HANDBOK I PERSONBESKATTNING 2012

SKATTEÅR 2011

SKATTEFÖRVALTNINGENS PUBLIKATION 43R.12

HANDBOK I PERSONBESKATTNING

SKATTEÅR 2011

SKATTEFÖRVALTNINGENS PUBLIKATION 43R.12

EDITA PRIMA AB, HELSINGFORS 2012

TILL LÄSAREN

Skatteförvaltningens handbok i personbeskattning ges ut en gång om året i överensstämmelse med gällande lagstiftning och rättspraxis.

I handboken går man igenom bestämmelserna om fysisk persons inkomstbeskattning jämte tolkningsanvisningar. I boken behandlas bl.a. fördelningen av inkomsterna i förvärvsinkomster och kapitalinkomster, avdrag som görs från de nämnda inkomsterna samt beskattning av överlåtelsevinster. I boken redogörs också för skogsägarens och företagarens beskattning till den del som man i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen bestämmer därom.

Handbok i personbeskattning har skrivits främst som anvisningar för skatteförvaltningen. Den är också ett tillförlitligt uppslagsverk för de av våra kunder som vill förbereda sig för sina kommande beskattningsavgöranden.

Skatteförvaltningen

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

3. BESKATTNINGENS ÄNDAMÅL OCH DEFINITIONER 21
Avsikten med beskattningen..... 21
Skatter, skattetagare och skattskyldiga. 21
Påförande av direkt skatt..... 22
Skattebelopp..... 22
Skatteår och verkställande av beskattning..... 23
Inkomstslag och förvärvskällor 23
Olika skeden av beskattningen 25
Förhandsbesked..... 26
Skatteförfattningar 26
Skatteförvaltningens organisation..... 27
4. SKATTSKYLDIGHET 32
Allmän och begränsadskattskyldighet.. 32
Fysisk person 32
Makar..... 36
Företagarmakar..... 37
Minderårigt barn och fosterbarn 37
Dödsbo..... 39
Beskattningssammanslutning..... 41
Näringssammanslutning 43
Utländsk sammanslutning och europeisk ekonomisk intressesammanslutning. 44
Samfällda förmåner..... 45
Samfund 45
Utländska bassamfund..... 45
Konkursbo..... 48
Helt skattefria samfund..... 48
Delvis skattefria samfund..... 49
Allmännyttiga samfund 52
5. KAPITALINKOMSTER..... 82
Allmänt 82
Hyresinkomster..... 83
Livförsäkringsersättning 85
Från en placeringsfond erhållen vinstandel..... 90
Inkomster av immateriella rättigheter . 91
Inkomster av marksubstanser 91
Skadeersättningar och försäkringsersättningar som baserar sig på sakskada. 94
Prestationer i anslutning till långsiktiga sparavtal 95
Övriga kapitalinkomster..... 97
Skattefria kapitalinkomster 98
6. ÖVERLÅTELSEVINSTER..... 100
Skatteplikt av en överlåtelsevinst..... 110
Lag som skall tillämpas på överlåtelsen. 123
Hur överlåtelsevinsten beräknas 125
Överlåtelse av egen bostad..... 148
Överlåtelser i samband med generationsväxling 154
Delvis skattefria överlåtelsevinster 157
Överlåtelseförlust..... 160
Icke avdragbara förluster..... 164
Periodisering av en överlåtelsevinst ... 166
7. RÄNTOR OCH DIVIDENDER 231
Ränteinkomster och indexgottgörelser..... 231
Källskatt underkastade ränteinkomster 232
Skattefria ränteinkomster 236
Inkomstskattelagen underkastade ränteinkomster..... 237
Dividender..... 240
Ränteinkomster..... 252
Dividendinkomster..... 258
8. FÖRVÄRVSINKOMSTER 261
Vad är förvärvsinkomst 261
Försäkringsprestationer på basis av personförsäkringar..... 261
Skadestånd..... 263
Skattefria försäkringsersättningar och skadestånd..... 266
Beskattning av sjöarbetsinkomst..... 268
Övriga inkomster 271
Skuldsanering 276
9. LÖN..... 288
Vad är lön..... 288
Naturaförmåner 289
Bostadsförmån och rätt till bruk av elström..... 290
Garageförmån..... 295
Kostförmån..... 295
Bilförmån 298
Telefonförmån 302
Personalbiljett..... 303
Andra förmåner..... 304
Personalfonder..... 308
Aktieemission, som baserar sig på ett arbetsförhållande..... 309
Anställningsoptioner 310
Anställningslån 314
Försäkringspremier 315
Skattefria personalförmåner..... 318
Hälsovård..... 319
Personalrabatt 321
Gåvor på bemärkelsedag eller annan mindre gåva..... 322
Rekreations- och hobbyverksamhet... 323
Gemensam transport 325
Förmån av en fri- eller rabattbiljett given av trafikidkare..... 326
Förmån av vård av sjukt barn..... 327

Telekommunikationsförbindelse 327
Lön 329
10. PENSIONER OCH SOCIALA FÖRMÅNER 373
Om pensionssystemet 373
Beskattning av pensioner 375
Pensioner i enlighet med folkpensionslagen 375
Garantipension 375
Familjepension 376
Lagstadgade arbets- och förtjänstpensioner 376
Periodisering av pension 377
Pensioner baserade på en frivillig individuell pensionsförsäkring 377
Skattefria pensioner och underhållsprestationer 379
Sociala förmåner 380
Sjukförsäkring 380
Handikappbidrag 383
Stöd för hemvård och privat vård av barn 383
Andra vårdbidrag 384
Rehabilitering 384
Utkomstskydd för arbetslösa 385
Studiestöd 389
Asylsökande och flyktingar 389
Fångar 390
Understöd 390
Skattefria sociala förmåner 391
Återindrivning av sociala förmåner 392
Pensioner 393
11. SKATTEFRIA PRESTATIONER 397
Helt eller delvis skattefria inkomster 397
Ersättning för resekostnader 398
Arbetsresa 398
Egentlig arbetsplats 400
Arbetsresans tillfälliga natur 403
Resor från bostaden till den egentliga arbetsplatsen och veckoslutsresor 406
Daglig arbetsresa inom särskilda branscher 407
Dagtraktamente 407
Arbetsresor utomlands 409
Måltidsersättning 410
Ersättning för färdkostnader 411
Logiersättning 412
Resekostnadsersättningar som ett allmännyttigt samfund betalt 412
En riksdagsmans kostnadsersättningar 413
Bidrag 414
Hederspris 418
Pris i tävlingar 418
Lotterivinst 418
Talkoarbete 419
12. AVDRAG FRÅN KAPITALINKOMSTERNA OCH UNDERSKOTTSGOTTGÖRELSE 443
Avdragssystemet 443
Utgifter för inkomstens förvärvande 443
Premier för frivillig individuell pensionsförsäkring 445
Betalningar enligt långsiktigt sparavtal 449
Förlust från en förvärvskälla 451
Ränteutgifter 451
Avdragsordningen för avdrag från kapitalinkomster 466
Underskott och underskottsgottgörelse 466
Underskott 467
Kapitalinkomstslagets förlust 472
Utgifter för inkomstens förvärvande 474
13. AVDRAG FRÅN FÖRVÄRVSINKOMSTER 488
Avdragssystemet 488
Naturliga avdrag 488
Resekostnader 496
Motorsågs- och skogsarbetaravdrag 504
Avdrag för inkomstens förvärvande 505
Avdrag från nettoförvärvsinkomsten vid stats- och kommunalbeskattningen. 509
Avdrag från nettoförvärvsinkomsten vid statsbeskattningen 514
Avdrag från nettoförvärvsinkomsten vid kommunalbeskattningen 516
Avdrag från skatten 520
Särskilda stadganden som angår avdrag från förvärvsinkomster 529
Löner och övriga förmåner 531
Andra utgifter 541
14. SKOGSBESKATTNING 569
Skogsskattesystem 569
Beskattning av skogsbrukets kapitalinkomster 570
Beskattning av övriga inkomster från skogen 585
15. FÖRDELNING AV FÖRETAGSINKOMST OCH INKOMST AV SAMMANSLUTNING 588
En privat näringsidkares företagsinkomst 593
Företagsinkomst för en jordbruksidkare 596
En beskattningssammanslutnings inkomst 599
En näringssammanslutnings inkomst 600
16. FÖRLUSTER 606
Allmänt 611
En fysisk persons förluster 611
Enskild näringsidkares förluster 614

Jordbruksidkares förluster 616
Skogsbruksidkares förluster 617
En beskattningssammanslutnings förluster 619
Om näringssammanslutningars och samfunds förluster 621
Ändringssökande och följdändring..... 621
17. VERKSTÄLLANDE OCH ÄNDRING AV BESKATTNINGEN 622
Lagen om beskattningsförfarande..... 625
Periodisering av inkomster och utgifter 638
Beräkning av beskattningsbar inkomst . 642
Ändring av beskattningen..... 643
Kringgående av skatt 650
Förtäckt dividendutdelning 661
Olika sätt att betala förtäckt dividend . 667
Storleken av förtäckt dividend..... 675
Kringgående av skatt 681
18. VÄRDERING AV TILLGÅNGAR..... 737
Värderingslagen 737
Aktiebolag 737
Näringsverksamhetens nettoförmögenhet hos rörelseidkare och yrkesutövare samt hos näringssammanslutning 746
Jordbrukrets nettoförmögenhet och dess värde 747
Fastighetens beskattningsvärde 750
19. SKATTER OCH AVGIFTER..... 757
Statsskatt och samfundets inkomstskatt 777
Kommunalskatt 778
Kyrkoskatt..... 778
Sjukförsäkringspremie..... 780
Åtgärder som hänförs till skatten..... 787
Skatternas dröjsmålspåföljder och räntor..... 792
Ansvar för skatt..... 797
Fördelning och redovisning av skatteinkomster till skattetagarna 798
Beskattningsbeslut och beskattningsintyg 799
Fastighetsskatt 799
Skogsvårdsavgift..... 802
Arbetstagares pensionsavgift och arbetslöshetsförsäkringsavgift 803
20. BESKATTNINGEN PÅ ÅLAND..... 809
Allmänt om självstyrelsen 833
Beskattningen på Åland 834
Kommunalskattelagen..... 834
Kommunalbeskattningen av näringsverksamhetens resultat..... 837
Kommunalbeskattningen av jord- och skogsbrukets inkomster..... 837
Särskilda drag i den åländska fastighetsbeskattningen 837
21. SKATTEFÖRVALTNINGENS ANVISNING FÖR HARMONISERING AV BESKATTNINGEN - ÅR 2011 838

2. ALFABETISK REGISTER

Accesoriska kostnader för lån.....453
Accessoriska utgifter för lån.....444
Aktie 750
Aktiebyte 117
Aktieemission.....309
Aktieemission som baserar sig på ett arbetsförhållande.....309
Aktieersättningar.....314
Aktiekapital.....744
Aktier av olika slag.....245
Allmän skattskyldighet 32
Allmännyttig verksamhet 52
Allmännyttiga samfund 52
Allmännyttigt samfund.....120
Allmänt fortskaffningsmedel ...411, 498
Alterneringsersättning.....387
Anamaningsbrev 791
Andel.....750
Andel i personbolag.....134
Andelslagets sparkassa.....232
Anhörig 666
Annan egendom 750
Annan skuld 453, 466
Annan skuld - räntor.....464
Anslutningsavgift.....738
Anstaltsmåltid.....296
Anställningslån 314
Ansvar för skatt 797
Ansvarig bolagsman 656
Ansvarsanteckning 636
Ansvarsförsäkring 264
Antagande om anskaffningsutgift ...125, 130
Anteckningsbok.....584
Apport.....112
Aravaersättning.....461
Arbets - och brukspenning till fånge.391
Arbetsbostad.....290
Arbetsdräkt 307
- avdragsrätt.....506
- lön 307
Arbetsförhållande 804
Arbetsgivarens gåva på bemärkelsedag.....322
Arbetsgivares socialskyddsavgift.....21
Arbetsinkomstavdrag 528
Arbetsinsats 37, 595, 598
Arbetskraftspolitisk vuxenutbildning
- resekostnader.....498
Arbetslöshet 513
- dagpenning.....385
- försäkringspremie 803
- kassaavgift.....493
- skydd 385
Arbetslöshetskassa 48
Arbetsmarknadsorganisation.....52
Arbetsmarknadsstöd.....386
Arbetsplatsmåltid.....296
Arbetsplatsområde.....401
Arbetspraktikstöd.....387
Arbetsredskap 509
Arbetsresa.....398, 501
- tillfällighet.....403
Arbetsresesedel 304
Arbetsrum.....295
- avdragsrätt.....507
- bostadsförmån 295
Arbetssammanslutning 43
Arbetsskyddsredskap 505
Arbetstagares pensionsavgift 803
Arv.....91, 118
Arvs - och gåvoskatt 21
Arvsskifte.....653
Avbrottsförsäkring.....95
Avdrag 612, 787
- avdrag på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga 512
- cross-tradeavdrag 270
- ensamförsörjaravdrag.....512
- från kapitalinkomster 443
- förvärvsinkomstavdrag.....519
- gross-tradeavdrag 512
- grundavdrag 520
- invalidavdrag.....516, 787
- pensionsförsäkringspremieavdrag.509
- pensionsinkomstavdrag.....517
- pensionsinkomstsavdrag.....612
- periodiskt understöd.....390, 512
- sjöarbetsinkomstavdrag.....270, 512
- sjöarbetsinkomstsavdrag 612
- skogsavdrag.....443, 467
- underhållsskyldighetsavdrag.....787
- underhålsskyldighetsavdrag 521
Avdrag av underskottsgottgörelsen från

makens skatter 471
Avdrag från arvoden till ombud.....843
Avdrag från nettoförvärvsinkomsten vid stats- och kommunalbeskattningen .509
Avdrag från statsskatt 787
Avdrag för arbetsrum.....842
Avdrag för bostad på arbetsorten ..493
Avdrag för inkomstens förvärvande.505
Avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga 512
Avdrag för studielån 836
Avdrag - studiepenningavdrag 518
Avdragande av underskottsgottgörelse från makens skatt.....790
Avdragande av underskottsgottgörelse från skatterna 471
Avdragbara räntor 459
Avdragsordning.....488
Avgångsbidrag.....388
Avgångsunderstöd 87
Avkastning.....86, 89
Avkastning av egendom 23, 82
Avkastning av en livförsäkring....82, 86
Avkastning på notariatdeposition...238
Avkastning sv livförsäkring 23
Avkastningsandel, tillväxtandel.....90
Avlopp 752
Avrundning av skatt.....778
Avsikt att återbetala 669
Avsikten med beskattningen 21
Avsiktlig eller grov försummelse....791
Avskrivningar, maskiner och anläggningar.....641
Avskrivningar, maskiner och anläggningar - byggnad 641
Avskrivningar, maskiner och anläggningar - förslitning icke undrkastade anläggningstillgångar.....641
Avskrivningar, maskiner och anläggningar - marksubstanser.....641
Avskrivningar, maskiner och anordningar - byggnad.....83
Avskrivningar, maskiner och redskap - skogsbrukets 582
Avskrivningsdifferens 738
Avtal om delning.....41
Avtal om räntetak, cap - avtal 454
Avtalsmåltid 296
Avträdelseersättning.....388
Avträdelseersättning, lantbruksföretagare 388
Avträdelsepension.....379
Avträdelsestöd.....389
Avverkningsrätt.....573
Avvikande räkenskapsperiod 244
Bankernas personalkonton.....233
Barnbidrag.....391
Barnets vårdnad.....38
Barnförhöjning.....375
- folkpension 375
Barnförhöjning folkpension 379
Barnpension - familjepension 376
Beaktande av förskott 794
Befästningspenning 414
Begravningshjälp 391
Begravningskostnader 267
Begreppet inkomst 23
Begreppet ränta 452
Begränsat skattskyldig.....32, 630, 808
Belöning för tips 397
Belöningsresa 305
Bergsskydd 753
Beräkning av beskattningsbar inkomst 642
Besittningsrätt.....40, 461
Besittningstid.....114
Beskattning av inkomst av virkesförsäljning.....570
Beskattning enligt uppskattning 848
Beskattningens definitioner.....21
Beskattningens offentliga uppgifter...26
Beskattningens ändamål 21
Beskattningsbar förvärvsinkomst vid kommunalbeskattningen.....642
Beskattningsbar förvärvsinkomst vid statsbeskattningen.....642
Beskattningsbar kapitalinkomst.....466, 642
Beskattningsbeslut.....799
Beskattningsenhet 50
Beskattningsintyg 799
Beskattningssammanslutning....41, 120, 445, 451, 599, 619, 629
- räntor 455
Beskattningssystem 569
Beslutets innehåll.....633
Bestående men 266
Bestämmelse om vinstutdelning.....657
Betalningsgottgörelse 239
Betjäningspenning 506

Bevisningskostnader 391
Biblioteksersättningsbidrag.....417
Bidrag för underhåll av beskogad åker.....590
Bil i sambruk 301
Bilförmån 298
- bruksförmån.....298
- fri bilförmån 298
- kreditkort.....298
- ringa användning av bil.....301
- tillfällig användning av bil.....301
- tilläggsutrustning.....300
- åldersgrupp 298
Bilförsäljare.....302
Biljett för tjänsteärenden.....304
Billigaste fortskaffningsmedel 498
Bingospel.....53, 419
Bisyssla.....659
Boende i Finland.....32, 37, 781
Boenderättsbostad.....461
Boendetid 151
Bohag - överlåtelseförlust.....164
- överlåtelsevinst 157
Bokföringsskyldigs skatteår.....23
Bolag som åsidosatts.....659
Bolagsvederlag 654
Bonusresor.....308
Borgensansvar 514
Bostadsaktiebolag 466, 664
Bostadsbyggnad.....752
Bostadsbyggnad inom jordbruket...749
Bostadsförmån 97, 664
- areal 293
- bostadens ålder 292
- gemensamt rum.....293
- invånarens fastighetsvårdsarbeten.295
- representationsanvändning 295
- stora gamla bostäder.....293
- uppvärmning och vattenavgifter ...293
Bostadsrätt.....98
Bostadsrättsavgift 98
Bostadsrättsbostad 98, 148
Bostadsskuld ...453, 457, 459, 466, 470
Bostadssparpremielagen.....237
Bostäder finansierade med bostadslån 293
Bristfällig deklaration.....791
Brukningsenhet 589
- köp.....124
Bruksersättning.....275
Bruksförmån av bil 298
Brännved 585
Butiksbyggnad.....752
Byggnad - färdighetsgrad 756
- förlängning av brukstiden.....755
- förändringar i uppgifterna om egenskaperna 755
- halvfärdig.....756
- värde 752
Byggnadsbranschen 402
Byggnadskostnader.....753, 756
Byggnadsmarkområde 751
Byggnadsmaterial 753
Byggnadsplats 149
Byggnadsrätt 751
Byte 110
Båtförmån 305
Car sharing.....301
Centralvärme 752, 755
Cfd.....148
CJP.....749
Cross-tradeavdrag 271
Dagligkonto 236
Dagtraktamente 407
Dagtraktamente under veckoslutet.406
Dator.....508, 842
Deklaration efter uppmaning 791
Deklarationsort.....628
Deklarationsskyldighet 627
Deltidstillägg 386
Delvis skattefria samfund 49
Delägarens bostad.....247
Delägarens bostad.....604
Delägarens lön.....489
Delägarens skuld till bolaget.....246
Delägarlån 669, 870
- matematiskt värde.....246
Delägarställning.....665
Deposition 231
Depositioner.....231
Diplomater 35
Direkt skatt.....21
Direkta kostnader, kostförmån 296
Direktör för utvecklingsverksamhet.....658
Dividend.....82
- utdelningsbeslut.....240
Dividend-periodisering 639
Dividender och räntor som en sammanslutning erhållit 600

Donationsavdrag 443
Donering av ett arvode.....421
Dröjsmålspåföljder.....792
Dröjsmålsränta 452
- livförsäkring 238
- olycksfall och trafikskada 238
- skadeersättning 266
Dubbel bostadsfälla 460
Dödsbo 22, 39, 121, 529, 580
- egendom.....122
- räntor 455
- överlåtelsevinst 115, 121, 152
Dödsboets delägare.....121
Dödsfallsersättning 86
Dödsfallsförsäkring 85
Efterbeskattning 663
Efterlevande make 40
Efterlevande make
- som delägare i dödsboet 529
Eftermarknadsgottgörelse.....127, 231, 232, 234, 236, 239, 240, 444
Egendom i delvis användning 604
Egendom i partiell användning.....595
Egentlig arbetsplats.....400
Egentlig bo och hemvist.....32
Egentlig delägare.....665
Egnahemshusets värde.....752
Ekokem Oy Ab.....48
Elektricitet.....752, 753
Elektronisk körjournal.....301
Engångsersättning.....87, 263, 788
Engångsinkomst.....787
Ersättande av brottsskada.....397
Ersättning enligt tjänstemannalagen.265
Ersättning för dröjsmål vidav rättegång.....268
Ersättning för förlorad inkomst 262
Ersättning för inkomstbortfall.515, 573, 574
Ersättning för uppehälle 391
Ersättning på basis av lagen om naturskydd.....267
Ersättningar i enlighet med gruvlagen.91
EU -parlamentet.....413
Europeisk ekonomisk intressesammanslutning 44
Exekutiv auktion.....112
Expeditionsavgift.....453
Expeditionslösen 444
Expropriation 158
Extra fronttillägg.....375
Facklitteratur.....490
Faderskapspenning 381
Familjedagvårdare 841
Familjeenliga avdrag.....454
Familjens avdrag 488
Familjepension.....87, 376
Familjevård 841
Fasatighetsskatt.....800
Fast driftställe.....627
Fast egendom 111
Fastighet 114
- beskattningsvärde 750, 800
- överlåtelsevinst 114, 594, 602
Fastighetsaktiebolag.....664
Fastighetsaktiebolag som skall grundas.....42
Fastighetsförvärvskälla 23
Fastighetsskatt.....83, 756
Fastighetsskattelagen.....799
Fastighetsskattens avdragbarhet 801
Fel inkomstslag.....792
Felaktig deklaration 791
Festligheter, personalförmån 324
Finansieringsarrangemang.....672
Finansieringstillgångar.....739
Finansieringsvederlag 126, 654
Finansinspektionen.....232
Fiskalisk uppgift.....21
Fission.....117
Flygpersonal kostförmån 297
Flygresor, personalförmån 327
Flyktingar 389
Flyttning åtskils.....36
Flyttningsbidrag.....308
Flyttningskostnader 507
Folkpension 373
Fondandel.....90
Fondföretag.....90
Fordringar på delägare.....603
Forskningsarbete 416
Forskningsgrupp.....417
Forskningsmaterial 489
Fosterbarn 37
Fredsbevarande verksamhet 35
Fri bilförmån 298
Fribiljett, trafikidkare 326
Frilans 398
Fritidsbostad 149, 753
Fronttillägg 375, 379

Från samhället isolerat.....792
Från utlandet erhållen ränta 239
Fusion 116, 743
Fusionsförlust.....738
Futur 147
Fysisk person 22
Fång genom avvittring....118, 119, 129, 152
Fång genom testamente 118
Fång mot vederlag.....114
Fångar
- arbets-och brukspenning 390
- sysselsättningspenning 390
Fångar-sysselsättningspenning 391
Färdkostnader 411
Följdändring 621
Föravtal 114
Fördelning av köpesumman....150, 653
Förenta Nationer.....290
Förenta Nationerna 34
Företagardelägare 465
Företagarmakar .37, 594, 597, 615, 617
Företagsarrangemang 115
Företagsekonomiskt lån 671
Företagsinkomst.....37, 82
Företagsinkomst som skall fördelas .83, 593, 596
Företagsinkomstandel 594
Förfallande av fordran 164
Förhandsbesked.....26
Förhandsbetalning.....574
Förhandsifylld skattedeklaration 627
Förlorat lånekapital 457
Förlust 611
- andel.....619
- avdragande.....612
- från förvärvskälla 451
- förvärvskällans 466
Förlust inom förvärvsinkomstslaget.611
Förlust inom kapitalinkomstslaget ..612
Förmån.....666
Förmånstagarförordnande
- ändring 315
Förmånstagarklausul.....89
- ändring.....89
Förmögenhet i sammanslutningen ..599
Församling 49
Försenad deklaration 791
Förseningsränta.....792
- olycksfall och trafikskada 263
Förskott från en främmande stat ...795
Förskottsbetalning.....25, 795
Förskottsinnehållning.....25
Förskottskomplettering.....25
Förskottsuppbörd 25
Första bostad 466, 469
Försäkringsersättning.....114, 572
Försäkringspremie 88
Försäkringspremier 612
Försäljning på rot.....570
Försäljning som betraktas som näringsverksamhet.....153
Förtroendeuppdrag 491
Förtäckt dividend.....250, 261
Förvärv av en företagsandel 454
Förvärvsinkomst 21, 261
Förvärvsinkomstandel 597, 600, 602
Förvärvsinkomstavdrag.....519
Förvärvsinkomstslag 642
Förvärvskälla.....23
- avdragande av förlust.....24, 466
- avdragande av förlust 451
- beräkning av kapitalinkomstandelen.24
- hyresinkomst 83
Förvärvsverksamhet 462
Föräldrapenning 382
Garage 150
Garageförmån.....295
Garantiansvar 673
Garantiprovision 97, 672
Gemensam behandling av ärenden .633
Gemensam skuld 454
Gemensam transport.....325, 406, 497
Gemensamt rum 293
Generationsväxling.....679
Giftorätt.....99
Glasögon.....320
Gottgörelse i enlighet med samarbetslagen.....267
Gross-tradeavdrag 512
Grov vårdslöshet.....791
Grundavdrag 520
Grundförbättring.....292
Grundlig förbättring
- i förmögenhetsbeskattningen 755
Grundlig förbättring
- överlåten egendom.....125
Grundlig renovering.....84
Grundlig reparation.....459, 461
Grundläggareentreprenad.....652

Grundränta.....238, 314, 673
Grupplivförsäkring.....88
Gränsöverskridningspenning.....410
Gårdsbruksenhet.....569, 575
Gårdskarlarnas bostadsförmån.....294
Gåva.....37, 38, 118
Gängse värde 573, 680
Halvfärdig byggnad 461, 891
Handikappbidrag.....383, 391
Hands free -utrustning.....300
Harmoniseringsanvisning.....838
Hederspris 418
Helpension 298
Hemkommun 625
- dödsboets.....626
- invandrarens.....626
- samfundets.....626
- samfälld förmåns.....626
- sammanslutningens.....626
Hemort - utvandrarens.....627
Hjälplöshetstillägg 267
Hjälpmedel 267
Hobbyverksamhet.....463
Hobbyverksamhet, periodisering ...640
Hot om expropriation.....159
Hotell - och restaurangbranschens
arbetsplatsmåltider.....296
Hotellfrukost.....408
Hyrd arbetstagare.....401
Hyresinkomst.....23, 82, 788
- förvärvsinkomst 83
Hälsovård.....269, 319
Hänförande av köpesumman 654
Hävande av köp.....112
Hörande 791
Hörande och bevisbörda.....650
Icke planlagt område.....752
Icke ömsesidigt fastighetsaktiebolag.664
Idrottsfond 273
Idrottsförening 52
Idrottsinkomst.....638
Idrottsmans arvoden.....272
Idrottsverksamhet,
personalförmån.....324
Immateriell rättighet.....91, 111
Indexandel.....140
Indexförlust 240
Indexgottgörelse 231, 234
Indirekt skatt 21
Indirekt ägande 247
Individuell pensionsförsäkring 374
Individuell pensionsförsäkring
- beskattning av pensioner 377
Indragningsstat.....288
Industribyggnad.....752
Inhemskt dödsbo 39
Inkomst av leveransförsäljning.....570
Inkomst av marksubstanser 23
Inkomst som fåtts i efterskott.....787
Inkomst som fåtts i förskott.....787
Inkomstbortfall 590
Inkomsternas senareläggande 262
Inkomstskatt.....21
Inkomstskatt till staten 777
Inkomstutjämning 787
Inkomstutjämningsförfarandet.....789
Inlösning av aktier 677
Inlösningspris.....680
Innehållningsbevis 794
Inrättning.....50
Insamlingsprodukter 586
Inskränkning av verksamhet 679
Insolvens.....670
Interna köp.....655
Intressebevakare.....38
Intressekontor.....232, 233
Invalidavdrag 516, 787
Invaliditet 516
Invaliditetsgrad.....521
Investeringsfond.....49
Ishall.....753
Jord - och skogsbrukets inkomst-
beskattning 877
Jordbruk 616
Jordbrukets byggplats.....748
Jordbruksidkare 596
- förlust 617
- förvärvskälla 23
- nettoförmögenhet.....596
Jordbruksmark.....748
Jordbrukspraktikant
- nettoförmögenhet.....598
Journalistpension 380
Julgran.....585
Juridisk person 22
Jämförelse 739
Jämförelseuppgifter 637
Jämförelsevärde.....737, 740, 741
Jämställdhetslagen 265
Jävighet.....638

Kapitalinkmst.....466
Kapitalinkomst 21, 23, 82
Kapitalinkomst av skogsbruk.....23
Kapitalinkomstandel 593
Kapitalinkomstandel av företags-
inkomst 593, 596
Kapitalinkomstandel av företagsinkoms-
ten 594
Kapitalinkomster av skogsbruk.....570
Kapitalinkomstslag 642
Kapitalinkomstslagets förlust 472
Kapitallån 738
Kapitalvederlag 654
Kassakonto.....672
Kassaprincip.....638
Kassaprincipen.....570, 582
Klubbverksamhet, personalförmån .324
Klädestillägg 267
Kollektivt ordnat tilläggspensions-
skydd 316, 510
Kommanditbolag, placerad
egendom.....130
Kommanditbolag, placerad egendom
- överlåtelse av egendomen 134
Kommun 49
Kommunalskatt.....21, 22, 778
Kommunens bostadsanskaffnings-
bolag 48
Kompletterande dagpenning.....382
Kompletterande dagpenning,
sjukkassa.....382, 808
Konkursbo.....48
Konkursgäldenär.....48
Konstnärspension 380
Konstnärstipendioum.....415
Konstruktion.....752
Konsul 35
Konsult 657
Konsumtionskredit.....457, 464
Kontantköp 570
Kontoavgift.....452
Kontorsbyggnad 752
Kontrollanmälan, understöd.....417
Konvention om social trygghet.....780
Konvertibelt skuldebrev.....143
Konvertibelt skuldebrev 310
Kostförmån 295
Kostnader för förvaring av bil 302
Kostnadsbeslut 398
Kreditkort, bilförmån.....298
Kreditreserveringsprovision 83, 453
Kringgående av skatt 91, 650
Kränkning av de mänskliga rättighe-
terna.....268
Kränkning av patenträtt 266
Kursförlust 444
Kursvinst 239
Kvarlåtenskap 40
Kyrkan.....49
Kyrkolagen 779
Kyrkosamfund.....49
Kyrkoskatt.....21, 778
Källskatt.....22, 231
Källskatt på ränteinkomst 22, 231
Köp av gåvonatur.....133
Köp till underpris.....132, 674
Körjournal.....300
Körredskapsavdrag.....505
Lag om sjömanspension 804
Lag om skyddnade av kulturarvet...756
Lagen om finansiering av hållbart skogs-
bruk 573
Lagen om fornminnen 756
Lagen om försäkringskassor.....87
Lagen om källskatt på ränteinkomst.231
Lagen om källskatt på ränteinkom-
ster 464
Lagen om likabehandling 265
Lagen om ortodoxa kyrkosamfun-
det.....778
Lagen om pension för företagare ...805
Lagen om pension för lantbruksföre-
tagare 805
Lagen om redovisning av skatter ...778,
779
Lagen om sjömanspensioner.....805
Lagen om skatteredovisning 798
Lagen om smittosamma sjukdomar.262
Lagen om studiestöd.....461, 465
Lagstadgad pensionsförsäkring.373, 509
Landskap 49
Landskapslag 833
Leveransarbete 574, 600
Levnadskostnader 463, 488
Livränta 373
Logiersättning.....412
Lots.....270
Lotteriskatt 21
Lotterivinst.....418
Lunchsedel 297

Låneersättning 276
Långfristiga skulder.....599
Lägenhetsaktie 740
Lön.....23, 288
Lön som fakturerats i bolagets namn 289
Löner
- tillägg till nettoförmögenheten....596, 599
Lös egendom.....111
Makar.....36, 615, 617
- förhöjning.....468
- resa 306
- räntor 454
Makar till tjänstemän inom utrikesrepresentationen.....377
Makar till tjänstemän inom utrikesrepresentationen - särskild ersättning.515
Marginalskatt 22
Markanvändnings - och byggnadslagen.....754, 756
Markens värde 750
Marksubstans 82, 91, 465
Masskuldebrevslån 231, 233
Matematiskt värde 737
Materialkostnader.....509
Maximalt avdrag 582
Medlem av den tyska evangelisk-lutherska församlingen i Finland.....778
Medlem av evangelisk-luthersk församling 778
Medlem av Olaus Petri församling..778
Medlem av ortodox församling 778
Medlemsavgift.....493
Mellanuthyrning.....653
Mellanöverlåtelser.....120, 653
Menersättning, olycksfallsförsäkring.....315
Mervärdesskatt.....21
Mervärdesskatteunderstöd 126
Militärunderstöd.....391
Miljöolägenheter, bostadsförmån ...294
Minderårigt barn 37
Mindre gåva från arbetsgivaren.....323
Minoritets 666
Minoritetsaktionär 678
Minoritetsdelägare 289
Mobiltelefon.....302
Modellskydd 91
Moderskapspenning.....381
Moderskapsunderstöd 391
Modersmjölk.....397
Momsskyldighet 585
Motionssedel.....324
Motivering av beslut 634
Motorsågsavdrag 504
Mottagare av kommunalskatt.....625
Motvärde i bokföringen 244
Måltidernas inverkan på dagtraktamentet 408
Måltidsersättning 410
Måltidskupong 297
Nattresepenning.....412
Naturaförmån.....289
- periodisering 638
Naturliga avdrag.....23, 466, 488, 642
Naturliga avdrag
- året för avdragande 640
Naturprodukter 397
Naturskyddsområde 158
Nedläggande 616, 617, 620
Negativ nettoförmögenhet 602
Negativt kapital.....466, 595, 603
Nettoförmögenhet..595, 598, 602, 737
Nettoförvärvsinkomst....508, 509, 642
Nettoinkomst av skogsbruk.....23
Nettokapitalinkomst.....642
Nollkuponglån 234, 238
Nordiska Investeringsbanken.....48, 99
Nordiska miljöfinansieringsbolaget ..48, 99
Normgivande värde.....751
Notariatsavtal.....232
Ny aktie.....244, 744
Ny aravalån.....465
Nytt bolag 244
Nyttjanderätt.....97
Näringsbeskattning.....848
- donation 862
- fastighet 856
- företag som lagt ner verksamheten 870
- privatbruk av fordon 851
- värdepappershandel.....848
Näringsidkare 614
Näringssammanslutning.....43, 630
Näringsverksamhet.....23, 465, 614
- förlust 614
- förvärvskälla 23
- nettoförmögenhet.....593, 596

- resultat....788
Oavskriven anskaffningsutgift ...84, 739
Obligatorisk pensionsförsäkring....373, 509
Obligatorisk trafikskadeskydd.....262
Oceantillägg.....269
Odebiterad inkomstskatt 738
Offentligrättsligt samfund.....88, 414
Olika skeden av beskattningen.....25
Olycksfalls-, invaliditets- eller sjukkostnadsförsäkring.....86
Olycksfallsskydd.....261
Omkostnadsersättning 414
Områdespris.....751
Omsättningstillgångar.....652, 739
Option.....146
Optionsbevis.....144
Optionslån.....144
Oregistrerad förening 235
Outnyttjad byggnadsrätt.....752
Outokumpu Oy:s pensionsarrangemang 139
Partiell föräldrapenning.....382
Partiell vårdpenning.....383
Partiförening.....52
Partiskatt 491
Pass.....410
Patent.....91, 111, 788
Patientskadelagen 262
Pension.....23, 373
- med engångspremie.....379
- periodisering 377
Pensionsförsäkring med engångspremie 317
Pensionsförsäkring med engångspremie - tagits av arbetsgivaren 317
Pensionsförsäkringar 85, 374
Pensionsförsäkringspremier
- avdragsrätt.....512
- lön 316
Pensionsinkomstavdrag.....514
Pensionsinkomstsavdrag.....612
Pensionstagarens vårdtillägg 375
Periodisering av inkomst.....638
Periodisering av lön.....638
Periodisering av utgift.....640
Periodisk ersättning, tjänstemannalagen.....388
Periodiskt understöd 390, 512
Perpetual 143
Personalbiljett.....303
Personalfond.....49, 308
Personalförmån.....318
Personalrabatt 321
Personbolag, placerad egendom....115, 130
Personbolag, placerad egendom
- överlåtelse av egendomen.....134
Personlig förvärvskälla 23
Placeringsfondandel 139
Placeringstillgångar 739
Placeringsverksamhet.....462
Planeändring.....752
Polishund 414
Premie 146
Prestationspricip.....639
Prestationsprincip 641
Pris i konsttävlingar 418
Pris i skolelevstävlingar.....418
Privat näringsidkare.....593
Privata uttag.....130
Privatbruk 573
Produktionsbyggnad inom jordbruket.....749
Progressiv inkomstskatteskala.....777
Progressiv skatt 22
Proportionell skatt 22
Rabattbiljett, trafikidkare.....318
Redare 268
Redovisningssystemet 798
Registrerad tilläggspension.....374, 509
Registrerat partnerskap.....36
Regleringsbassäng och vattenmagasin.....800
Rehabilitering 384
Rehabiliteringspenning.....515
Rekreations - och hobbyverksamhet.....323
Rekreations - och hobbyverksamhet - festligheter.....324
Rekreations - och hobbyverksamhet - idrottsverksamhet.....324
Rekreations - och hobbyverksamhet - inträdesbiljetter.....324
Rekreations - och hobbyverksamhet - kubbverksamhet 324
Rekreations - och hobbyverksamhet - semesterfirande.....323
Rekreationsresor.....306
Religiöst samfund.....779

Renlav 585
Reparationsutgifter.....126
Repetitionsskatt.....23
Representant.....657
Representationer 34
Representationsanvändning, bostadsförmån 295
Representationsutgifter 507
Republikens president 397
Republikens president - lön.....397
Republikens president - pension 380
Resa som belöning 290
Resebidrag.....386
Resekostnader 398, 496
Reseledare.....306
Reservförsäkring för livet.....85
Restränta 458
Retroaktiv ersättning 263
Riksdagsman.....491
- kostnader 491
- kostnadsersättning 413
Ringa användning 301
Riskförsäkring 86
Rotprisvärde 570, 572
Rundradion Ab 48
Ränta för uppskovstiden 794
Ränta på andelskapital 231
Ränta på avbetalningsköp 452
Ränta på checkräkning med kredit..452
Ränta på expropriationsersättning..237
Ränta på garantikapital.....231
Ränta på masskuldebrevslån 239
Ränta på placering i tillskottsfond...231
Ränta som erlagts i förskott 456
Räntegottgörelse 234
Ränteinkomst.....23, 231
Räntestöd 99, 237
Ränteunderstöd 237
Ränteutgifter, avdragssystemet.....451
Räntor på skatter.....451
Räntor under byggnadstiden.....452
Rätt till bruk av elström 295
Rättelseförsök 674
Rörelse - och yrkesverksamhet.24, 593
Rörelseidkare.....24
Rörelseverksamhet 24
Rörligt arbete 407
Sambo - räntor 455
Samfund 45, 777
- inkomstskatt 22, 777
- inkomstskatteprocent 49, 777
Samfundsränta 796
Samfundsränta som återbärs och återbäringsränta 237
Samfälld förmån 45, 580, 777
Samfälld förmån - kyrkoskatt 779
Samfälld skog.....111
Samhälleligt betydelsefull verksamhet 54
Samkommun.....49
Sammanslagning av personbolag 656
Sammanslutning.....465
Sammanslutningsdelägares kyrkoskatt 779
Sekundär arbetsplats.....402
Semesterfirande, personalförmån...323
Sertifikat 141
Serviceavgift för sjömän 271
Sexmånadersregeln 33
Sjuk- och olycksfallsförsäkringar..... 85
Sjukdagpenning 381
Sjukdomskostnader
- avdragsrätt.....513
- ersättning 266
Sjukdomskostnadsavdrag, Åland 834
Sjukdomskostnadsförsäkring.....319
Sjukförsäkringspremie.....21, 780
Sjukhuskostnader.....321
Sjukkassor 382
Sjukkostnader - ersättning 315
Sjukvårdsersättning.....319
Självbyggande.....274
Sjöarbetsinkomst 268
- avdrag 270
- skatteår 270
Sjöarbetsinkomstavdrag 512, 612
Sjöarbetsinkomstavdrag 270
Sjömanslagen 270
Sjömanspensionspremie 271
Skada ådragen i militärtjänst 266
Skadeersättning 94, 133, 263
- skattefri 266
- skattepliktig.....264
Skadereservering 581
Skatt på eget initiativ.....793
Skatteavtal 34
Skattefri inkomst 464
Skattefria tillgångar 603
Skattefritt leveransarbete 575
Skattefritt samfund 48

Skatteförhöjning 236, 791, 892
- försening 892
- hörande 892
Skatteförvaltningens organisation 27
Skattesats 45
Skatteskala.....777
Skattetagare 21
Skattetillägg, förseningsränta och ränta på kvarskatt 453
Skatteverkets uppgifter.....625
Skatteår 23, 239, 616
Skatteårets inkomst i statsbeskattningen 642
Skatteårets inkomst vid kommunalbeskattningen 642
Skatteårets kapitalinkomst.....466, 642
Skatteårets underskott 642
Skattskyldig 22
Skattskyldighet 32
Skiljedomare 272
Skilsmässa 460
Skog 741
Skogens anskaffningsutgift.....576
Skogsarbetaravdrag 505
Skogsavdrag 443, 445, 576, 618
Skogsbranschen.....402
Skogsbruk.....24, 617
- biinkomster.....585
- utgifter för inkomstens förvärvande 581
Skogscentral.....581
Skogsförsäkring 95
Skogsmark.....589
Skogsvårdsförening.....581
Skolavgifter.....308
Skuld för anskaffande av en bolagsandel.....604
Skuld för förvärv av bolagsandel 465
Skuld för förvärv av företagsandel ..465
Skuld för inkomstens förvärvande .453, 459, 462, 465, 466
Skulder.....747
- annan skuld.....453, 466
- bostadsskuld.....453, 466
- förändring av användningsändamålet 457
- gemensam skuld 454
- halvering 599
- hänförande.....457
- på grund av privata inköp 595
- skuld för inkomstens förvärvande.453, 466
- studieskuld.....453, 466
Skulder-halvering 599
Skuldsanering 112, 276, 315, 456
Skyddsbeslut 756
Sociala förmåner.....380
Socialpolitisk uppgift.....21
Sommarstuga.....753
Spannmålssilo 753
Sparlivförsäkring 86
Sparsumma 86, 87, 315
Specialmoderskapspenning.....381
Specialvårdpenning 382
Splitt, anställningsoptioner 313
Spridning av förmögenheten.....651
Stadigvarande bostad.....34, 149, 459
Standardlättnad 242
Startpenning.....387
Statens affärsverk 50
Statens inrättning 51
Statlig inrättning.....50
Statsbeskattningens arbetsinkomstavdrag 528
Statsskatt.....22
Stiftande delägare 654
Straffränta 452
Strejkbidrag 397
Studerandenas resekostnader 497
Studiekostnader 490
Studielån som staten/Ålands landskapsstyrelse garanterat 461
Studielånsavdrag.....527
Studiepenningavdrag 518
Studieresor, rätt till avdrag 490
Studieskuld 453, 459, 466
- statsgaranterad.....461
Stådagsersättning.....95
Stämpelskatt 83
Stöd för den som ämnar bli företagare 387
Stöd för skolresor.....392
Stöd för vård av en nära anhörig....384
Substansavskrivning 641
Syntetiska optioner 314
Sysselsättningsstöd.....388, 574, 590
Sytning.....97, 133, 380
Säkerhet för lån.....458
Särskid bransch 501
Särskild arbetsplats.....400

Särskild bransch 407, 410
Särskild underskottsgottgörelse.....447
Sökande av ändring.....621
Takregel 790
Talkoarbete 419
Tandvård 321
Tantiem.....288
Taxikort 326
Taxitransport, anordnad av arbetsgivaren.....326
Tekninsk mellanlandning 409
Telefonförmån.....302
Termin 147
Testamente.....91, 97
Tidningsombuds resekostnader.....843
Tillandning.....110
Tillfällig försäljningsvinst.....110
Tillgångar 747
Tilläggsdagpenning, sjukkassa 382
Tilläggsränta.....237, 452
Tilläggsutrustning, bilförmån.....300
Tjänstebil 301
Tjänstebostad.....294
Tomtpriskarta 751
Trafikskadeskyddet 262
Tre års regeln 33
Träningsfond 273
Träningsstipendium,idrottsman 272
Tyska församlingen.....778
Tyst bolagsman 602, 604, 656
Tyst kvittning 573
Täckt bilparkering.....295
Underhyra 83
Underhållsarbeten.....755
Underhållsbidrag, för barn 390
Underhållsskyldighetsavdrag...521, 787
Underskott.....466
Underskottsgottgörelse 466, 467
- barnförhöjning 467
- förhöjning för make 468
- första bostad 469
- maximibelopp 467, 472
Underskottsgottgörelsens avdragande från skatten.....789
Understöd.....414
Understöd för reparation av en bostad.....391
Undvikande av beskattningen.....651
Undvikande av skatt 792
Upphovsrätt 91, 111, 275, 788
Upplösning 621
Upplösning av personbolag 656
Uppskjutande villkor.....114
Uppskov 794
Uppsägning 264
Uppträdande konstnär.....289, 657
Uppvisningsstipendium 418
Utbildning som arbetsgivaren ordnat 306
Utbildningsdagpenning.....386
Utbildningsstöd - reskostnader 498
Utbytesarbete.....288
Utdelningar.....778, 779
Utdelningsbara medel.....240
Utgifter för inkomstens förvärvande .443, 453, 466, 467, 581, 611, 838
Utgifter för inkomstens förvärvande - accesoriska kostnader för lån.....453
Utgifter för inkomstens förvärvande - accessorisska utgifter för lån.....451
Utgifter för inkomstens förvärvande - arvode för förvaltning av egendom.443
Utgifter för inkomstens förvärvande - fastighetsskatt.....443
Utgifter för inkomstens förvärvande - hyra för bankfack.....443
Utgifter för skogsdikning.....581
Utgifter för vinstens förvärvande ...131
Utgiftet för anläggning av skogsvägar.....581
Utgiftsreservering 580, 618
Uthyrningsverksamhet.....620
Utjämning.....118
Utkomststöd.....391
- flyktingar 390
Utlandsdagtraktamente.....409
Utländsk bassamfund.....45
Utländsk sammanslutning.....44
Utländskt dödsbo.....39
Utomståendes deklarationsskyldighet.....629
Utrikeshandelsförbundet 34
Utrikestrafik.....268
Utvecklingssamarbete.....35
Warrant 140, 163
Varumärke 111
Vattenkraftverk.....752
Vattenlednings - och avloppsanordningar.....752

Vattenlednings - och avlopps-
anordningarna.....755
Vattenområde 800
Veckoaktier 664
Veckoslutsresor 406, 500
Vederlagsersättning, sjöarbets-
inkomst 269
Oy Veikkaus Ab.....49
Verkställande av beskattningen 26
Veterinärbil.....300
Vidareförädling.....585
Vidareöverlåtelse.....155
Vikariat.....503
Vindsrum 754
Vinst för överlåtelse av egen bostad.148
Vinst för överlåtelse av egendom...110
Vinstandel 23, 82, 240
Vinstutdelning 89, 289
Virkesköparens skyldighet att verkställa
förskottsinnehållning.....570
Vistelse över sex månader 32
Visum 410
Vittnesarvode.....397
Vuxenstudiepenning.....408
Vård av byggnadsarvet.....397
Vårdbidrag för barn.....382
Vårdbidrag för pensionstagare 380
Värdepapper - överlåtelsevinst.....594
- överlåtelsevinster.....596, 602
Värdet av bastu.....753
Värdet av eget arbete.....274
Värdet av en bostadsbyggnad.....748
Värdet av en simhall 753
Värdet av ett parkeringshus
- kommunalbeskattningen.....778
Värdet av leveransarbete.261, 574, 600,
618
Värdet av parkeringshus 753
Värnpliktigs dagpenning.....391
Väsentliga förbindelser.....33
Väsentligt fel 791
Växellimitprovision.....452
Växthus 753
Yrkessjukdom.....263
Yrkesutövare.....593, 594, 595
Yrkesverksamhet 24, 593
Ytbeläggningar 755
Åland.....833
Åldersavdrag.....754
Året för naturliga avdrag.....640
Året för ränteavdraget 456
Årligt belopp 577
Årsreparation 83, 461
Årsutgifter.....581
Åsidosatt aktiebolag 665
Åsidosättande av bolag.....665
Åsidosättande av delägare 656
Åsidosättande av ett aktiebolag.....660
Återanskaffningsvärde 890
Återanskaffningsvärde 752
Återbetalning av andelsavgift 113
Återbäring av försäkringspremier 87
Återbäringsränta 238
Återbäringsränta och ränta på
kvarskatt.....795
Återkallelse av rättshandling.....674
Återköp av en placeringsförsäkring.163
Återköp och ändringsvärde 87
Ägarföretagare 82
Ägobyte.....110
Äktenskapsliknande förhållanden 36,
461
Ändringar av verksamhetsform 115
Ändringar av överlåtelsepriset 132
Ändringssökande 746
Änka - begynnelsepension 376
Änka - egendom.....122
Änka - pension.....376
Ärvd egendom.....121
Ärvd egendom - anskaffningsutgift..125
Ökade levnadskostnader.....844
Ökade levnadskostnader.....502
Ömsesidigt bolag.....664
Ömsesidigt fastighetsaktiebolag.....98
Öppet bolag, placerad egendom 115
Öppet bolag, placerad egendom ...130
Öppet bolag, placerad egendom
- överlåtelse av egendomen.....134
Överförbar hyresrätt.....111
Överföring av en försäkring.....89
Överföring av förskott till maken...795
Övergångsstadgandet.....746
Överlåtbar arrenderätt.....114
Överlåtelse av en skogslägenhet....133
Överlåtelse av ett fordon 127
Överlåtelse av rörelse.....788
Överlåtelse i samband med genera-
tionsväxling.....154
Överlåtelse till ett offentligt sam-
fund.....159

Överlåtelseförlust 443, 611
Överlåtelseförlust 160
Överlåtelsepris 132
Överlåtelsevinst 23, 82
Överlåtelsevinst
- belopp 125
- bostad 148
- lagen som tillämpas.....123
Överlåtelsevinst - periodisering.....639
Överlåtelsevinst
- periodisering 166
- skatteplikt.....110
- skattskyldighet 120
- utgifter för anskaffning.....131
Överpris 673
Överskottsåterbäring.....590
Överskottsåterbäring.....572
Överskuldsättning.....513
Övervakning av måltid.....296

3. BESKATTNINGENS ÄNDAMÅL OCH DEFINITIONER

AVSIKTEN MED BESKATTNINGEN

Staten, kommuner och andra offentligrättsliga samfund finansierar sin verksamhet i huvudsak med olika skatter och avgifter. Insamlingen skatter för finansiering av den offenttliga sektorn är beskattningens viktigaste uppgift. Detta kallas för beskattningens *fiskala uppgift*.

Beskattningen kan vid sidan om fiskala uppgifter ha också andra uppgifter, liksom en *socialpolitisk uppgift*. Man kan genom beskattningen också sträva till att styra ekonomiska enheters procedurer. Sådan beskattning kallas ofta för styrande beskattning. Genom styrande beskattning kan man till exempel försöka främja regionalpolitiska mål eller utnyttjande av vissa tjänster.

Ett gott skattesystem anses i allmänhet ha vissa egenskaper. Beskattningen borde vara neutral, rättvis och enkel. I praktiken är olika målsättningar ofta delvis motstridiga.

SKATTER, SKATTETAGARE OCH SKATTSKYLDIGA

Direkta och indirekta skatter

Skatterna klassificeras ofta i *direkta* och *indirekta* skatter. En direkt skatt är en sådan skatt som är avsedd att slutligt belasta den skattskyldige. Direkta skatter är bland annat statens inkomstskatt, kommunalskatten, kyrkoskatten,, skatt på arv och gåva, fastighetsskatten samt lotteriskatt. Med direkta skatter kan likställas också vissa avgifter av skattenatur, liksom arbetsgivares socialskyddsavgift och den försäkrades sjukförsäkringsavgift.

Indirekta skatter är sådana skatter som den skattskyldige *överför*till någon annan. Skatten kan överföras till exempel till konsumenten.Indirekta skatter är bland annat mervärdesskatten samt olika acciser.

Skattetagare

Skattetagare är staten, kommunerna, församlingarna, ortodoxa kyrkosamfundets församlingar, Folkpensionsanstalten samt skogsvårdsföreningar och skogscentraler.

Fördelningen av avkastningen av inkomstskatten

Inkomsten av fysiska personer och dödsbon, vilka beskattas såsom särskilda skattskyldiga, indelas i förvärvs- och kapitalinkomsten. För förvärvsinkomsten erläggs inkomstskatt till staten. För förvärvsinkomsterna betalas dessutom kommunal- och kyrkoskatt samt sjukförsäkringspremie.

Komunlaskatt betalas enligt en inkomstskatteprocentsats som kommunen fastställer årligen. Den skattskyldiges hemkommun får avkastningen av kommunalskatten. Av skatten delas inte utdelningar till andra kommuner, även om den skattskyldige hade bedrivit näringsverksamhet eller jordbruk i kommunen i fråga.

Kyrkoskatt betalas av fysiska personer som är medlemmar i församlingen samt av dödsbon. Församlingarna faststller årligen inkomstskatteprocentsatser, enligt vilka kyrkoskatt betalas.

Med den försäkrades sjukförsäkringspremie finansieras förmåner och ersättningar som Folkpensionsanstalten betalar. Premiens storlek fastställs årligen genom statsrådets förordning.

För kapitalinkomsterna betalas skatt enligt 28 %. Skatten tillfaller i sin helhet staten.

För samfund, förutom delvis skattefria samfund, fastställs på basis av den beskattningsbara inkomsten samfundets inkomstskatt enligt 26 procent. Avkastningen av skat-

ten i fråga indelas i statens och samtliga kommunernas och församlingarnas utdelningar.

Skattskyldiga

Skattskyldiga är de, som är skyldiga att betala skatt. Att man är skattskyldig betyder inte ännu att man i verkligheten måste betala skatt. Skatter påförs först då den skattskyldiges beskattningsbara inkomster är så stora att för dem ska skatt betalas enligt lag..

Skattskyldiga är naturliga, dvs. fysiska personer liksom även juridiska personer. I inkomstskattelagen har andra än fysiska personer indelats i samfund, sammanslutningar och samfällda förmåner. Sammanslutningar är inte skattskyldiga, utan de är endast beräkningssubjekt, vilkas inkomster och tillgångar delas att beskattas hos delägare. Ett dödsbo kan ytterligare vara skattskyldigt.

PÅFÖRANDE AV DIREKT SKATT

Skatter som ska betalas för inkomsterpåförs och debiteras i regel enligt beskattningsförfarandet i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995, BeskFL). Det finns ytterligare vissa skatter, vilka uppbärs på inkomstens källa.

Skatter och avgifter, vilka skall påföras enligt lagen om beskattningsförfarande

Skatter och avgifter, vilka påförs i beskattningsförfarandet enligt lagen om beskattningsförfarande, är:

1) skatt som skall betalas till staten på inkomst och förmögenhet (*statsskatt*);

2) skatt som skall betalas till kommunen på inkomst (*kommunalskatt*);

3) skatt som betalas på basis av samfundets och samfälld förmåns inkomst *(samfundets inkomstskatt)*,;

4) skatt till den evangelisk-lutherska kyrkan och ortodoxa kyrkosamfundet (*kyrkoskatt*); och

5) försäkrads avgift, som erläggs till folkpensionsanstalten (*sjukförsäkringspremie*).

Bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande tillämpas förutom på inkomstslkatter även i tillämpliga delar på vissa andra direkta skatter, liksom fastighetsskatten samt arvs- och gåvoskatten.

Källskatter

Skatt som tas ut på inkomstens källa kallas för *källskatt.* I lagen finns särskilda bestämmelser om de inkomster som omfattas av källbeskattningen. Begränsat skattskyldigs källskatt ska betalas för vissa inkomster som en begränsat skattskyldig person har fått från Finland, liksom till exempel för lön och dividend. Källskatt på ränteinkomster betalas däremot för de flesta ränteinkomster somi Finland bosatta fysiska personer har fått. En löntagare som kommer från utlandet kan under vissa förutsättningar ansöka om källbeskattning av löneinkomsterna.

SKATTEBELOPP

Progressiv skatt

Statsskatten på förvärvsinkomster är progressiv. Skattens procentuella andel är desto större ju större inkomsten är, dvs. för en större inkomst ska alltså betalas proportionellt mera skatt.

Marginalskatt

Den skatt som utgår på en ökning av den skattskyldiges årliga inkomst kallas *marginalskatt.* Om den skattskyldige utöver sina andra inkomster till exempel förtjänar 1 000 euro och om det på detta belopp ska man betala en skatt på 530 euro, är hans marginalskatteprocent 53.

Proportionell skatt

Skatten är *proportionell*, om dess procentuella belopp alltid är lika stort oberoende av inkomstens storlek. Proportionell skatt är till exempel kommunalskatten, vars belopp är den andel av förvärvsinkomsten som ska beskattas i kommunalbeskattningen och som motsvarar inkomstskatteprocentsatsen i den

skattskyldiges hemkommun. Proportionella skatter är på samma sätt kyrkoskatten och samfundets inkomstskatt. Också sjukförsäkringspremien är en proportionell avgift av skattenatur.

SKATTEÅR OCH VERKSTÄLLANDE AV BESKATTNING

Inkomstskatt betalas för inkomst som erhållits under *skatteåret*. Skatteåret sammanfaller med kalenderåret. En bokföringsskyldigs skatteår avviker emellertid från kalenderåret, om den skattskyldiges räkenskapsperiod inte sammanfaller med kalenderåret. Då är skatteåret den eller de räkenskapsperioder, vilka har utgått under kalenderåret. Inkomst som erhållits av jordbruk beskattas emellertid alltid för det närmast föregående kalenderåret.

Beskattningen av den skattskyldige slutförs vid den tidpunkt som Skatteförvaltningen bestämt, dock senast före utgången av oktober året efter skatteåret (49 § BFL).

INKOMSTSLAG OCH FÖRVÄRVSKÄLLOR

Begreppet inkomst

Den allmänna bestämmelsen om inkomstens skatteplikt och utgifternas avdragbarhet finns i 29 § i *inkomstskattelagen*(1535/1995, ISL). Skattepliktig inkomst är, med vissa lagstadgade begränsningar, den skattskyldiges inkomster i pengar eller pengars värde (29 § ISkL). Då det gäller skatteplikt för inkomst utgår man alltså ifrån att alla inkomster är skattepliktiga, om det inte stadgas annat i lagen. Den skattskyldige har rätt att från sin inkomst dra av utgifterna för inkomstens förvärvande eller bibehållande, dvs. naturliga avdrag (29.1 § ISkL).

Fysiska personers och inhemska dödsbons inkomster indelas i två *inkomstslag*, vilka är förvärvsinkomst och kapitalinkomst. (29.2 § ISkL).

Kapitalinkomster

Skattepliktig kapitalinkomst är enligt huvudregeln avkastningen av egendom, vinst av egendomsöverlåtelse och annan inkomst som kan anses ha influtit av egendom (32 § ISkL). I inkomstskasttelagen uppräknas följande inkomster som exempel på kapitalinkomst: inkomst av ränta, dividendinkomster på sätt som bestäms i 33a - 33 d § i inkomstskattelagen, hyresinkomst, vinstandel, avkastning av livförsäkring, kapitalinkomst av skogsbruk, inkomst av marksubstanser och överlåtelsevinst.

Förvärvsinkomster

Förvärvsinkomst är annan inkomst än den som fastställts såsom kapitalinkomst. Skattepliktig förvärvsinkomst är enligt 61.2 § ISkL bl.a. lön som baserar sig på arbetsförhållande och med den jämförbar inkomst, pension samt förmån eller ersättning som erhållits i stället för sådan inkomst. Förvärvsinkomst var också nettoinkomst av skogsbruk (61.3 § ISkL).

Förvärvskällor

Skattepliktig inkomst beräknas per förvärvskälla Det finns tre förvärvskällor:

- förvärvskälla av näringsverksamhet,
- förvärvskälla av jordbruk ochk
- förvärvskälla av annan verksamhet*personliga inkomster*

Det finns inte någon särskild fastighetsförvärvskälla. Inkomsten som erhålls från fastighet beskattas såsom inkomst av den förvärvskälla, till vilken fastigheten hör.

Indelningen i förvärvskällor motsvarar i huvuddrag tillämpningsområdena av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968, NärSkL), inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967, GSL) och inkomstskattelagen. Verksamheten, vars resultat uträknas enligt lagen om inkomst av näringsverksamhet, utgör näringsverksamhetens förvärvskälla. På motsvarande sätt utgör verksamhe-

ten, vars resultat uträknas enligt gårdsskattelagen, en förvärvskälla av jordbruk. Beskattningsbar inkomst av personlig inkomst beräknas enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen.

Förvärvskälla av näringsverksamhet

Enligt 2 § NärSkL utgör rörelse och yrkesverksamhet som utövats av den skattskyldige näringsverksamhetens förvärvskälla.

Karaktäristiskt för rörelseverksamheten är att den bedrivs för rörelseidkarens egen räkning och att han själv är ansvarig för den. Rörelseidkaren tar risker. Han anskaffar råmaterial, handelsvaror, maskiner, inventarier, anläggningar och erlägger löneutgifter samt väntar sig att det inflyter inkomst från prestationer som han åstadkommit med hjälp av dessa produktionsfaktorer.

Såsom yrkesverksamhet betraktas sådan rörelseverksamhet liknande verksamhet, som bedrivs i ringare omfattning än rörelseverksamheten och utan nämnvärt risktagande.

Förvärvskälla av jordbruk

Jordbruk som bedrivits av den skattskyldige utgör jordbrukets förvärvskälla. Skogsbruket hör inte till samma förvärvskälla som jordbruket, utan till personliga inkomster.

Med jordbruk avses egentligt jordbruk samt sådant specialjordbruk eller annan verksamhet i anslutning till jord- eller skogsbruk som inte skall betraktas såsom särskild rörelse (2 § GSL).

Personliga inkomster

Alla andra inkomster än inkomster av näringsverksamhet och jordbruk hör till personliga inkomster. Dylika inkomster är till exempel löne- och pensionsinkomster samt överlåtelsevinster som fåtts för egendom som hör till förvärvskällan för annan verksamhet.

Den skattskyldiges alla personliga inkomster betraktas såsom en förvärvskälla, men de indelas i två inkomstslag: kapitalinkomsten och förvärvsinkomst.

Också andra än fysiska personer kan ha inkomster av en personlig förvärvskälla. Till exempel företag, liksomsamfund och näringssammanslutningar kan ha inkomster av en förvärvskälla för personlig verksamhet.Det är också möjligt, att ett företags hela verksamhet anses utgöra annan verksamhet än näringsverksamhet.Företagets resultat beräknas och beskattas då i enlighet med bestämmelserna inkomstskattelagen.

Förvärvskälla och beräkning av en kapitalinkomstandel

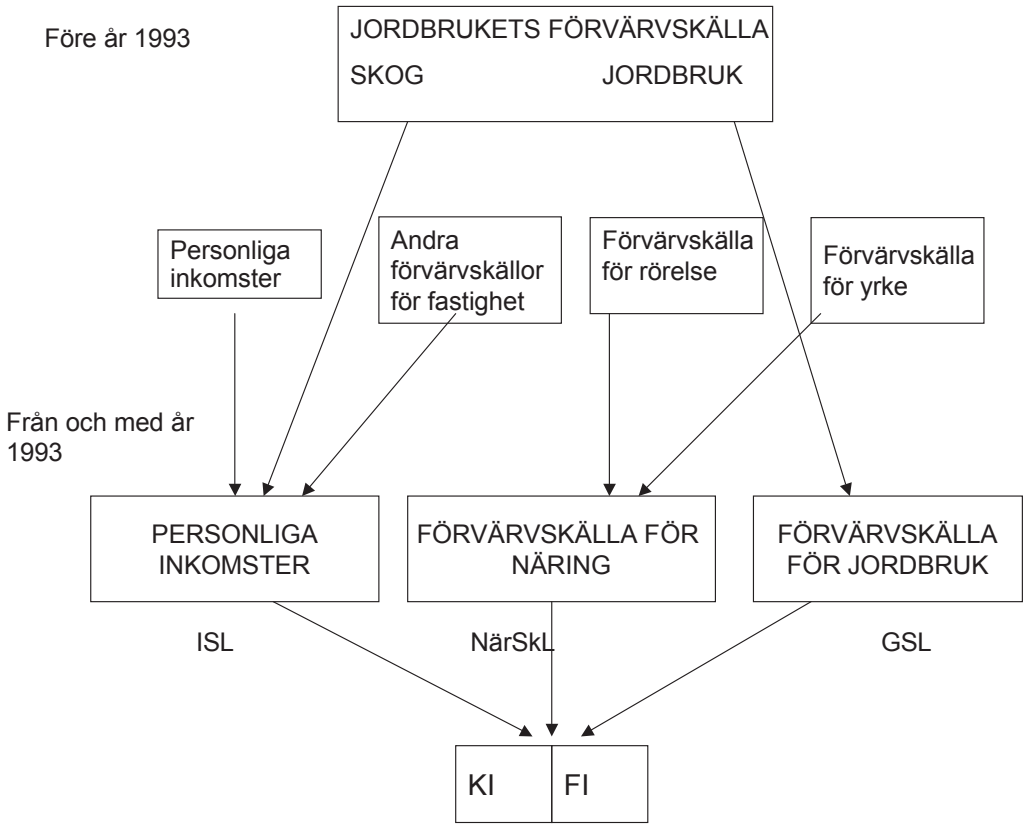
Då inkomsten av näringsverksamhet och jordbruk delas i kapital- och förvärvsinkomst, bestäms kapitalinkomstandelen huvudsakligen på basis av förvärvskällans nettoförmögenhet (38 § ISkL). Därför bör tillgångar och skulder hänföras till rätt förvärvskälla.

Fördelning i förvärvskällor och avdragande av förlust

Förlusterna fastställs per förvärvskälla. En förvärvskällas förlust kan inte dras av från inkomsten av en annan förvärvskälla. Förbindelse till förvärvskälan gäller för stats- och kommunalbeskattningen.Näringsverksamhetens och jordbrukets förlust för skatteåret avdras i regel från inkomsten av förvärvskällan under de 10 följande skatteåren i samma mån som inkomst uppkommer (119 § ISkL).

På yrkande av en fysisk person eller ett dödsbo kan emellertid näringsverksamhetens eller jordbrukets förlust avdras från inkomst utanför förvärvskällan. Förlusten dras av då från skatteårets kapitalinkomster (ISL 59 §).

FÖRVÄRVSKÄLLOR



OLIKA SKEDEN AV BESKATTNINGEN

Vid beskattningen finns följande skeden:

- förskottsuppbörd,
- deklarationsskyldighet,
- uträknande av den beskattningsbara inkomsten,
- påförande av skatt,
- debitering av skatt samt
- skatteuppbörd och redovisning till skattetagare.

Beskattningen kan rättas efter det att den har verkställts. Ändring i rättad beskattning kan ansökas genom besvär hos förvaltningsdomstolen. Ändring i förvaltningsdomstolens beslut kan ansökas hos högsta förvaltningsdomstolen, ifall högsta förvaltningsdomstolen beviljar besvärsrätt.

FÖRSKOTTSUPPBÖRD

Om förskottsuppbörd stadgas i lagen om förskottsuppbörd (1118/1996, FörskUL).Förskottsuppbörden verkställs antingen såsom förskottsinnehållning eller förskottsuppbörd. Den skattskyldige kan dessutom frivilligt betala förskottskomplettering. Förskottsinnehållningen verkställsbland annat på pensions- och löneinkomster samt påskattepliktiga sociala förmåner. Förskottsinnehållningen verkställs också på försäljningsinkomster av virke. Förskott uppbärs genom förskottsbetalning bland annat på jordbruks-, rörelse- och yrkesinkomst. På dividender som har fåtts från offentligt noterade bolag avsedda i 33a § ISL verkställs förskottsinnehållning. förskottsinnehållning verkställs inte på andra dividender.

Verkställande av beskattningen

Skatteförvaltningen verkställer beskattningen (6 § BFL). Vid verkställandet av beskattningen beräknar och debiterar Skatteförvaltningen de skatter och avgifter som avses i lagen om beskattningsförfarande samt ändrar beskattningen vid behov (26e § BFL).

Sedan Skatteförvaltningen verkställt beskattningen, sänds debetsedel och utredning om beskattningen samt anvisningar om sökande av ändring till den skattskyldige (BFL 51 §). Beskattningen av den skattskyldige slutförs vid den tidpunkt som Skatteförvaltningen bestämt, dock senast vid utgången av oktober under det kalenderår som följer efter skatteåret. Beskattningen får slutföras vid olika tidpunkter för olika skattskyldiga (49 § BFL). Då beskattningen slutförts blir de uppgifter offentliga som berör varje skattskyldigs resultat i beskattningen och vilka avses i 2 kapitel lagen om offentlighet och sekretess i fråga om beskattningsuppgifter (1346/1999) offentliga inkomst- och förmögenhetsbeskattnintuppgifter.

FÖRHANDSBESKED

Skatteförvaltningen kan på skriftlig ansökan av den skattskyldige eller sammanslutningen meddela förhandsbesked som gäller inkomstskatt (85 § BFL). Ansökan skall göras före utgången av den tid inom vilken det har bestämts att skattedeklaration skall lämnas. Beslutet kan gälla vilken enskild fråga som helst som angår verkställande av inkomstbeskattning. Förhandsbeskedet kan således gälla t.ex. ett värderingsproblem eller tillämpning av stadganden om kringgående av skatt.

Förhandsbeskedet meddelas för viss tid. Den utsatta tiden skall utgå senast under det kalenderår som följer på meddelandet av förhandsbeskedet. Man kan låta bli att meddela förhandsbesked till exempel då den skattskyldige anhåller förhandsbesked om beskattningen av flera alternativa handlingsmönster med uppenbarlig avsikt att eftersträva fördelaktig beskattning. Man kan låta bli att meddela förhandsbesked också då nödig utredning som begärts i ärendet inte givits. Ansökan om förhandsbesked skall inte upptas till prövning om ansökan i ärendet är anhängig i centralskattenämnden eller om centralskattenämnden har avgjort ärendet.

Innan förhandsbeskedet delges sökanden för kännedom, skall Skatteförvaltningen inhämta meddelande av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt om enheten utnyttjar sin rätt att söka ändring i beskattning som har verkställts såsom avses i förhandsbeskedet.

Skatteförvaltningen är skyldigt att på yrkande av den skattskyldige eller sammanslutningen iaktta förhandsbeskedet vid verkställande av beskattningen.

Förhandsbeskedet är avgiftsbelagt. Om avgiften stadgas genom finansministeriets förordning. Den nuvarande förordningen (1092/2009) gäller under tiden 1.1.2010 - 31.12.2012.

SKATTEFÖRFATTNINGAR

De viktigaste bestämmelserna om inkomstbeskattningen finns iinkomstskattelag (1535/1992, ISL). I inkomstskattelagen stadgas om skattepliktig inkomst, beskattningen av personliga inkomster, fördelning av inkomst i kapital- och förvärvsinkomst, periodisering av inkomster och utgifter, förlustutjämning samt skatten.

Resultatet av näringsverksamheten, som omfattar både rörelse- och yrkesverksamheten, fastställs enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (360/1968,NärSkL). Om skattepliktigheten av jordbruksinkomster, avdragande och periodisering av utgifter stadgas däremot i inkomstskattelagen för gårdsbruk (543/1967, GSL). Stadgandena som angår beskattning av inkomst av skogsbruket ingår i inkomstskattelagen.

Stadganden som angår inkomstskattens belopp finns i inkomstskattelagen och i lagen om skatteskalor, som stadgas årligen. Om kommunal- och kyrkoskatten och fastställandet av

inkomstskatteprocentsatserna på dessa stadgas förutom i inkomstskattelagen även i kommunallagen samt i olika kyrkolagar. .Om sjukförsäkringspremien stadgas i lagen om sjukförsäkrongspremier (1224/2004 SFL) och i lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift (366/1963 SocSL) samt i vissa andra lagar.

Om beskattningsförfarandet stadgas i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995,BFL). .Om förskottsuppbörd i samband med skatter och avgifter som påförs enligt lagen om beskattningsförfarande stadgas i lagen om förskottsuppbörd (1118/1996 FörskUL). Om skatteuppbörd och om redovisning till olika skattetagare stadgas i lagen om skatteuppbörd (609/2005, SatteUL) och i lagen om redovisning av skatter (532/1998). Om betalning av förskottsinnehållningar och andra skatter som betalas på eget initiativ och om deklarationen stadgas i lagen om skattekonto (604/2009). Om beskattningsuppgifternas offentlighet och sekretes stadgas i lagen av 30.12.1999 (1346/1999, SkOffL).

Om skatteförvaltningens organisation och uppgifter stadgas i lagen om Skatteförvaltningen (503/2010, L om Skatteförvaltningen).

SKATTEFÖRVALTNINGENS ORGANISATION

Förbetedning av skattelagstiftningen ankommer på finansministeriet. Också ansvaret för beredning av förordningar om beskattnngen och statsrådets beslut är fiansministeriets uppgift.

För beskattningen finns en finansministeriet underlydande Skatteförvaltning (L om Skatteförvaltningen 1 §). Skatteförvaltningen är en enda myndighet vars verksamhetsområde är hela Finland. Skatteförvaltningen leds av en generaldirektör.

Skatteförvaltningens uppgifter

Enligt 2 § i lagen om Skatteförvaltningen har Skatteförvaltningen till uppgift att verkställa beskattningen, utöva skattekontroll, uppbära, driva in och redovisa skatter och avgifter samt bevaka skattetagarnas rätt. Skatteförvaltningen ska dessutom främja en riktig och enhetlig beskattning samt utveckla Skatteförvaltningens förmåga att tillhandlahålla tjänster. Skatteförvaltningen ska också fullgöra de utrednings-, försöks-, uppföljnings- och planeringsuppgifter samt de andra uppgifter som finansministeriet ålägger Skatteförvaltningen eller som Skatteförvaltningen har enligt särskilda bestämmelser eller föreskrifter.

Utöver det ovanstående Skatteförvaltningen har till uppgift att under 2011 - 2013 tillhandahålla en elektronisk identifieringstjänst (2a § i L om skatteförvaltningen, 1414/2010).

Skatteförvsltningens enheter

Skatteförvaltningens verksamhet har indelats i *enheter*, om vilka stadgas närmare genom finansministeriets förordning (4 § i L om Skatteförvaltningen). Om uppgiftsfördelningen mellan enheterna bestäms närmare i Skatteförvaltningens arbetsordning. Finansministeriets gällande förordning (563/2010) har trätt i kraft 1.9.2010 och arbetsordningen (1541/2011) 1.12012. Nedsanastående beskriver Skatteförvaltningens organisation sådan som man stadgat därom i den nämnda förordningen och bestämt i arbetsordningen.

Skatteförvaltningens enheter är bland annat (SRF om enheter inom Skatteförvaltningens 2 - 5 §)

- Företagsbeskattningsenhet,
- Personbeskattningsenhet,
- Skattegranskningsenhet och
- Skatteuppbördsenhet.

I Skatteförvaltningen finn dessutom vissa andra enheter som sköter Skatteförvaltningens allmänna uppgifter (SRF om enheter inom Skatteförvaltningen 6 §). Andra enheter är bland annat Stabs- och rättsenheten, Informationsförvaltningsenheten och Enheten för gemensamma tjänster.

Inom skatteförvaltningens enheter kan finnas *verksamhetsenheter* (L om skatteförvaltningen 4.3 §). Sådana är till exempel skattebyråerna och företagsskattebyråerna.

Inom Skatteförvaltningen finns en centralskattenämnd som meddelar förhandsavgöranden (L om Skatteförvaltningen 5 §).

Från och med 2011 finns det inom Skatteförvaltningen en Enhet för utredning av grå ekonomi, om vars uppgifter har stadgats genom en särskild lag (1207/2010), som trädde i kraft 1.1.2011.

Personbeskattningsenhet

Personbeskattningsenheten verkställer dessutom fastighetsbeskattningen av samtliga skattskyldiga (18 § i Skatteförvaltningens arbetsordning). Om personbeskattningsenhetens interna arbetsfördelning bestäms närmare i Personbeskattningsenhetens arbetsordning. Personbeskattningsenheten leds av en överdirektör.

Personbeskattningsenheten inledde sin verksamhet vid ingången av 2012, då de regionala skatteverken slopades (se Statsrådets förordning om ändring av 3 § i förordningen om Skatteförvaltningens enheter1046/2011). Inkomstbeskattningen av fysiska personer för skatteåret 2011 verkställs således av Personbeskattningsenheten.

Personbeskattningsenhetens tjänsteområde omfattar hela landet. Personbeskattningsenheten indelas i verksamhetsenheter, vilka är skattebyråerna. Skattebyråerna svarar bland annat för verkställande av beskattningen och för kundbetjäningen. Från och med 2012 finns det sammanlagt 21 skattebyråer. Skattebyråerna har utöver sina huvudsakliga verksamhetsställen även flera serviceställen på olika håll i Finland. Skattebyråerna leds av en skattedirektör.

Personbeskattningens styrnings- och utvecklingsenhet styr och leder personbeskattningens verksamhet. Styrnings- och utvecklingsenheten bland annat ger juridiska tolkningsrekommendationer, tillämpningsanvisningar och gemensamma anvisningar om arbetsmetoder som avser beskattning av fysiska personer och sammanslutningar. Styrnings- och utvecklingsenheten ger dessutom anvisningar och tolkningsrekommendationer om beskattningsförfarandet och om förskottsuppbörden till Skatteförvaltningens samtliga enheter.

Företagsbeskattningsenheten

Företagsbeskattningsenheten verkställer beskattningen av samfund och samfällda förmåner samt sköter skattekontrollen av dem. För företagsbeskattningen har dessutom bestämts vissa andra uppgifter (Skatteförvaltningens arbetsordning 15 §).

Företagsbeskattningens verksamhetsområde omfattar hela Finland. Inom Företagsbeskattningsenheten finns 8 skattebyråer, som sköter bland annat kundbetjäningen. Inom Företagsbeskattningsenheten finns en styrnings- och utvecklingsenhet, som meddelar juridiska tolkningsanvisningar som avser beskattnig av samfund, samfällda förmåner och andra företag, tillämpningsanvisningar och gemensamma arbetsanvisningar.

Koncernskattecentralen är en av de åtta företagsskattebyråerna. Koncernskattecentralen verkställer beskattningen av de allra största företagen. Koncernskattecentralens verksamhetsområde omfattar hela Finland.

Skattegranskningsenheten och Skatteuppbördsenheten

Skattegranskningsenheten utför skattegranskningar och annan skattekontroll. Skatteuppbördsenheten å sin sida tar hand om uppbörd, indrifvning och redovisning av skatter och avgifter samt om skattekontouppgifterna. De båda enheternas verksamhetsområde omfattar hela Finland. Verksamheten i både Skattegransknings- och i Skatteuppbördsenheten styrs av en egen särskild styrnings- och utvecklingsenhet.

Enheter som svarar för gemensamma uppgifter

Vissa specialuppgifter har i Skatteförvaltningen centraliserats i vissa enheter vilkas tjänsteområde omfattar hela landet. Enligt 6 § i Statsrådets förordning Skatteförvaltningens gemensamma uppgifter är :

- Informationsförvaltningsenheten för uppgifter inom datateknik, tillämpning och produktion samt för uppgifter inom informationstjänsten
- Stabs- och rättsenheten för planerings-, uppföljnings-, stabs- och säkerhetsuppgifter samt för beredning och föredragning av föreskrifter som generaldirektören ska meddela och för andra juridiska specialsakkunniguppdrag,
- Utvecklingsenheten för uppgifter inom utveckling av tjänste- och kontrollfunktionerna inom beskattningen,
- Kommunikationsenheten för Skatteförvaltningens strategiska kommunikation och övriga uppgifter inom kommunikation,
- Förvaltningsenheten för uppgifter inom personaladministration, ekonomiförvaltning och allmän förvaltning,
- Enheten för intern revision för uppgifter inom intern revision.

Skatterättelsenämnden

Skatterättelsenämnden är en rättsmedelsmyndighet som som utövar självständig beslutanderätt. rättelseyrkan över inkomst-, fastighets- samt arvs- och gåvobeskattningen. Besvär hos förvaltningsrätten kan anföras först på basis av ett beslut i ett rättelseyrkande.Besvär över förvaltningsdomstolens beslut kan anföras hos högsta förvaltningsdomstolen, om högsta förvaltningsdomstolen meddelar besvärstillstånd.

På skatterättelsenämnderna tillämpas till och med utgången av 2012 bestämmelserna i lagen om Skatteförvaltningen (237/2008) (L om Skatteförvaltningen 35.4 § och 35.5 §, 503/2010), som upphävdes 1.9.2010. Därefter tillämpas på nämnderna bestämmelserna i kapitel 4 i förordningen om Skatteförvaltningen (503/2010) som trädde i kraft 1.9.2010.

Till och med utgången av 2012 finns det flera skatterättelsenämnder inom Skatteförvaltningen. Skatteförvaltningen förordnar en eller flera personer att fungera som ordförande för skatterättelsenämnden. Skatteförvaltningen bestämmer dessutom, vilken av ordföranden ska fungera som nämndens ordförande och vem av ordföranden ska verka som suppleant för respektive ordförande.

I skatterättelsenämnden finns utöver ordföranden ett med fyra delbar antal medlemmar. Varje medlem har en personlig suppleant. Medlemmar och suppleanterna som meddelat sitt samtycke till uppdraget utses av Skatteförvaltningen.

För att skatterättelsenämndens verksamhet skulle vara så opartiskt och rättvist som möjligt, ska den bestå av representanter av personer som föreslås av skattebetalare, skattetagare och Skatteförvaltningen så, att en fjärdedel av medlemmarna utses av Skatteförvaltningen, en fjärdedel av kommunerna och hälften av olika skattetagargrupper.

Skatterättelsenämnden kan vid behov arbeta i olika sektioner. Om nämnden har indelats i sektioner, ska varje sektion utöver ordföranden ha fyra medlemmar. Till en sektion vid skatterättelsenämnden kan man förordna en eller flera ordföranden. För sektioner gäller i tillämpliga delar samma bestämmelser som för nämnden.

Nämnden bestämmer själv om fördelningen av uppgifterna mellan olika sektioner samt om medlemmarnas delning i olika sektioner. På förfaranden som iakttas i nämnden tillämpas förvaltningslagen (434/2003) samt lagen om beskattningsförfarande (1558/1995).

Från och med ingången av 2013 finns det vid Skatteförvaltningen en enda riksomfattande skatterättelsenämnd, som verkar indelad i sektioner. Om antalet sektioner, om dras huvudsakliga uppgifter och om förläggningsorter bestäms i Skatteförvaltningens arbetsordning.

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt

Vid Skatteförvaltningen finns en Enhet för bevakning av skattetagarnas rätt. Enheten har rätt att ansöka om ändring i beskattningen samt i fastställandet och fördelningen av sammanslutningens inkomst och förmögenhet.

Enheten för skattetagarnas talan såsom part i ärenden som avser beskattningen.

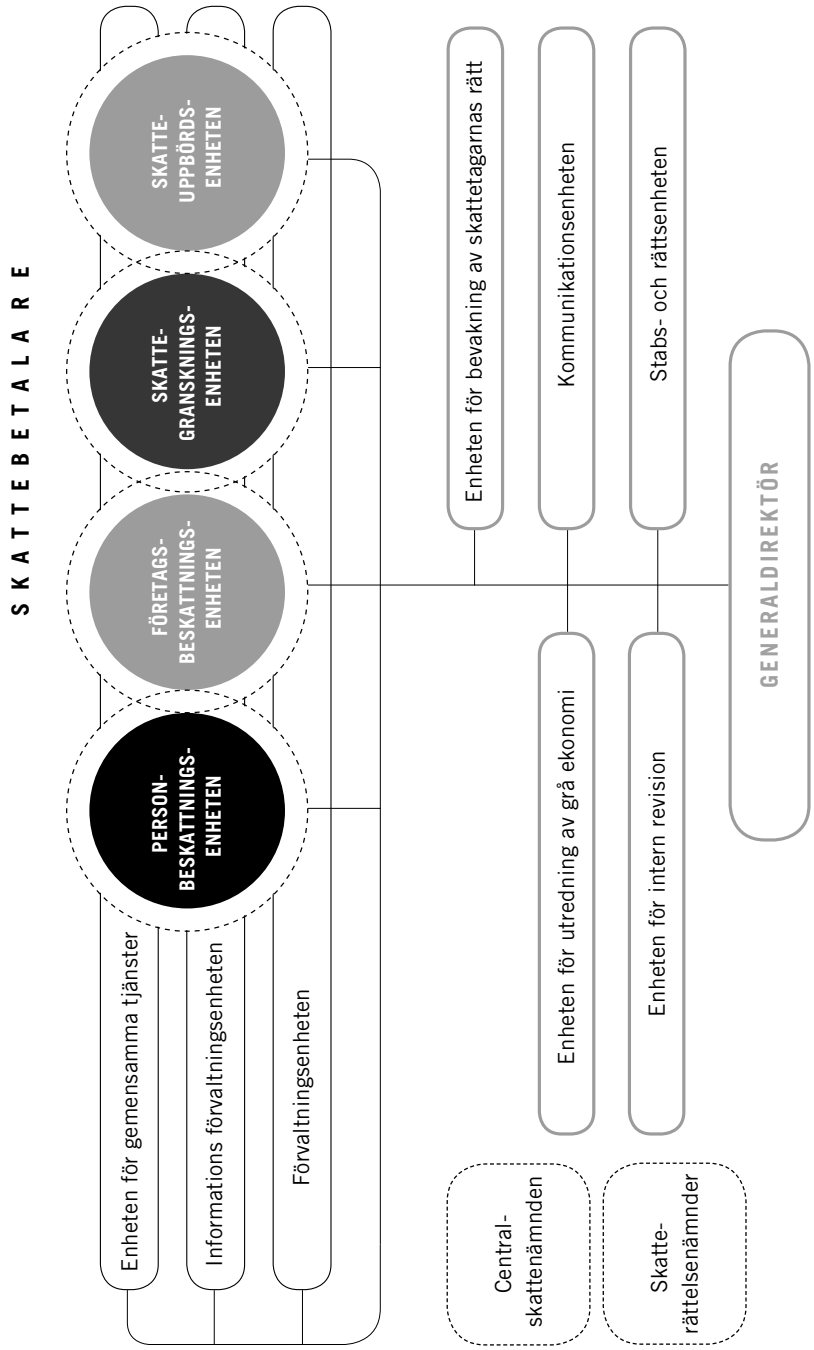
Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt har till uppgift att bevaka statens, kommunens, Folkpensionsanstaltens, skogsvårdsföreningens och skogscentralens rätt i beskattningen och vid ändringssökande som avser beskattningen samt i andra i förvaltningslagen och i förvaltningsprocesslagen avsedda andra ärenden, då enheten anser att,

1) det behövs med tanke på lagens tillämpning i andra liknande fall eller för en enhetlig beskattnings- eller rättspraxis

2) ärendet är ekonomiskt betydelsefullt, eller

3) bevakningen av skattetagarnas rätt i övrigt förutsätter det.

Skatteförvaltningens organisation



4. SKATTSKYLDIGHET

ALLMÄN OCH BEGRÄNSAD-SKATTSKYLDIGHET

Enligt ISkL indelas skattskyldigheten i allmän och begränsad skattskyldighet. I inkomstskattelagen finns utöver dessavissa specialstadganden om skattskyldighetens omfattning.

Allmänt skattskyldig

En fysisk person är allmänt skattskyldig i Finland, om han bor i Finland. En person är bosatt i Finland, om han har stadigvarande bo och hemvist här. Allmänt skattskyldig är också en person, som har bott i Finland här över sex månader i följd.

Inhemska samfund, samfällda förmåner och dödsbon är allmänt skattskyldiga i Finland. Ett samfund är inhemskt, om det har registrerats i Finland eller grundats enligt finsk lagstiftning. Ett dödsbo är inhemskt, om arvlåtaren vid tiden för frånfället anses ha varit bosatt i Finland (17.4 § ISkL).

Allmäntskattskyldiga beskattas i Finland för inkomst som förvärvats både i Finland och utomlands (9.1 § 1 p. ISkL).

Med tillämpning av skatteavtal och lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995) förhindras dubbelbeskattning. Bestämmelserna i skatteavtalen är likväl inte av betydelse, då det avgörs om en person är allmänt eller begränsat skattskyldig. Detta avgörs utgående från bestämmelserna i inkomstskattelagen, dvs. enligt det huruvida personen är med stöd av 11 § i ISL bosatt i Finland eller inte.

Begränsat skattskyldig

Begränsat skattskyldiga är alla de som inte är allmänt skattskyldiga.Om en fysisk person inte bor i Finland, är han begränsat skattskyldig här. Ett utländskt samfund är likaså här begränsat skattskyldigt.

En begränsat skattskyldig är skyldig att betala skatt till Finland för inkomster som han erhållit här. Från Finland erhållna inkomster är till exempel lön från en finsk arbetsgivare som fåtts för ett i Finland utfört arbete och av ett finskt aktiebolag utbetalad dividend (10 § ISkL).

Vissa från Finland erhållna ränteinkomster utgör emellertid inte skattepliktig inkomst för en begränsat skattskyldig . Till exempel räntan på ett depositionskonto eller på ett masskuldebrevslån är skattefritt för en begränsat skattskyldig person (ISL 9.2 §).

För internationell beskattning, redogörs i **Handboken för internationell beskattning** som Skatteförvaltningen publicerar(Skatteförvaltningenspublikation 621)

FYSISK PERSON

Boende i Finland

I inkomstskattelagen definieras en persons boende i Finland, eftersom på basis av det bestäms hans allmänna skattskyldighet i Finland. Även om en person bor i Finland på det sätt som avses i inkomstskattelagen, vistas han inte nödvändigtvis fysiskt här.

Bostad och hem

En person anses vara bosatt i Finland, om han har sitt stadigvarande bo och hemvist här. En person har vanligen sitt bo och hemvist i Finland, om han har registrerats i befolkningsdatasystemet i Finland . Fast personen inte i befolkningsdatasystemet har antecknats som bosatt i Finland, kan han emellertid ha sitt egentliga bo och hemvist i Finland på sätt som avses i inkomstskattelagen

T.ex. en person som tjänstgör på en kortvarig arbetskommendering utomlands har kanske registrerats såsom flyttat till utalndet i befolkningsdatasystemet. Vid beskattningen anses han emellertid bo i Finland.

Vistelse över sex månader

En person som har bott på utlandet blir all-

mänt skattskyldig i Finland då han vistas i Finland över sex månader i följd. Vistelsen är inte bunden till kalenderåret. Vistelsen kan börja till exempel 2.9. och upphöra 31.3. följande år. Under tiden för vistelsen i Finland är en utländsk medborgare allmänt skattskyldig i Finland, resten av året är han begränsat skattskyldig.

En varaktigt utomlands boende persons tjänstgöring kan förutsätta ofta upprepande, korta arbetsperioder i Finland. I HFD:s utslag 1990/4757 hade en fabrikskonsult, som bodde i Sverige med sin familj, tagits i ett finskt bolags tjänst för över sex månader. Konsulten tjänstgjorde också utomlands och vistades högst fyra dagar per vecka i Finland. Under veckosluten och fridagar vistades han hemma i Sverige. Frånvaron från Finland hade varat 3-29 dagar. Han ansågs ha vistats i Finland över sex månader i följd.

Om en person, som ständigt bor i gränskommun i Sverige, arbetar i Finland, utgör detta inte någon ständig vistelse i Finland (HFD 1987 II 506).

Enligt lagen skall vistelsen i Finland vara kontinuerlig. En vistelse i Finland kan trots en tillfällig frånvaro anses vara kontinuerlig. Ifall vistelsen i Finland avbryts för cirka två månader, anses vistelsen i Finland vanligen inte mera pågå kontinuerligt.

Exempel

En polsk musiker flyttar till Norge efter att han vistats sju månader i Finland. Han tänker återvända till Finland efter två månader. Beräkningen av sex månaders vistelsen börjas då från början.

Upphörande av allmän skattskyldighet

Allmän skattskyldighet för en utländsk medborgare och en person som saknar medborgarskap upphör omedelbart då han eller hon flyttar bort från Finland. På en finsk medborgare som flyttar utomlands tillämpas specialsstadgandet i 11 § i ISL, den s.k. treårsregel.

Tre års regeln

Då en finsk medborgare flyttar utomlands, anses han vanligen vara bosatt i Finland under flyttningsåret och tre därpå följande år. Han kan ändå betraktas som begränsat skattskyldig redan före utgången av det tredje året efter flyttningsåret, om han visar, att han inte efter flyttningen till utlandet inte mera hade väsentliga förbindelser till Finland. En finsk medborgare som mitt under året har flyttat till utlandet anses på personens yrkande vara begränsat skattskyldig redan från och med flyttningstidpunkten, om de väsentliga förbindelserna har upphör vid flyttningstidpunkten. Då kan han efter flyttningen från Finland beskattas endast för inkomster han eller hon erhållit från Finland .

Då en finsk medborgares väsentliga förbindelser en gång har ansetts ha avbrutits, blir han på nytt allmänt skattskyldig i Finland endast om hans egentliga bostad och hem överförs till Finland eller om han vistas här över sex månader i följd. Han blir inte allmänt skattskyldig på basen av eventuella väsentliga förbindelser som förekommer senare (HFD 1993/1831).

Allmän skattskyldighet i Finland kan inte förlängas från 3 år enbart på den skattskyldiges yrkan.

Väsentliga förbindelser till Finland

Väsentliga förbindelser har inte definierats i lagen, utan beskrivningen av dem har kommit till närmast i rättspraxisen. Avgörandet om förekomsten av väsentliga förbindelser görs alltid utgående från en helhetsvärdering av den skattskyldiges personliga omständigheter.

En väsentlig förutsättning för upphörandet av de väsentliga förbindelserna är att flyttningen från landet är bestående. Även om egentlig bostad och hemvist inte skulle kvarstå i Finland, har en finsk medborgare väsentliga förbindelser till Finland, då han inte permanent har bosatt sig i ett annat land. Förbindelserna till Finland är väsentliga till exempel,

om personen vistas utomlands endast på grund av sina studier eller av hälsoskäl.

En finsk medborgare har väsentliga förbindelser till Finland, då han eller hon efter att han flyttat från landet fortfarande bedriver näring i Finland eller då hans familj bor kvar i Finland.

Arbete i Finland bildar också väsentliga förbindelser till Finland.

Om familjen fortfarande, efter flyttningen från landet, i Finland har stadigvarande bostad som är reserverad för eget bruk eller står tom, har den skattskyldige väsentliga förbindelser till Finland. Blott sommarstuga med därtill hörande tomt utgör inte väsentliga förbindelser.

Åtnjutande av socialskyddet i Finland bildar väsentliga förbindelser till Finland.

En person torde inte anses ha väsentliga förbindelser till Finland endast på den grund, att han erhåller kapitalinkomster från Finland. Om däremot den i Finland befintliga förmögenhetens skötsel fordrar en betydande arbetsinsats i Finland, torde han på denna grund ha väsentliga förbindelser till Finland.

Skatteavtal

Skatteavtal som Finland har ingått kan begränsa tillämpningen av Finlands interna lagstiftning. Skatteavtalen är bilaterala eller multilaterala avtal som Finland har ingått och med vilka rätten att beskatta personernas inkomster har fördelats mellan Finland och de övriga avtalsparterna.

I skatteavtalen ingår bestämmelser om hemvist, enligt vilka bestämmelser personens med skatteavtalet motsvarande boningsstat bestäms.Enligt dessa bestämmelser anses en person vara bosatt i en avtalsslutande stat, om han eller hon enligt den avtalsslutande statens interna lagstiftning är skattskyldig dä på grund av domicil,, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet. Om de båda staterna anser att personen har hemvist i respektive stat (s.k. dubbelboende), anses personen vara bosatt i den stat med vilken han eller hennes personliga och ekonomiska förbindelser är starkast. Med sådana förbindelser avses till exempel en familj.

Det är på grund av skatteavtalets bestämmelser om hemvist möjligt, att en person som är allmänt skattskyldig i Finland är enligt skatteavtalet bosatt i en annan stat. Då kan Finland i allmänhet beskatta endast de inkomster som personen har fått från Finland, även om personen är allmänt skattskyldig i Finland.

Specialgrupper

Finlands utrikesrepresentationer

Vid Finlands utrikesrepresentationer tjänstgörande finska medborgare är på basis av tjänstgöringen allmänt skattskyldiga i Finland, om de hör till den utsända personalen(ISL 11.2 § 1 p.). Boningsorten av familjemedlemmar till dylika personer avgörs emellertid enligt de allmänna stadganden som angår boende. På samma sätt avgörs skattskyldigheten för personer som avlönats av tjänstgöringsstaten. En på orten avlönad finsk medborgare är allmänt skattskyldig i Finland, om han anses bo i Finland.

Finpro Finlands Utrikeshandelsförbund r.f.

En finsk medborgare som arbetar utomlands i uppdrag för Finpro (tidigare Finlands Utrikeshandelsförbund) anses vara bosatt i Finland, om han omedelbart innan han ingick arbetsavtalet var bosatt i Finland (11.2 § 2 p. ISkL). Personerna är vanligen handelssekreterare, vilka har övergått från utrikesministeriet till Finpro:s tjänst.

Annan bestående statens tjänst

Finsk medborgare som tjänstgör utomlands i Finska staten i annan bestående huvudtjänst än utrikesrepresentation betraktas såsom bosatt i Finland under hela tjänstgöringen, om han omedelbart innan han ingått arbetsavtalet om detta arbete har varit bosatt i Finland. Tre års tidsgräns har inte någon betydelse. Om han emellertid visar att han inte under skatteåret har haft väsentlig anknytning till Finland, betraktas han såsom begränsat skatt-

skyldig. Stadgandena angår inte honorära konsuler (11.3 § ISkL).

Finsk medborgare som tjänstgör utomlands i uppgifterna som ansluter sig till FN:s fredsbevarande verksamhet (FN-soldater) är allmänt skattskyldiga i Finland. De står i tjänsteförhållande till finska staten och inte till Förenta Nationerna. Till exempel lön som erhållits vid tjänstgöringen i Finlands FN-bataljon i Cypern utgjorde skattepliktig inkomst i Finland (HFD 1978 II 514).

Internationella organisationer

Finsk medborgare som tjänstgör utomlands vid Förenta Nationerna eller något av dess fackorgan, vid Internationella atomenergiorganisationen eller internationellt utvecklingssamarbete är allmänt skattskyldig i Finland, om han omedelbart innan han ingick arbetsavtalet om detta arbete har bott i Finland (11.3 § ISkL).

Visar den skattskyldige att han inte under skatteåret har haft väsentliga förbindelser till Finland, betraktas han emellertid såsom begränsat skattskyldig. Den skattskyldige skall själv påyrka detta och förete en utredning över avsaknad på väsentliga förbindelser.

Pesonalen i Europeiska unionen

Enligt artikel 14 i Europeiska gemenskapernas protokoll 8.4.1965 om särskilda rättigheter och dispens förblir den beskattningsmässiga hemorten för en i en medlemsstat bosatt person oförändrad, om han eller hon flyttar till en annan medlemsstat för att sköta sina uppdrag i gemenskapen. Denna bestämmelse tillämpas också på maken, om han eller hon inte bedriver egen förvärvsverksamhet.

Protokollet utgör en del av EU-lagstiftningen som äger företräde i förhållande till Finlands interna lagstiftning. Således förblir en person som flyttat till utlandet för att arbeta för Europeiska unionen utan hinder av bestämmelserna i inkomstskattelagen och trotts sin flyttning till utlandet allmänt skattskyldig i Finland under hela den tid då han eller hon är anställd hos Europeiska unionen. Också maken till en hos Europeiska unionen anställd person anses trots vistelsen utomlands vara allmänt skattskyldig i Finland, om han eller hon inte bedriver egen förvärvsverksamhet. Europeiska unionens lagstiftning kan således utvidga Finlands beskattningsrätt från det vad som bestämts i inkomstskattelagen (se HFD 2011:88).

Främmande staters diplomater

Utländska medborgare som tjänstgör vid en främmande stats diplomatiska eller annan därmed jämställbar beskickning i Finland eller vid ett konsulat som förestås av en utsänd konsul, familjemedlemmar till dessa eller enskild tjänstepersonal är ofta på grund av vistelsetidens längd allmänt skattskyldiga i Finland.De beskattas likväl i Finland endast för följande inkomster:

1) för inkomst, som erhållits från härvarande fastighet,

2) för inkomst som erhållits av näring som bedrivits här,

3) för hyresinkomst som erhållits på basis av aktierna av ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller för hyresinkomst som erhållits från en lägenhet som har besatts på basis av ett medlemskap i ett bostadsandelslag eller annat andelslag och

4) för löne- och pensionsinkomst som har härstädes erhållits på grund av annan än ovan avsedd befattning (12.1 § ISkL).

Om en utländsk medborgare står i Förenta Nationernas, dess specialorganisationers, Internationella Atomenergiorganisationens eller annan motsvarande viktig internationell organisations tjänst i Finland, beskattas personen enligt samma bestämmelser som främmande staters diplomater i Finland

En begränsat skattskyldig som inte är finsk medborgare är inte skyldig att betala skatt i Finland för lön eller arvode som han har förvärvat genom arbete för en mellanstatlig konferens i Finland (12.2 § ISkL).

För beskattningen av diplomater och konsuler redogörs ytterligare i bestämmelserna om internationella avtal.

Finska fartyg

I 13 § i ISL finns specialbestämmelser om beskattning av personer som arbetar på finska fartyg.Om en person som tjänstgör på finskt fartyg eller luftfartyg inte enligt stadganden i inkomstskattelagen är bosatt i Finland, är han skyldig att erlägga skatt förutom för inkomster som han fått från finland, även endast

1) på inkomst som han erhållit ombord på fartyget; eller

2) för löneinkomst som han erhållit för på arbetsgivarens order tillfälligt utfört arbete någon annanstans för fartygets räkning. Dessutom är han skyldig att erlägga skatt för pensionsinkomst som direkt eller indirekt grundar sig på ovan nämnt arbete (13 § ISL).

MAKAR

Hur makar definieras

Med makar avses vid beskattningen personer som har ingått äktenskap med varandra före skatteårets utgång (7.1 § ISL). Enligt lagen om registrerade partnerskap (950/2001) likställs personer av samma kön som registrerat sitt partnerskap i beskattningen med makar (se närmare sagda lagens 8 och 9 §). Stadgandena om makar tillämpas också på personer som under skatteåret fortgående har levat under äktenskapsliknande förhållanden i gemensamt hushåll utan att ingå äktenskap med varandra, om

1) de har tidigare varit gifta med varandra (i registrerat partnerskap) eller

2) om de har eller har haft ett gemensamt barn (7.3 § ISkL).

Sådana saker, liksomom sammanboendet kan anses vara fortgående och om ett barn skall anses såsom gemensamt är bevisfrågor. Personer anses ha levt i äktenskapsliknande förhållanden till exempel då de levt tillsammans åtminstone hela skatteåret. Bland annat ett erkänt barn kan betraktas som gemensamt barn.

Flyttning åtskils

Stadgandena om makar tillämpas inte, om

1) makar i avsikt att upphöra med sin samlevnad antingen har bott åtskils hela skatteåret eller flyttat åtskils under skatteåret eller

2) bägge makar inte är allmänt skattskyldiga (7.2 § ISkL).

Stadgandena som gäller makar tillämpas inte längre, om makarna faktiskt har bott åtskils hela skatteåret eller varaktigt flyttat åtskils under skatteåret. Det förutsätts ytterligare att boendet åtskils beror på att samlevnaden upphört. Om makarnas boende åtskils beror på någon annan orsak, till exempel att familjen har flera bostäder eller att makar arbetar på olika orter, tillämpas stadgandena om makar alltjämt.

Makarna har kanske flyttat åtskils först i slutet av skatteåret. Såsom bevis på ett bestående särboende, som börjat under skatteåret, kan betraktas till exempel en äktenskapskillnad som konstaterats vid verkställande av beskattningen (se även HFD 1992/4827). Under betänketiden förutsätts även faktiskt boende åtskils för att stadgandena om makar inte mera skall tillämpas.

Särbeskattning av inkomster

Makar beskattas såsom skilda skattskyldiga vid inkomstbeskattningen. Enligt 14 § ISkL beskattas makar vid stats- och kommunalbeskattningen såsom särskilda skattskyldiga på basis av de inkomster som de har förvärvat. Särbeskattningen gäller både kapital- och förvärvsinkomster.

Även om sambeskattningen inte mera verkställs för inkomsternas del, är definitionen av personer, vilka betraktas såsom makar fortfarande av betydelse vid inkomstbeskattningen på grund av behandlingen av vissa avdrag och underskottsgottgörelsen.

Gåvor mellan makar

Makar har ända från år 1992 lagligt kunnat ge egendom som gåva till varandra. Utan vederlag överlåten egendom beskattas såsom tillgångar för gåvotagaren. Gåvoskatten påförs enligt den första skatteklassen. Donationen av lös egendom är giltig också gentemot gälde-

nären, om donationen anmäls skriftligen till magistratet för registrering (se även nedan Minderårigt barn och fosterbarn).

En civilrättsligt giltig gåva godkänns inte alltid i beskattningen. Till exempel donering av blott rätten till avkastning, utan att donera själva egendomen, godkänns vanligen inte vid beskattningen (HFD 1986 II 547). Å andra sidan kan egendomsöverlåtelse utformat som köp delvis också betraktas såsom gåva.

FÖRETAGARMAKAR

Fördelning av företagsinkomst

Makar, vilka tillsammans bedriver näringsverksamhet eller idkar jordbruk, är företagarmakar. Företagsinkomsten som erhållits från bedrivande av näring och idkande av jordbruk fördelas mellan makar, om båda av makarna har deltagit i idkande av jordbruk eller bedrivande av en privat rörelse eller utövande av ett yrke.

Då företagarmakar hade dömts till äktenskapsskillnad och de hade flyttat isär, tillämpades bestämmelserna i 7 § eller 14 § ISkL inte på dem (HFD 1999/2582).

Företagsinkomsten fördelas mellan företagarmakar, även om makens arbetsinsats skulle obetydlig.

Förvärvsinkomstandelar

Förvärvsinkomstandelen av företagsinkomsten som skall fördelas, fördelas mellan makar i förhållande till arbetsinsatserna (14.2 § ISkL). Arbetsinsatserna betraktas som lika stora, om skattskyldiga eller skattemyndigheterna inte företer annan utredning.

Kapitalinkomstandelar

Kapitalinkomstandelen av företagsinkomsten, som skall fördelas, fördelas mellan makar enligt den andel de har i den nettoförmögenhet som hänför sig till verksamheten. Makarnas andelar betraktas såsom lika stora, om annan utredning inte företes (14.3 § ISkL).

Makarnas skogsbruk

Makar idkar skogsbruk tillsammans, då de till exempel tillsammans äger en gårdsbruksenhet. Makar idkar skogsbruk tillsammans på sina lägenheter även då de sköter och förvaltar skogar som de ägt tillsammans eller skilt så att lägenheterna utgör en enda gårdsbrukslägenhet (HFD 1993/4979, se kapitel 14, HFD:s och CSN:s beslut). Vid beräkning och beskattning av inkomst från skogsbruk tillämpas samma stadganden som för beskattningssammanslutningar (14.4 § ISkL). Beskattningssammanslutning är ett beräkningssubjekt, i vars namn skogens inkomst och därav föranledda kostnader för inkomstens förvärvande uträknas, innan inkomsten fördelas mellan makar (se nedan Beskattningssammanslutning).

En gårdsbruksenhet är enligt 2.2 § GSL en självständig, ekonomisk enhet, i vilken idkas jord- eller skogsbruk (se kapitel 14, Skogsbeskattning).

MINDERÅRIGT BARN OCH FOSTERBARN

Minderårigt barn

Med ett minderårigt barn avses i inkomstskattelagen ett barn som före ingången av skatteåret inte har fyllt 17 år. Barn till den skattskyldiges make och adoptiv- eller fosterbarn till den skattskyldige eller hans make jämställs med ett eget barn (8.1-2 § ISkL).

Till exempel under skatteåret 2011 är minderåriga de barn som är födda år 1994 eller senare.

Försörjning av ett barn

Om föräldrarna till barnet har levt i äktenskap vid utgången av skatteåret eller i äktenskapsliknande förhållanden enligt 7.3 § ISkL, anses båda makarna ha försörjt barnet under skatteåret.

Om föräldrarna till barnet inte är gifta vid utgången av skatteåret eller om de i avsikt att upphöra med sin samlevnad varaktigt har flyttat isär, har den förälder, som anförtrotts vårdnaden om barnet, försörjt barnet under skatteåret.

Har båda föräldrarna anförtrotts vårdnaden om barnet eller har även den andra föräldern annars haft vårdnaden om barnet, anses den av föräldrarna som under största delen av skatteåret har haft den omedelbara vårdnaden om barnet ha försörjt detta (8.4 § ISkL).

Fosterbarn

Med fosterbarn avses ett barn som utan ersättning uppfostras hos någon annan än sina föräldrar, adoptivföräldrar eller maken till någondera av föräldrarna. För att barnet skall betraktas såsom fosterbarn vid beskattningen förutsätts dessutom att ingen annan är berättigad till i ISkL avsedda avdrag som beviljas på basis av barnets inkomster.

Inkomstbeskattning av ett barn

Ett minderårigt barn beskattas självständigt för sina kapital- och förvärvsinkomster. Ett minderårigt barns inkomster beskattas åtskilda från sina föräldrars inkomster oberoende av om de skulle beskattas enligt proportionell skattesats eller enligt den progrssiva skatteskalan.. Skattesatsen bestäms på basen av barnets inkomster.

Barnets förvärvsinkomster

Ett barn kan ha förvärvsinkomster redan från födseln. Ett barn kan få till exmpel familjepension.Löneinkomster och därmed jämförbar förvärvsinkomst kan betraktas såsom ett minderårigt barns egen inkomst, om han aktivt har kunnat medverka i det arbete som är föremål för ersättningen. Till exempel ett reklamfotograferingsarvode åt en ettåring beskattas som föräldrarnas och inte som barnets inkomst, eftersom föräldrarna i nämnda fall bör anses vara de verkliga utförarna av uppdraget.

Barnets kapitalinkomster

Ett barn kan få kapitalinkomster, om han eller hon äger egendomen som avkastar inkomsterna. Barnet har till exempel kunnat få sådana värdepapper eller aktielägenheter som gåva, som avkastar dividend och hyresinkomst. Dessa inkomster utgör skattepliktiga kapitalinkomster för barnet.

Barnets avdrag

Avdrag från ett minderårigt barns inkomst beviljas enligt samma stadganden som för övriga skattskyldiga. Sålunda avgörs till exempel beviljandet av ränteavdrag i barnets beskattning självständigt. Om barnets avdrag överstiger hans inkomster, dras skillnaden inte av från föräldrarnas inkomster.

Gåva åt barn

En gåva i form av lösöre eller penningar är fullbordad, då den kommit i gåvotagarens besittning. (2 § Gåvoutfästelselag). Bortgiver någon ett aktiebrev eller en annan handling, vars företeende utgör villkor för utövande av en rättighet, är gåvan fullbordad, då besittningen av handlingen överlåts. En gåva av en värdeandel anses fullbordad när värdeandelen har noterats på mottagarens värdeandelskonto. Gåvor nära släktingar emellan, till exempel mellan makar, anmäls ännu till magistratet för registrering (6 § GåvoutfästelseL). Registrering är inte i och för sig en förutsättning för en giltig gåva, men registrering behövs för att gåvotagaren skulle få skydd mot återvinningskrav från gåvogivarens gäldenärer i samband med konkurs och utsökning.

Om gåvan ges åt ett minderårigt barn, skall en intressebevakare vanligen representera barnet. Således behandlas en gåva som föräldrar gett åt sitt minderåriga barn och den inkomst den avkastat såsom barnets inkomst och förmögenhet, då en av domstol förordnad intressebevakare mottagit gåvan för den minderårigas räkning.

Likaså anses donation ha skett då någon som gåva i annans namn har

1) deponerat pengar, värdepapper eller annan lös egendom i en bank,

2) deponerat värdepapper i en värdepappersförmedlingsrörelse, eller

3) överfört värdeandelar för notering på dennes värdeandelskonto i ett värdeandelsregister

utan att förbehålla sig rätten att förfoga över det som har deponerats eller överförts. Banken eller värdepappersförmedlingsrörelsen måste ha tagit emot depositionen eller överföringen för gåvotagarens räkning (4 § GåvoutfästelseL). Gåvan anses vara fullbordad, då nämnda förutsättningar uppfylls, även om gåvotagaren skulle vara ett minderårigt barn.

Gåvan och inkomsten som den avkastat kan behandlas såsom den minderårigas inkomst och förmögenhet även, då gåvan faktiskt är fullbordad och även om ovannämnda formaliteter inte skulle ha iakttagits. Om gåvan inte motsvarar sakens egentliga natur och avsikt, beskattas inkomsten som egendomen avkastat såsom förälderns inkomst. En dylik situation uppkommer till exempel då gåvogivaren faktiskt erhåller avkastning från den donerade egendomen.

DÖDSBO

Särskild skattskyldig

Ett dödsbo beskattas såsom en särskild skattskyldig. Ett inhemskt dödsbo som bedriver näringsverksamhet beskattas dock som en särskild skattskyldig för tre skatteår efter det år då arvlåtaren avled och därefter som en sammanslutning (17 § ISL).

Särskild skattskyldighet för ett dödsbo upphör, då dödsboet slutligen skiftas.

Beskattning av dödsboets delägare

Delägare i dödsboet är den efterlevande maken (till och med avvittring på grund av giftorätt), arvingar och mottagare av allmänt testamente. Såsom skattepliktig inkomst för dödsboets delägare betraktas inte hans andel av dödsboets inkomst (ISL 17.3 §).

Inhemskt dödsbo

Ett dödsbo är inhemskt, om arvlåtaren vid dödsfället var i enlighet med inkomstskattelagen bosatt i Finland, dvs. allmänt skattskyldig.

Utländskt dödsbo

Ett dödsbo är utländskt, om arvlåtaren vid dödstillfället var begränsat skattskyldig. Ett dödsbo är också utländskt, om den avlidne har varit en i 12 § ISkL avsedd person, (t.ex. en främmande stats diplomat eller en person som tjänstgjort här i en internationell organisation).

Utländskt dödsbo beskattas såsom samfund och inkomstskattesatsen för samfund.

Beskattning för dödsåret

En under skatteåret avliden persons dödsbo beskattas för dödsåret både för den avlidnes och dödsboets inkomst och förmögenhet. På dödsboet tillämpas de stadganden i inkomstskattelagen, vilka skulle ha tillämpats också på den avlidne (17.1 § ISkL). Dödsboet beviljas således alla de avdrag, vilka skulle ha beviljats den avlidne, ifall han skulle ha levt ända till slutet av skatteåret. Till ett dödsbos inkomst räknas både inkomster den avlidne erhållit samt inkomsterna av dödsboet.

Såsom den avlidnes inkomst och inkomster av dödsboet betraktas således inte till exempel ett kapital som med stöd av en olycksfallsersättning utbetalats med anledning av ett dödsfall, då anhöriga förordnats såsom förmånstagare i försäkringsavtalet (HFD 1974/3426).

Beskattning efter dödsåret

Dödsboet beskattas under de dödsåret påföljande åren såsom självständigt för sin inkomst och förmögenhet. Inkomsterna och förmögenheten av ett dödsbo fördelas inte för att beskattas såsom delägarnas inkomst och förmögenhet.

Resultatet av näringsverksamheten som ett dödsbo bedrivit och förmögenheten fördelas mellan delägarna i dödsboet från början av det fjärde året som följt på dödsfallet (17 § ISL).

Dödsboet beskattas som en fysisk person. Det kan ha kapital- och förvärvsinkomster samt från näring och jordbruket erhållen företagsinkomst som skall fördelas.

Dödsboet betalar inkomstskatt till staten för beskattningsbar förvärvs- och kapitalinkomst. Dödsboet betalar inkomstskatt till kommunen för sin förvärvsinkomst. Dödsboet kan även betala kyrkoskatt, eftersom kyrkoskatt tas ut enligt 13 § i lagen om evangelisk-lutjerska församlingars boställen och fonder (106/1966) från alla som påförts kommunalskatt, dock inte dem som inte är medlemmar i en församling (se kapitel 19 Kyrkoskatt, HFD 1970 II 501.

Ett dödsbos inkomster

Avkastning på av dödsboet ägd förmögenhet, såsom hyresinkomst och inkomst av virkesförsäljning utgör dödsboets inkomst. Inkomster från rörelse, yrke och jordbruk räknas som dödsboets inkomst, om verksamheten har bedrivits för dödsboets räkning. Inkomsterna av en efterlevande make beskattas inte såsom dödsboets inkomster. Inkomster som den efterlevande maken erhållit är till exempel av honom förtjänade löner och till honom utbetalda pensioner.

Dödsboets tillgångar

Till dödsboets tillgångar räknas förmögenheten som den avlidne lämnat efter sig och förmögenhet som kommit i stället för denna förmögenhet. Om den avlidne ensam har ägt en aktielägenhet, hör den till boets tillgångar. Tillgångarna som den efterlevande maken ägt hör inte till boets tillgångar, även den avlidne skulle ha haft giftorätten till dem (obs. emellertid äktenskapen som ingåtts före år 1930). Av egendomen, som den efterlevande maken ägt tillsammans med den avlidne, räknas till boets tillgångar inte den del som den efterlevande maken äger.

Nyttjanderätt på grund av testamente

. Om en efterlevande make på grund av ett testamente förvaltar egendom som hör till dödsboet och äganderätten hör till bröstarvingarna beskattas den efterlevande maken för inkomsten som dylik egendom avkastat.

Efterlevande makes besittningsrätt till makens kvarlåtenskap

Enligt 3:1a § 1 mom. ÄB får efterlevande make hålla den avlidne makens kvarlåtenskap oskiftad i sin besittning, om annat inte följer av bröstarvingars krav på skifte eller av testamente som upprättats av arvlåtaren. Det förutsätts ytterligare att efterlevande makes äktenskapsskillnad inte har varit anhängig vid arvlåtarens död (3:7 § ÄB) eller att han inte t.ex. avsiktligt har förorsakat arvlåtarens död eller förstört testamentet (15 kapitel ÄB).

Besittningsrätten för en efterlevande make omfattar den avlidne makens hela kvarlåtenskap. Egendomens art har ingen betydelse. Innehållet av besittningsrätten bestäms enligt 12 kapitel ÄB. Den efterlevande maken har således förutom besittningsrätten även rätt att erhålla avkastningen av egendomen. Efterlevande make svarar för kostnaderna som hänför sig till egendomen. Trots besittningsrätten kvarblir äganderätten sådan att den motsvarar äganderätten i testamentet och arvföljden.

Så länge som efterlevande make erhåller avkastningen av den avlidne makens kvarlåtenskap, beskattas avkastningen såsom inkomst av efterlevande make och inte som inkomst av dödsboet (Jfr dock HFD 2000/2114 och motsvarande text nedan i slutet av avsnittet om beskattningssammanslutning).

Avstående från besittning

Efterlevande make kan också avstå från besittningsrätten till hela kvarlåtenskapen. För beskattningen särskilt utredas, om efterlevande make har använt den för honom i lagen stadgade rätten att besitta kvarlåtenskapen eller om boet har besatts för gemensam räkning. I det senare fallet beskattas dödsboet för egendomens avkastning.

Besittningsrätt till makarnas bostad

Efterlevande make har rätt att utan hinder av bröstarvingars krav på skifte eller utan hinder

av testamente hålla bostad, som använts som makarnas gemensamma hem, eller annan sådan bostad, som ingår i kvarlåtenskapen och som är lämplig som hem för den efterlevande maken, oskiftad i sin besittning under sin livstid (3:1a. 2 § ÄB)

Upphörande av ett dödsbo

Ett dödsbo upphör, då det har skiftats. Beskattningen av ett dödsbo upphör vid tidpunkten för skiftet. Har dödsboet skiftats redan under den avlidnes dödsår, räknas till inkomsten av boet inkomsterna som erhållits före tidpunkten för skiftet.

Om det finns en delägare i dödsboet, anses egendomen bli överförd till delägaren, då dödsboet har utretts. Ett dödsbo utreds vanligen i samband med boupptecknigen (HFD 1984 II 509). Efter boupptecknigen influten inkomst beskattas såsom delägarens inkomst.

Ett dödsbo kan skiftas även delvis. Också ett delvis skiftat dödsbo skall anses såsom ett i lagen avsett dödsbo (HFD 1973/1524).

Överlåtelse av en andel

Överlåtelsen av ett dödsbos andel kan inverka på dödsboets giltighet vid beskattningen. I rättspraxisen har ett dödsbo inte ansetts ha kvarstått, om delägaren har överlåtit sin andel till någon utanför boet. Ett dödsbo skall däremot anses kvarstå, om delägaren överlåter sin andel till en eller flera personer som är delägare i boet. I HFD:s avgörande 1978/5261 överlät den efterlevande maken sin andel till sina lagliga arvtagare, vilka var även den avlidnes arvingar. Det är oklart, huruvida principen som framgår av avgörandet kan tillämpas på fall, där mottagarna av överlåtelsen inte är arvingar till överlåtaren.

BESKATTNINGSSAMMANSLUTNING

Definition av en beskattningssammanslutning

En beskattningssammanslutning är ett konsortium som två eller flera personer har bildat för att bruka, odla eller hyra ut en fastighet (4.1 § 2 p. ISkL).

Beskattningssammanslutningar utgör inte rättssubjekt som kunde skaffa sig egendom eller uppta skuld i sina namn (RP 200/92).

En beskattningssammanslutning bildas vanligen, då minst två personer äger jordgrunden (t.ex. en obebyggd tomt, uthyrd fastighet eller skogsfastighet). Samma beskattningssammanslutning kan förvalta flera fastigheter (registerenheter), om delägarna äger lika stora andelar av fastigheter.

En beskattningssammanslutning bildas likväl inte då samägare av t.ex. ett parhus har i enlighet med den nya jordabalken kommit överens om delning av besittning och avtalet har registrerats i fastighetsdatasystemet (JB 14:3). I avtalet om delning av besittning bestäms, vilken del varje samägare utnyttjar. Registrerat avtal om delning av besittningen förbinder bl.a. en köpare av ett visst område av fastigheten. Om personer äger lös egendom tillsammans (t.ex. blott en byggnad utan sådan besittningsrätt till marken som avses i 6 § i ISL), uppstår det inte någon beskattningssammanslutning.

Jord- och skogsbrukssammanslutningar

Jord- och skogsbruk idkas ofta såsom beskattningssammanslutning. Delägare är vanligen föräldrar och barn eller syskon. Samma ägare bildar till alla de lägenheters del som de ägt till lika andelar en beskattningssammanslutning. Lägenheterna kan vara belägna i olika kommuner, bara de utgör en ekonomisk enhet.

Till exempel i HFD:s opublicerade avgörande 1994/3585 ägde A och B tillsammans sex skogslägenheter belägna i olika kommuner. Det var frågan om en beskattningssammanslutning. A och C ägde tillsammans en lägenhet i kommunen X och till hälften en skogslägenhet som är belägen i kommunen Y. Lägenheterna som A och C ägt bildade en beskattningssammanslutning. A, B och C ägde ännu tillsammans en skogslägenhet, om fördelningen av vilken hade slutits ett skiftesavtal, men styckning hade inte utförts. Den

sistnämnda lägenheten bildade inte någon beskattningssammanslutning.

I rättspraxisen har ansetts att det inte bildades någon fastighetssammanslutning (beskattningssammanslutning), då föräldrarna vid försäljning av gårdsbruksenheten till sina barn hade förbehållit sig livslång nyttjanderätt till lägenhetens egendom och avkastning (HFD 1989 B 534).

Makar som fastighetsägare

Bostadsfastigheter som makarna ägt tillsammans och uthyrda fastigheter utgör inte någon beskattningssammanslutning. För beskattningen av makarnas inkomster och tillgångar har stadgats skilt, varför sammanslutningsstrukturen inte behövs. Undantag utgör av makar idkat skogsbruk, där erhållen inkomst beskattas med tillämpning av stadganden om beskattningssammanslutningar (se ovan Företagarmakar).

Under bildning varande fastighetsaktiebolag

Om makarna köper en tomt för under bildning varande bolags räkning, uppstår det inte någon beskattningssammanslutning, även om bolaget inte bildas eller registreras före utgången av kalenderåret.

Däremot uppstår det en beskattningssammanslutning då en tomt köpts för under bildning varande fastighets- eller bostadsaktiebolags räkning och aktiebolaget inte registreras före utgången av kalenderåret.

Beräkningssubjekt

Beskattningssammanslutningar betraktas inte såsom särskilda skattskyldiga. De är beräkningssubjekt, vid uträkning av nettobelopp på inkomster och tillgångar. Räntor, förluster och skulder behandlas emellertid inte inom ramen för beskattningssammanslutning.

För beskattningssammanslutningen fastställes nettoinkomsten eller den negativa nettoinkomsten av jordbruket och av den personliga förvärvskällan (15.1 § ISL). Förvärvskällornas nettoinkomster eller de förlustbringande nettoinkomsterna (skillnaden mellan inkomster och utgifter för inkomsternas förvärvande) fördelas mellan delägarna i förhållande till deras andelar (15.2 § ISL).

Räntor, förluster och skulder

Sammanslutningar är inte till alla delar beräkningssubjekt. Skulder som upptagits för finansiering av en beskattningssammanslutnings verksamhet, och räntor som hänför sig till dessa, behandlas inte såsom sammanslutningens räntor och skulder.

Skulder som upptagits för anskaffning av sammanslutningens tillgångar behandlas såsom personliga skulder för var och en delägare. Arten av delägarens lån bestäms enligt, till vilken av beskattningssammanslutningens verksamhet det hänför sig. Delägarnas skulder som hänför sig till sammanslutningen är nödvändigtvis inte lika stora.

En beskattningssammanslutning får inte avdra räntor från sina inkomster. Räntorna avdras från delägarnas kapitalinkomster enligt stadgandena om avdragande av räntor. Delägaren avdrar till exempel räntor som hänför sig till sammanslutningens jordbruk från sin andel av sammanslutningens nettoinkomst från jordbruket (15.3 § ISL).

För en beskattningssammanslutning fastställs inte någon sådan förlust som den senare kunde dra av från sina inkomster. Den förlustbringande nettoinkomsten fördelas mellan delägarna för att den skall behandlas vid deras personliga beskattning.

För fördelning av en beskattningssammanslutnings resultat och tillgångar redogörs i kapitel 15, En beskattningssammanslutnings inkomst, i kapitel 16, En beskattningssammanslutnings förluster och i kapitel 18, Skattskyldigheten för en delägare i en sammanslutning.

PM av arbetsgruppen för beskattningssammanslutningar

Frågor i anslutning till beskattningssammanslutningar behandlas närmare i en promemoria av arbetsgruppen för beskattningssammanslutningar (på finska). Promemorian har skickat till skattebyråerna för kännedom 22.11.1995 (nr 5232/39/95).

I promemorians kapitel 4.3 ″Från dödsbo till sammanslutning″ konstateras, att den efterlevande maken och den avlidnes dödsbo bildar för året som efterföljer dödsåret en sammanslutning, som fortsätter med jordbruket utgående från de utgiftsrestvärden som företagarmakarna hade. Från ståndpunkten som tagits i promemorian avviker si dock HFD:s årsboksutslag L 2114 av 9.8.2000, om beskattning av inkomst av jordbruk som idkas av ett oskiftat dödsbo. Enligt utslaget betraktades dödsboet som jordbruksidkare i en situation, där A hade tillsammans med sin make bedrivit jordbruksenheten som de ägde hälften var och varken styckning eller arvskifte förrättats efter A:s frånfälle. Dödsboets delägare var efterlevande maken och makarnas bröstarvingar. Under de omständigheter som beskrivs i avgörandet utgör dödsboets inkomst. HFD 2000/2114.

NÄRINGSSAMMANSLUTNING

Såsom näringssammanslutningar betraktas partrederier, öppna bolag, kommanditbolag och sådana av två eller flera personer grundade konsortier, vilka bedriver näringsverksamhet och verkar för delägarnas gemensamma räkning (4.1 § 1 p. ISkL).

Konsortier som betraktas som samfund (utländska sammanslutningar) anses inte bilda näringssammanslutningar.

Arbetssammanslutning

Ett byggnads- e.dyl. projekt, i vilket det är frågan om ett på förhand överenskommet byggnadsarbete och som bildas av flera skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet, utgör inte någon näringssammanslutning. En skattskyldig som deltar i projektet behandlar sin andel av projektets inkomster och utgifter i sin egen näringsverksamhet (ISL 4,2 §).

Under bildning varande aktiebolag

En näringssammanslutning bildas också, då registreringen av ett under bildning varande aktiebolag, som är avsett att bedriva näringsverksamhet, fördröjs av grundarna föranledda skäl. Under tiden före registreringen bedrivs näringsverksamhet i form av en näringssammanslutning. Delägare är grundarna av företaget.

En näringssammanslutning bildas inte, om aktiebolaget grundas och registreras i vanlig ordning. Verksamheten före registreringen anses ha utövats i aktiebolagets namn. Verksamheten före registreringen har vanligtvis varat en kortare tid än ett år.

Ej särskild skattskyldig

En näringssammanslutning beskattas inte såsom en särskild skattskyldig. Den är ett beräkningssubjekt, för vilket resultatet av näringsverksamheten, jordbruket och annan verksamhet fastställs. Det fastställda resultatet av en förvärvskälla fördelas mellan delägare för att beskattas såsom deras personliga inkomst enligt deras andelar av sammanslutningens inkomst (16.1-3 § ISkL). Förlusten av en förvärvskälla fördelas inte mellan delägarna.

Dividender

Dividender som fåtts för aktier som hör till förvärvskällan för näringssammanslutningens näringsverksamhet och jordbruk utgör i sin helhet näringssammanslutningens inkomst av förvärvskällan i fråga (ISL 16.3 §). Dividendernas delvis eller fullständig skattefrihet verkställs på delägarnivån. Dividender som aktier som hör till näringssammanslutningens personliga förvärvskälla avkastar tas däremot inte i beaktande då sammanslutningens personliga inkomst uträknas (ISL 16.4 §). Dessa dividender fördelas direkt för att beskattas som delägarnas inkomst.

Sammanslutning såsom skattskyldig

Även om näringssammanslutningar inte påförs och debiteras skatter likställs de vid tillämpning av vissa bestämmelser med skattskyldiga. Till exempel bestämmelserna i lagen om beskasttningsförfarande tillämpas till vissa

delar även på en sammanslutning (BeskFL 2.3 §).

En delägarens andel i en sammanslutning

Andel erhållen från näringssammanslutning räknas inte som delägarens skattepliktiga inkomst. Det finns inte något stadgande om saken i inkomstskattelagen.Denna tolkning beror på att den beskattningsbara inkomsten av en näringssammanslutning alltid fördelas för att beskattas såsom delägarnas inkomst. Om delägarna skulle beskattas för lyfta vinstandelar, skulle det uppstå dubbelbeskattning.

För fördelning av inkomsterna och förmögenheten av en näringssammanslutning redogörs i kapitelen 15 och 18.

UTLÄNDSK SAMMANSLUTNING OCH EUROPEISK EKONOMISK INTRESSESAMMANSLUTNING

För förenhetligandet av den internationella praxisen och speciellt av sådana anledningar som beror på medlemskapet i EU har beskattningen av utländska sammanslutningar ändrats så att den sker på delägarnivån ända från skatteåret 1995 (1223/1994). Inkomsten av utländska sammanslutningar beskattas som delägarnas inkomst på samma sätt som näringssammanslutningarnas inkomst. Till inkomstskattelagen har ytterligare med anledning av EU-lagstiftningen fogats stadgandena om europeisk ekonomisk intressesammanslutning, vars inkomst beskattas också som delägarnas inkomst.

Utländsk sammanslutning

För en delägare i en utländsk sammanslutning, som är bosatt i Finland, fastställs enligt 16a.1 § ISkL andelen av sammanslutningens näringsverksamhets resultat i jordbrukets resultat och i inkomsten av annan verksamhet. Om sammanslutningen har ett fast driftställe i Finland, uträknas resultatet i sammanslutningen varav det fördelas för delägare för att beskattas som huvud- och förvärvsinkomst. Är delägaren begränsat skattskyldig, beskattas den för honom fördelade inkomstandelen i enlighet med 13 § i KällSL.

Även om en utländsk sammanslutning inte har något fast driftställe i Finland, beskattas en i Finland boende sammanslutningens delägare för sin andel av sammanslutningens inkomst. En delägare som är bosatt i Finland skall anmäla sin inkomstandel från sammanslutningen.

För en i Finland bosatt delägare i en utländsk sammanslutning fastställs andel i sammanslutningens respektive förvärvskällor-.Förlust får avdras endast från en inkomstandel som en utländsk sammanslutning givit under de senare åren av sammanslutningen.

Europeisk ekonomisk intressesammanslutning (EEIS)

En utländsk ekonomisk intressesammanslutning är en sammanslutning som två ekonomisk verksamhet bedrivande företag eller olika EU-medlemsstater grundat för samarbete. En intressesammanslutning kan vara antingen inhemsk eller utländsk. Avsikten med en sammanslutning är inte i och för sig att ge vinst. Den underlättar och utvecklar sina medlemmars ekonomiska verksamhet. Avsikten med den är att avlägsna olägenheter som på grund av skillnaderna i medlemsstaternas rättsordning förorsakas samarbetet och att främja samarbetet mellan företagen i olika stater. Intressesammanslutningen registreras i den stat där den har sin hemort. Intressesammanslutningen är rättsgiltig efter registreringen.

Intressesammanslutningens inkomst fördelas för att beskattas hos sammanslutningens delägare såsom i inkomstskattelagen stadgas om sammanslutningens inkomst (16a.2 § ISkL).

Andelen av intressesammanslutningens delägare av sammanslutningens förlust avdras från delägarens inkomster under skatteåret. Intressesammansutningens inkomstandel och förlustandel anses höra till delägarens för-

värvskälla av näringsverksamhet. En eventuell förlustandel får alltså avdras endast från näringsverksamhetens inkomst.

Om intressesammanslutningens delägare är begränsat skattskyldig, beskattas han för sin inkomstandel enligt 13 § i KällSL på ränteinkomst. För honom fastställs också en eventuell förlustandel som under senare år dras av från hans andel från intressesammanslutningen.

SAMFÄLLDA FÖRMÅNER

Med en samfälld förmån avses en samfälld skog, ett väglag, ett fiskelag samt annat med dem jämförbart konsortium (5 § ISkL).

Särskild skattskyldig

Alla samfällda förmåner beskattas som särskilda skattskyldiga (18.1 § ISkL). Som skattepliktig inkomst för delägaren i en samfälld förmån betraktas inte den andel som han fått av den samfällda förmånens inkomst (18.2 § ISkL).

Skattesats

Inkomst av en samfälld förmån beskattas till och med utgången av 2011 enligt samfundsskattesatsen. Från och med 2012 beskattas samfälld förmåns inkomst enlig en egen inkomstskatteprocentsats (ISL 124.2 §). Väglag betalar, avvikande från andra samfällda förmåner, skatt på sin inkomst sin inkomst till kommunen och församlingen enligt inkomstskatteprocenten som har bestämts i 124.3 § i ISL.

Inkomsten som med stöd av lagen om enskilda vägar (358/1962)influtit till väglaget betraktas enligt 99 § nämnda lag inte som väglagets skattepliktiga inkomster.

SAMFUND

Definition i ISkL

Med samfund avses i 3 § ISkL staten och dess inrättningar, kommuner och samkommuner, församlingar och andra religionssamfund, aktiebolag, andelslag, sparbanker, placeringsfonder, universitetsfonderömsesidiga försäkringsbolag, lånemagasin, ideella och ekonomiska föreningar, stiftelser och anstalter.Från och med ingången av 2010 har inkomstskattelagens bestämmelser om staten och dess inrättningar inte längre tillämpats på universitet. Universiteten har i 3 § i ISL stadgats som samfund (1736/2009).

Ett europabolag och en europeisk kooperativ förening är samfund. Enligt 8a § 1 mom. i ISL tillämpas på europabolag som avses i rådets förordning (EG) nr 2157/2001 om europabolagets stadgar (SE) inkomstskattelagens bestämmelser om aktiebolag. Enligt 8a§ 2 mom. i ISL tillämpas på en europeisk koooperativ förening som avses i rådets förordning (EG) nr 1435/2003 om stadgar för europeiska koooperativa föreningar (SCE) inkomstskattelagens bestämmelser om andelslag.

Även ett utländskt dödsbo betraktas som samfund.Om dödsboet inte är särskild skattskyldig i enlighet med lagstiftningen i den avlidnes boningsstat, kan man på dödsboet inte i regel tillämpa skatteavtalets bestämmelser.

Såsom samfund betraktas också annan med ovan nämnda samfund jämförbar juridisk person eller en förmögenhetskoplex som har reserverats för ett visst ändamål.

Särskild skattskyldig

Samfund beskattas såsom särskilda skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsten av dem beskattas enligt inkomstskatteprocenten för samfund.

Aktiebolag och andelslag som bedriver närings- och holdingverksamhet samt förvaltar en fastighet är vanligen skattskyldiga för alla sina inkomster. Vissa samfund såsom staten, kommunen och allmännyttiga samfund har stadgats vara antingen helt eller delvis skattefria vid inkomstbeskattningen (se senare Helt skattefria samfund och Delvis skattefria samfund).

UTLÄNDSKA BASSAMFUND

Bassamfund

Ett utländskt bassamfund är ett i en stat med

låg skattebörda etablerat samfund som underlyder i Finland bodsatta personers bestämmanderätt och till vilket samfund man försöker placra inkomster i avsikt att undgå skatterna i Finland. Till sin juridiska form kan ett bassamfund vara ett bolag, en fond, en stiftelse, en trust eller annan motsvarande enhet.

Enligt lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994) kan ett utländskt bassamfunds inkomst i vissa fall beskattas som i Finland boende delägares inkomst. Enligt 2.1 § i bassamfundslagen avsesmed ett bassamfund ett samfund i vilket bestämmanderätten innehas av i Finland allmänt skattskyldiga och för vilket den verkliga nivån på inkomstbeskattningen i samfundets hemviststat är lägre än 3/5 av beskattningsnivån i Finland för ett samfund med hemvist här. Det anses, att bestämmanderätten i ett samfund innehas av i Finland allmänt skattskyldiga när en eller flera här allmänt skattskyldiga direkt eller indirekt innehar sammanlagt minst 50 procent av samfundets kapital eller av det sammanlagda röstetal som aktierna eller andelarna i samfundet medför. Bestämmanderätt föreligger även om en eller flera här allmänt skattskyldiga har rätt till minst 50 procent av avkastningen på samfundets förmögenhet.

Enligt 2.3 § i lagen om bassamfund jämställs med ett utländskt bassamfund ett utländskt samfunds fasta driftställe i utlandet som, om det vore ett självständigt samfund. Dessutom förutsätts att det fasta driftstället är beläget i en annan stat än det utländska samfundet och att den inkomst som hänför sig till driftstället inte har beskattats i samfundets hemviststat (680/2008). På fasta driftställen som funnits 31.12.2007 tillämpas bestämmelsen likväl först från och med 1.1.2015.

Undantag

Som ett utländskt bassamfund betraktas enligt 2.2 § inte ett samfund.

1) vars inkomst enligt utredning har influtit av industriell produktionsverksamhet, därmed jämförbar annan produktionsverksamhet eller rederiverksamhet som samfundet bedrivit i hemviststaten eller av sådan försäljnings- eller marknadsföringsverksamhet som bedrivits där och som omedelbart tjänar ett samfund som bedriver industriell produktionsverksamhet, annan därmed jämförbar produktionsverksamhet eller rederiverksamhet som huvudsakligen riktar sig till samfundets hemviststats område eller från betalningar erlagda av ett sådant samfund inom en och samma koncern som avses i 12 § i lagen om aktiebolag (624/2008) vilket har hemvist i denna stat och där bedriver sådan verksamhet, eller

2)ett samfund med vars hemviststat Finland har i kraft ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, om samfundet enligt avtalet ska anses ha hemvist i denna stat och avtalet tillämpas på inkomst som samfundet erhåller, förutsatt att samfunden i denna stat är skyldiga att på sin inkomst betala skatt som inte i väsentlig grad avviker från den skatt som samfunden betalar för sin inkomst i Finland, och att samfundet inte har dragit nytta av lagstiftningen i denna stat om särskilda skattelättnader.

Skatten som samfunden betalar i sin hemviststat på sin inkomst anses avvika i väsentlig gradfrån den skatt som samfunden betalar i Finland, om samfunden har sin hemvist utanför Europeiska unionen och enligt gällande skattelagstiftning i hemviststaten är skyldiga att där till staten eller en del av den på sin inkomst betala skatt vars faktiska sammanlagda belopp i genomsnitt är lägre än 3/4 av beloppet på den skatt som samfunden faktiskt betalar i Finland för sin inkomst. Genom förordning av finansministeriet utfärdas bestämmelser om de skatteavtalsstater där skatten anses avvika i väsentlig grad från den skatt som samfunden betalar i Finland (L om bassamfund 2.5 §).

Före 2009 var skillnaden väsentlig, om den verkliga sammanlagda skatten var i genomsnitt betydligt mindre än den skatt som samfunden betalade för sina inkomster i Finland.

Samfund inom EES-området och i avtalsslutande stater

Lagenom bassamfund tillämpas inte på utländska samfund med hemvist i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en avtalsslutande stat, förutsatt att rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning och skatter på försäkringspremier gäller staten i fråga eller att det med staten avtalats om ett sådant informationsutbyte i skatteärenden mellan myndigheterna som tillsammans med de avtalsslutande staternas interna lagstiftning möjliggör ett tillräckligt informationsutbyte för tillämpningen av denna lag. Vidare förutsätts att samfundet faktiskt har etablerat sig i hemviststaten och de facto bedriver ekonomisk verksamhet där L om bassamfund 2 a §)..

Ett samfund anses ha etablerat sig i sin hemviststat och bedriva ekonomisk verksamhet där då samfundet med beaktande av verksamhetens art:

1) i hemviststaten förfogar över sådana lokaler och sådan utrustning som behövs för verksamheten,

2) i hemviststaten förfogar över en tillräcklig personal som är behörig att självständigt bedriva samfundets affärsverksamhet, och

3) har en personal som självständigt fattar beslut om samfundets dagliga verksamhet.

Skattskyldighet

Beskattning av ett bassamfunds inkomst hos en delägare som bor i Finland förutsätter att den skattskyldige ensam eller tillsammans med andra inom samma intressesfär äger minst 25 procent av samfundets kapital eller i egenskap av förmånstagare är berättigad till en andel på minst 25 procent av avkastningen på samfundets kapital. Till samma intressesfär anses höra maken, barnet, föräldern eller annan anhörig sådana samfund och sammanslutningar där de är delägare eller förmånstagare, likaså samfund eller sammanslutningar med preferensförbindelse och delägarna i dem.

Före 2009 var andelarna som gäller för ägande och för förmånmstagarens avkastningsrätt 10 procent.

Skattepliktig inkomst

Som skattepliktig inkomst räknas den andel av ett utländskt bassamfunds inkomst som svarar mot den skattskyldiges direkta och utländska indirekta ägarandel eller mot dennes ställning som förmånstagare. Såsom skattepliktig inkomst betraktas inte dividend som utdelats för sådan vinst som tagits i beaktande på sätt som avses i 2.4 § i lagen om bassamfund. Inkomsten är skattepliktig inkomst under det skatteår då bassamfundets räkenskapsperiod slutar. Om ingen räkenskapsperiod finns, räknas inkomsten som en delägares inkomst per kalenderår. Dividend eller annan vinstutdelning som en delägare har fått från ett bassamfund är skattepliktig inkomst bara till den del utdelningen överstiger det belopp som under samma skatteår eller de fem föregående skatteåren enligt lagen om bassamfund har räknats som inkomst.

Delägarens andel i bassamfundets inkomst räknas till inkomst i den förvärvskälla, till vilken bassamfundets aktier hör. Den skattepliktiga inkomsten har sitt ursprungliga inkomstslag i delägarens beskattning (L om bassamfund 4.3 §).

Bassamfunds förlust

En delägare kan dra av sin andel av ett bassamfunds förlust från sin andel av inkomsterna för samma samfund under de tio följande skatteåren efter förluståret.Rätten att göra avdrag gäller per bassamfund.

Före 2009 var tiden för avdragande av förlust fem år.

Avräkning av utländsk skatt

En delägare i ett bassamfund har rätt att från sin egen skatt avräkna den skatt som bassamfundet har betalat på samma inkomst. Avräkningen avser de inkomstskatter som bassamfundet har betalt till staten och, om ett gällande skatteavtal finns, de skatter som enligt avtalet skulle ha avräknats om en i Finland

boende delägare i samfundet skulle ha betalat dem.Avräkningen kan inte överskrida skattebeloppet som i Finland betalas för samma inkomst(L om bassamfund 6 §).

På avräkning av utländsk skatt tillämpas lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1552/1995). Om beloppet av de skatter som det utländska bassamfundet betalat inte kan avräknas i sin helhet, kan det belopp som inte avräknats, på den skattskyldiges yrkande dras av från den skatt som det följande skatteåret med stöd av denna lag betalas på inkomsten. På oanvänd avräkning tillämpas bestämmelserna i 5 § i lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning.

Skatten som inte har avräknats för skatteåret 2010 och därefter kan avräknas från bassamfundsinkomsterna under fem påföljande år (L om bassamfund 6 § 1361/2009).

Utländska bassamfund behandlas utförligare i **Handboken för internationell beskattning** (Skattestyrelsens publikation 621). Allmänna och särskilda omständigheter i fråga om beskattning av inkomster av bassamfund har beskrivits också i utslaget HFD:2002:26.

Tillämpning av lagen

Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund tillämpas första gången i beskattningen för 1995.

KONKURSBO

Ett konkursbo bildar inte en från konkursgäldenären avskild skattskyldig. En konkurs ändrar inte den skattskyldiges ställning vid beskattningen. Om konkursboet fortsätter den skattskyldiges näringsverksamhet, är boet ansvarigt för skatten som debiteras på basis av näringsverksamheten (19 § ISkL). Realisering av konkursboets tillgångar är ännu inte fortsatt näringsverksamhet.

HELT SKATTEFRIA SAMFUND

Skattefriheten av samfund baserar sig på att de vanligen är antingen statens inrättningar, att deras verksamhet stöds med statens medel eller de annars utövar allmännyttig verksamhet.

Följande samfund är skattefria (20 § ISkL):

1) Finlands Bank, , Rundradion Ab, Nordiska Investeringsbanken, Nordiska projektexportfonden, Nordiska utvecklingsfonden, Nordiska miljöfinansieringsbolaget, Finnvera Abp, Fonden för industriellt utvecklingssamarbete Ab, Ekokem Oy Ab, Finlands självständighets jubileumsfond och statens säkerhetsfond.

2) folkpensionsanstalten, kommunala pensionsanstalten, sjuk- och begravningshjälpskassorna, placeringsfonderna, personalfonderna, avgångsbidragsfonderna, de riksomfattande arbetslöshetskassorna, centralkassan för arbetslöshetskassorna, arbetslöshetskassornas stödkassa, arbetslöshetskassornas stödstiftelse samt i 116 a § ISkL avsedd träningsfond och idrottarfond för däri nämnda verksamhet erhållna inkomster,

3) aktiebolag som en kommun har bildat för att förvärva, äga och hyra ut bostäder inom kommunen och som uppfyller villkoren som nämns senare.

Från och med 2010 är Helsingfors universitet inte längre ett helt skattefritt samfund (1736/2009). På den tillämpas samma föreskrifter som på övriga universitet (se Delvis skattefria samfund).

Kommunens bostadsanskaffningsbolag

Ett aktiebolag som grundats för anskaffning av kommunens bostäder är befriat från skatt som erläggs på inkomst, om alla dess aktier sedan bolagets grundande har varit i kommunens ägo och bolaget inte delar eller har delat ut dividend. En förutsättning för skattefriheten

är även att bolaget inte bedriver annan verksamhet än anskaffning, ägande och uthyrning av bostäder. Ett bostadsanskaffningsbo-

lag får äga endast sådana aktier av ett bostadsaktiebolag som berättigar till besittning av en bostadslägenhet och endast för bostadsändamål avsedda fastigheter samt egendom som är nödvändig med tanke på dess verksamhet (20.2 § ISkL). Vid uthyrning av bostäder skall ett bolag iaktta av kommunen fastställda grunder vid val av hyresgäster.

Villkoren för skattefriheten för bostads- och fastighetsaktiebolag ägda av kommunen uppföljs strikt. Kommunen skall äga hela aktiestocken ända från grundandet (CSN 1990/468). Den bedrivna verksamheten skall motsvara det som avses i lagen. Då i bolagsordningen avsedd disponerings- och byggnadsverksamhet omedelbart hänförde sig till uthyrning av bostadsutrymmen ägda av bolaget, ansågs bolagets verksamhet uppfylla i lagen nämnda förutsättningar (CSN 1993/137, ej public.).

Investeringsfonder

Investeringsfonder är skattefria, eftersom de fungerar som ett slags transitoställen. Fonderna erhåller dividender, räntor och överlåtelsevinster, som de delar ut bland sina investerare. Beskattningen har förverkligats så att vinstandelarna som ägaren till en fondandel erhållit har stadgats såsom skattepliktig inkomst.

Personalfonder

Också personalfonder är från skatt befriade samfund. En personalfond erhåller sina inkomster från vinstpremieposter som inflyter från bolagets resultat. Beskattningen har verkställts så att tillgångarna, som ett medlem i fonden, dvs. arbetstagaren, lyft från fonden har stadgats såsom skattepliktig inkomst (se ISL 65 §).

DELVIS SKATTEFRIA SAMFUND

I 21 § ISkL uppräknas de samfund som är befriade från statens inkomstskatt. De är emellertid skattskyldiga till kommunen och församlingen, men i begränsad omfattning.

Inkomstskatt enligt i 124.3 § ISkL nämnd inkomstskatteprocent (13,4848 %) erlägger:

1) staten och dess inrättningar,

2) Penningautomatföreningen samt Oy Veikkaus Ab på inkomst av annan verksamhet än sådan som avses i lotteriskattelagen (552/92) och lagen om förströelseautomater (426/76) samt på inkomst från musikautomat,

3) kommuner, samkommuner, landskap samt pensionsanstalter, pensionsstiftelser eller pensionskassor som har grundats för deras anställda eller motsvarande pensionsanstalter, -stiftelser eller -kassor som får understöd från allmänna medel.

Den evangelisk-lutherska kyrkan, ortodoxa kyrkosamfundet och andra religionssamfund samt deras församlingar liksom även pensionsanstalter, pensionsstiftelser eller pensionskassor, som har grundats för sina anställda, betalar skatt till kommunen enligt den inkomstskatteprocent som anges i 124.3 § ISL som avser kommunens andel av samfundsskatten.

Andra än ovannämnda pensionsanstalter är näringsidkare, på vilka stadgandena av näringsskattelagen tillämpas. De betalar skatt för sina inkomster enligt inkomstskatteprocenten för samfund. Undantag från skattskyldigheten gäller inte dessa samfund.

Statsägda aktiebolag jämställs som enligt tidigare praxis med aktiebolag på den privata sektorn. Stadgandena som angår beskattning av staten och dess inrättningar tillämpas inte på dem.

Universitet

Från och med 2010 har man inte längre tillämpatdet som stadgats om staten och dess inrättningar, utan de är självständiga offentligrättsliga inrättningar och privaträttsliga stiftelser. Universitet är enligt ISL 21 a § som tillämpas från och med 2010 skattskyldiga endast för näringsinkomst som de har fått samt för fastighetsinkomst som har fåtts av en fastighet som är avsedd för annat än allmänt bruk (1736/2009).

Staten och dess inrättningar

Staten och dess inrättningar indelas i beskattningsenheter, som till vissa delar likställs i beskattningen med enskila skattskyldiga. finansministeriet bestämmer, hur den statliga inkomstförvärvsverksamheten ska fördela sig mellan olika beskattningsenheter (ISL 21.3 §)..

Finansministeriets beslut

Enligt finansministeriets beslut 15.9.1996 (FIM 59/00/96) räknas till statens beskattningsenheter vid inkomstbeskattningen statens affärsverk och räkenskapsverk samt betalningsställena inom fångvårdsväsendet, som är underställt justitieministeriet, statens läroanstalter som lyder under utbildningsstyrelsen, landsbygdsnäringsdistrikten som lyder under jord- och skogsbruksministeriet samt de skolhem och sjukhus som lyder under forsknings- och utvecklingscentralen för social- och hälsovården (STAKES). I beslutet nämnda beskattningsenheter betraktas som självständiga skattskyldiga.

Beskattning av beskattningsenheter

Staten och dess inrättningar betalar skatt enligt 21.3 § ISkL endast

- för inkomst av gårdsbruksenheter och andra därmed jämförbara fastigheter
- för inkomst av sådana fastigheter som inte används för allmänna ändamål samt
- för inkomst av industriell och annan rörelse som är jämförlig med privata företag.

Såsom inkomst av fastighet anses även kapitalinkomst av skogsbruk (21.6 § ISkL). Inkomst av skogsbruket är också inkomster av virkesförsäljning och från skogen erhållna försäkringsersättningar. Överlåtelsevinsten av en fastighet utgör inte inkomst som fastigheten har avkastat.

Statens lantbrukslägenheter

Staten och dess inrättningar skall betala inkomstskatt för inkomsterna av alla sina lantbrukslägenheter och andra med dem jämförbara jordområden. Fastighetens användningsändamål inverkar inte på saken. Stadgandet gäller för jordbruks- och skogslägenheter samt andra jordområden, på vilka inkomstskattelagen för gårdsbruk kan tillämpas.

Staten skall betala skatt till exempel för inkomsterna av sina försöksgårdar, lantbruksskolor samt skogsområden som är i försvarsväsendets användning. Den beskattningsbara inkomsten av lantbrukslägenheter och med dem jämförbara andra fastigheter fastställs enligt gårdsskattelagen. Vid beskattningen av skogsfastigheter tillämpas stadgandena av inkomstskattelagen.

Från lantbrukslägenheter erhållna försäljningsinkomster av grus utgör inkomst av fastighet. Försäljningen av grus till annan statlig inrättning utgör inte skattepliktig verksamhet (HFD 1968 II 506).

Statens övriga fastigheter

Allmän användning

För andra än ovannämnda fastigheters del är staten skattskyldig endast för inkomster av de fastigheter som inte används till allmänna ändamål. Till allmänna ändamål används bland annat ämbetshus, sjukhus, skolor, kaserner och fängelser.

Hyresinkomsterna av uthyrda fastigheter är vanligen skattepliktiga. Man måste då på basen av uppskattning avgöra om fastigheten har varit i allmän användning eller inte.

Till exempel hyresinkomster som tjänstemän vid staben av gränsbevakningsväsendet och personalen i en tullstation erhållit från särskilda bostadsbyggnadsfastigheter har beskattas på basen av att de inte har ansetts ha använts till allmänna ändamål (HFD 1978 II 517, HFD 1987/1394). Undantag utgör till exempel personalens bostadsbyggnader som är belägna på sjukhus-, kasern- eller fängelseområden och som används till allmänna ändamål (HFD 1992/824).

Delvis allmän användning

En fastighet kan vara antingen helt eller delvis i allmän användning. Om fastigheten är delvis i annan än allmän användning, betraktas såsom

skattepliktig inkomst inkomsterna som de delar av fastigheten avkastat, som är i annan användning, minskade med en proportionell andel av utgifterna för fastigheten.

Hyresinkomst som Statsjärnvägarna erhållit av jordområden som uthyrts till användarna av järnvägen var skattefri, då områdena användes såsom lossnings-, lastnings- och lagringsplats för varor som befordras med järnväg. Av hyresinkomsten som Statsjärnvägarna erhållit och som bundits till omsättningen av stationsrestaurangen betraktades 50 procent såsom skattepliktig, dvs. beloppet som uppskattades ha erhållits, då stationsrestaurangen använts för annat än Statsjärnvägarnas behov (HFD 1979/617).

Statens industri- och andra rörelser

Inkomster från med privatföretag jämförbara industri- och andra rörelser är skattepliktiga i sin helhet. Resultatet av anläggningarnas rörelseverksamhet fastställs enligt näringsskattelagen.

I finansministeriets beslut (FM 59/00/96) fastställda beskattningsenheter kan åtminstone i princip ha en sådan ställning att de svarar för verksamheten av flera separata anläggningar eller rörelser. Skattskyldigheten för med olika industri- och övriga privatföretag jämförbara rörelser värderas skilt i detta fall. Av staten bedriven näringsverksamhet torde vanligen emellertid ha organiserats i beskattningsmässigt självständiga enheter, vilkas verksamhet kan värderas som en helhet.

Betjäning av annan statlig inrättning

Staten är emellertid inte enligt 21.3 § ISkL skattskyldig för inkomst som den erhåller från en rörelse- eller en produktionsinrättning som verkar i huvudsak för tillfredsställande av andra statens inrättningars behov.

Enligt den sedvanliga beskattningspraxisen är statens rörelse- eller produktionsinrättning helt befriad från inkomstbeskattning på basis av att den överlåtit största delen av sin produktion åtminstone under flera på varandra följande år till andra statens inrättningar.

Statens måltidscentral ansågs under sin tid ha verkat för tillfredsställande av andra statens enheters behov och varit fri från inkomstskatt på basis av detta (HFD 1981/1551, ej pub.). En undervisningsrestaurang som var verksam i samband med hotell- och restaurangbranschens läroanstalt ansågs däremot ha verkat på ett sätt som är helt jämförbart med privatföretag och som på basis av detta varit skattskyldig för sina inkomster (HFD 1984 II 501).

Även andra statens enheter kan bedriva omfattande rörelseverksamhet, som hänför sig till privatsektorn. Om mera än hälften av enhetens verksamhet emellertid hänför sig till betjäning av andra statens enheter, ska verksamheten i sin helhet anses såsom skattefri.

Enligt specialbestämmelsen i 21.3 § ISkL är staten inte till någon del skattskyldig för inkomst som den erhåller från sjöfart, flyg- eller biltrafik, järnvägar, kanaler, hamnar eller postväsendet, tele- eller radioverk.

Kommun

Kommuner, samkommuner och landskap samt pensionsanstalter, pensionsstiftelser eller pensionskassor som har grundats för sina anställda eller motsvarande pensionsanstalter, pensionsstiftelser eller pensionskassor som får understöd av allmänna medel är skattskyldiga till kommunen och församlingen.

Skattepliktig verksamhet

Kommuner, samkommuner och landskap är skattskyldiga endast för näringsinkomst och för inkomsten av en fastighet eller en del av fastighet som använts till annat än allmänt eller allmännyttigt ändamål. Såsom inkomst av fastighet betraktas förutom hyresinkomster även inkomst av jordbruket. Kapitalinkomsten av skogsbruket utgör också inkomst av fastighet. Överlåtelsevinsten av en fastighet utgör inte inkomst av fastighet.

Kommunen är inte skattskyldig för inkomst aven näring som den idkat på sitt eget område, inte heller för inkomst av en fastighet som är belägen på av kommunen ägt område.

Allmän användning av en fastighet

Fastigheter i allmän användning är till exempel. ämbetshus, kontorsbyggnader, skolor, ålderdomshem och övriga sociala anstalter. I allmän användning är däremot inte fastigheter som uthyrts såsom bostäder till exempel. till kommunernas personal, om bostaden inte nära ansluter sig till verksamheten i anstalten. Till exempel bostadsfastigheter, vilka är belägna på sjukhusområdet, kan till den del anses vara i allmän användning som de använts såsom personalens bostäder.

En fastighet kan vara antingen delvis eller helt i allmän eller allmännyttig användning. Ifall fastigheten är delvis i annan än allmän eller allmännyttig användning, utgör inkomsterna av de delar av fastigheten, vilka är i annan användning, skattepliktig inkomst minskade med en proportionell andel av utgifterna för fastigheten.

Församling

Enligt 21.2 § ISkL erlägger den evangelisk-lutherska kyrkan, det ortodoxa kyrkosamfundet samt annat religiöst samfund och dess församling på samma sätt som pensionsanstalter, pensionsstiftelser och pensionskassor, som grundats för sina anställda, skatt endast till kommunen.

Skattepliktig verksamhet

Kyrkan, församlingen e.d. är skattskyldig endast för inkomsten av näringsverksamhet och för inkomsten som en fastighet eller en del av fastighet, som använts till annat än allmänt eller allmännyttigt ändamål, avkastat. Inkomst av fastighet utgör förutom hyresinkomster även inkomsten av jordbruket och kapitalinkomsten av skogsbruket. Överlåtelsevinsten av en fastighet utgör inte inkomst av en fastighet.

Fastigheter som används för allmännyttigt ändamål är bland annat ålderdomshem och barnhem som lyder under kyrkor och religiösa samfund e.d.

ALLMÄNNYTTIGA SAMFUND

Allmännyttighetsstatus

Ett samfund är allmännyttigt enligt 22.1 § ISkL, om

1) det verkar enbart och omedelbart för allmän fördel i materiell, andlig, sedlig eller samhällelig bemärkelse,

2) dess verksamhet inte enbart gäller begränsade personkategorier och

3) det inte genom sin verksamhet bereder dem som är delaktiga i samfundet ekonomisk förmån i form av dividend eller vinstandel eller i form av sådan lön eller annan gottgörelse som är större än skäligt.

Enligt paragrafens andra moment kan såsom allmännyttiga samfund betraktas bl.a. lantbrukscentraler, lantbrukssällskap och lantmannagillen, arbetarföreningar, arbetsmarknadsorganisationer, ungdoms- och idrottsföreningar, med dem jämförbara föreningar som främjar hobby- och fritidsverksamhet baserad på frivilligt medborgararbete, i partiregistret införda partier samt deras medlems-, lokal-, parallell- eller understödsföreningar, liksom även andra samfund, vars egentliga syfte är att påverka statliga angelägenheter eller att bedriva social verksamhet eller understöda vetenskap eller konst. Som allmännyttiga samfund kan också betraktas ett för stöd till kandidater vid allmänna val förbehållet förmögenhetskomplex (24.4.2009/275). Det genom lagen 275/2009 ändrade 2 momentet trädde i kraft 1.5.2009. (se Skattestyrelsens anvisning om beskattning av valbidrag, dnr 1721/38/2004, 26.1.2009.

Typiska allmännyttiga samfund är partiföreningar samt fack- och intressebevakningsorganisationer. Såsom allmännyttigt samfund betraktades inte ett vattenaktiebolag som kommunen äger nästan helt och som bedriver

lokal vatten- och avloppsanläggningsverksamhet (se HFD 2.10.1998 L 2104 samt Skattestyrelsens meddelande 13/1998, givits 28.12.1998).

Juridisk form

Den juridiska formen av ett allmännyttigt samfund är vanligen förening eller stiftelse. Ett aktiebolag eller ett andelslag kan i undantagfall vara allmännyttigt. (HFD 1982 II 503).

En förening kan anses vara allmännyttig genast då verksamheten inleds, då föreningen har för avsikt att registrera sig och registreringen har blivit anhängig före skatteårets slut, även om registreringen skulle äga rum under det år som följer efter skatteåret (HFD 1983/354).

Allmännyttigt samfunds skattskyldighet

Ett allmännyttigt samfund är skattskyldigt för näringsinkomsten som det erhållit. Det är dessutom skattskyldigt till kommunen och församlingen för inkomst av en fastighet eller en del av en fastighet som använts för annat än ett allmänt eller allmännyttigt ändamål (23.1 § ISkL).

Allmännyttigt samfunds inkomster som inte ska betraktas som näringsinkomst

Såsom näringsinkomst enligt 23.3 § ISkL betraktas inte

1) inkomst som samfundet för finansiering av sin verksamhet har fått genom att anordna lotterier, basarer, idrottstävlingar, dans- och andra nöjestillställningar, varuinsamlingar och annan därmed jämförbar verksamhet, inte heller inkomst som erhållits genom serverings-, försäljnings- och annan sådan verksamhet i samband med ovan nämnda tillställningar,

2) inkomst av medlemsblad och andra publikationer som direkt betjänar samfundets verksamhet,

3) inkomst som förvärvats genom insamling av medel i form av försäljning av adresser, märken, kort, vimplar eller annat liknande

4) inkomst av försäljning av produkter som i terapi-, hobby- eller undervisningssyfte har tillverkats på sjukhus, anstalter för utvecklingsstörda, straff- och arbetsanstalter, åldringshem, invalidvårdsanstalter eller andra dylika vårdanstalter eller inkomst av tjänster som har producerats i sådant syfte, och

5) inkomst av bingospelsverksamhet.

Näringsinkomst

Såsom ett allmännyttigt samfunds näringsverksamhet betraktas i allmänhet regelbunden, omfattande utbildning som anordnas årligen, publiceringsverksamhet som riktar sig till icke medlemmar, mässevenemang som anordnas med jämna mellanrum och i allmänhet verksamhet som bedrivs på samma sätt som en vanlig näring. Om utbildningen stöds med allmänna medel eller om myndigheterna beviljat ett tillstånd för den, betraktas den vanligen inte såsom näringsverksamhet (HFD 1988/1203 och 1984 II 503).Se också beskattningsanvisningen för allmännyttiga föreningar och stiftelser 384/349/2007, 30.4.2007och Exempel på beskattning av föreningar och stiftelser 19/3570/2011. 1.7.2011.

Fastighetsinkomst

Ett allmännyttigt samfund är enligt 23 § ISL skattskyldigt till kommunen och församlinten för inkomster av fastigheter eller delar av fastigheter som använts för andra än allmänna och allmännyttiga ändamål enligrt den inkomstskatteprocent som anges i 124.3 §. I 124 a § i inkomstskattelagen har bestämts om den inkomstskatteprocentsats som underskatteåret 2011samt under skatteåret 2012 ska tillämpas på inkomst som ett allmännyttigt samfund har fått av fastighet.

Ett allmännyttigt samfunds fastighetsinkomst är:

- hyresinkomst
- odlingsinkomst
- inkomst av jordbruk
- skogsbrukets kapitalinkomst, dvs. inkomst av virkesförsäljning
- inkomst som fåtts från en fastighetssammanslutning

Till den del som ett allmännyttigt samfund

använder fastigheten för allmännyttigt eller allmänt ändamål är inkomsten av ändamålet skattefri fastighetsinkomst. Om över 50 % av användningen av fastigheten hänför sig ändamål som indirekt eller direkt främjar näringsverksamhet, är inkomsten som fås från fastigheten inkomst av förvärvskällan för det allmännyttiga samfundets näringsinkomst 53.1 § NärSkL.

Deklarationsskyldighet

En skattskyldig som under skatteåret har haft skattepliktig inkomst, tillgångar, skulder eller andra uppgifter som inverkar på beskattningen skall enligt 7 § lagen om beskattningsförfarande utan uppmaning lämna in en skattedeklaration. Ett allmännyttigt samfund behöver likväl inte utan uppmaning lämna in skattedeklaration endast för sina tillgångar och skulder, om det inte är frågan om uppgifter som inverkar på fastighetsbeskattningen och som har ändrats under skatteåret. Skyldig att lämna in en skattedeklaration är också var och en som skattemyndigheten särskilt avkräver en sådan till exempel genom att skicka en förhandsifylld skattedeklaration.

Beskattning av icke allmännyttiga samfund

Om ett samfund inte är ett sådant allmännyttigt samfund som avses i 22 § ISL, ska 23 § ISL inte tillämpas på det, utan samfundet är skattskyldigt för alla sina inkomster i enlighet med bestämmelserna i NärSkL, ISL och GSL.

Samfund som bedriver samhälleligt betydelsefull verksamhet

Ett allmännyttigt samfund som bedriver samhälleligt betydelsefull verksamhet kan ansöka om skattefrihet, om det är skattskyldigt för närings- eller fastighetsinkomst. Lättnaden baserar sig på lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund (680/76) (senare lagen om skattelättnader).

Enligt 4 § i lagen om skattelättnader Skatteförvaltningen beviljar den i lagen avsedda skattelättnaden för en viss tid, likväl för högst fem år i sänder.

Ansökan

Om befrielse skall ansökas skriftligt hos Savolax-Karelens företagsskattebyrå senast inom fyra månader från utgången av skatteåret, för vilket befrielse ansöks Till ansökan skall bifogas för avgörandet nödvändig utredning. Den sökande är utöver detta skyldig att på anmaning vid behov ge tillläggsuppgifter och tilläggsutredningar (6 § lagen om skattelättnader).

Ansökan kan göras med blankett (Veroh 3776) eller friformigt. I ansökan som skrivits friformigt ska likväl de i blanketten nämnda sakerna framgå. Till den skall bifogas antingen i orginal eller i avskrift utdrag ur samfunds-, eller stiftelseregistret eller ett intyg om att stadgarna lämnats in till föreningsregistret, föreningens stadgar, uppgifterna om senaste bokslut (resultaträkning, balansräkning och revisionsberättelse), verksamhetsberättelse gällande budget och verksamhetsplan.

Innan skattelättnad beviljas till ett nytt sökandesamfund eller ett samfund i vars omständigheter väsentliga förändringar har inträffat, ska Skatteförvaltningen skaffa ett utlåtande om ärendet hos nämnden för skattefrielser till allmännyttiga samfund.

Ansökan handläggs i brådskande ordning och om möjligt, inom sex månader från att ansökan avfattats.

Beviljande av lättnad

Skattelättnad kan beviljas endast, då den kan anses berättigad med tanke på den fördel samfundets verksamhet medför för samhället. Vid prövning av skattelättnad skall beaktas, i vilken mån samfundets tillgångar och inkomster används för ur samhällets synpunkt viktig allmännyttig verksamhet. Vidare skall beaktas, huruvida skattelättnad, som gäller viss av samfund bedriven affärsverksamhet, innebär förfång, som icke är ringa för näringsidkare som bedriver motsvarande verksamhet (2 § lagen om skattelättnad).

Skattelättnad som beviljats befriar inte ett samfund från den deklarationsskyldighet som

det utan denna lättnad skulle ha enligt BFL. Samfundet skall dessutom i samband med skattedeklarationen till Skatteförvaltningen lämna sådan utredning som den bestämmer.

Samhälleligt betydelsefull verksamhet

Allmännyttigt samfund kan anses bedriva samhälleligt betydelsefull verksamhet, om dess egentliga syfte är att påverka statliga angelägenheter som ett registrerat parti eller att bedriva social eller annan verksamhet som tjänar samhälleligt viktiga behov, såvida denna verksamhet är riksomfattande eller annars omfattande, vunnit stadgade former eller är bestående.

Är verksamhet som bedrives av organisation, som bildas av samfund vilka bör anses såsom särskilda skattskyldiga, samhälleligt betydelsefull, kan vid prövning av förutsättningarna för beviljande av skattelättnad för vart och ett samfund beaktas hela organisationens verksamhet, om detta med hänsyn till organisationens karaktär och samfundets ställning i organisationen är motiverat (3 § lagen om skattelättnader).

4. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Allmän skattskyldighet av en fysisk person

HFD 1975/2779

En polsk medborgare, som varit i det polska flygbolagets tjänst och som under skatteåret varit stadigvarande bosatt i Finland, och som inte visades ha hört till personalen vid Polska folkrepublikens ambassad i Helsingfors och inte heller vid den utsända konsulns ämbetsverk, var skattskyldig i Finland för lön, som han erhållit av sagda flygbolag för arbete, som han utfört i Finland. Skatteår 1972.

HFD 1977/4639

Hustrun hade 21.12.1973 av hälsoskäl flyttat från Finland till Spanien, dit hennes man hade följt 14.12.1975. Makarna hade dividend- och pensionsinkomst i Finland. De ägde gemensamt aktier, vilka berättigade till besittning av en lägenhet, som makarna använde såsom sin bostad i Finland. Med anledning av hustruns ansökan om att utfå källskattekort ansågs det, att hustrun var allmänt skattskyldig i Finland år 1976 och att även vid tillämpandet av skatteavtalet mellan Finland och Spanien skulle hon betraktas såsom en i Finland bosatt person.

HFD 1978/1946 II 514

Lönen som erhållits av tjänst i Finlands FN-bataljon utgjorde skattepliktig inkomst i Finland. Skatteår 1975.

HFD 1979/3907 II 508

Stadgandena i skatteavtal saknade betydelse vid avgörandet av frågan om allmän eller begränsad skattskyldighet. Mannen hade förutom sin tjänst utomlands haft en fast bisyssla i Finland. Hustrun och barnen hade här en betydande förmögenhet. Mannen och hustrun vistades i Finland i nästan varje månad och familjen hade här en bostad reserverad. Även om familjemedlemmarna sedan år 1972 haft en bostad också i utlandet ansågs de år 1976 ha haft i 9 § IFSkL avsedda väsentliga förbindelser till Finland. De betraktades vid beskattningen för sagda år som bosatta i Finland och sålunda allmänt skattskyldiga enligt 5 §, 7 § och 71 § 2 mom. IFSkL. Skatteår 1976.

HFD 1981/33 II 501

Den skattskyldiges stadigvarande bostad och arbetsplats hade efter utflyttningen från Finland 16.8.1977 varit i Kanada, där också hans familj var bosatt. Fördenskull och utan hinder av att den skattskyldige tillsammans med sin hustru ägde aktiemajoriteten i ett finländskt bilaffärsaktiebolag och att han under upprepade, cirka 2-3 månader varande besök i Finland åren 1978 och 1979 arbetat till förmån till bolaget samt att den lantbruksfastighet, omfattande i huvudsak skogsmark, som han ägde, varit uthyrd till nämnda bolag, ansågs, att den skattskyldige inte hade sådana väsentliga förbindelser till Finland som avses i 9 § IFSkL. Före sin utflyttning till Kanada hade den skattskyldige jämte sin familj varit bosatt i X stad i Finland. Stadsstyrelsen i X hade rätt att söka ändring i centralskattenämndens beslut, varmed den skattskyldige hade ansetts vara bosatt utomlands. Förhandsbesked. Skatteår 1979.

HFD 1985/680 II 501

A som var medborgare i Förbundsrepubliken Tyskland tjänstgjorde i utlandsfart på ett handelsfartyg som seglade under tysk flagg. Sin fritid, ca 3-4 månader i året tillbringade A i Finland hos sin finska hustru och sina barn som stadigvarande var bosatta i Finland. A ansågs vara allmänt skattskyldig i Finland. Då centrum för A:s levnadsförhållanden var i Finland, ansågs det att A:s i skatteavtalet avsedda hemort i beskattningshänseende även var i Finland. Skatteåret 1981. 9 § 1 mom. IFSkL.

HFD 1985/3997

Finska medborgaren A hade 28.6.1978-30.6.1981 bott i Sverige där han var spelare i en ishockeyförening. Han hade sedermera ingått ett proffsavtal med Kanada angående ishockey fr.o.m. 1.7.1981 och fortsatt avtalet till 30.9.1986. A, som inte hade familj, hade inte bostad i Finland, utan när han vistades här hade

han bott hos sina föräldrar. Utöver den inkomst som han under skatteåret 1982 hade fått från Kanada hade han i Finland av en ishockeyförening fått spelararvoden om 8000 mk för tiden 12.5.-29.8.1982, av vilken tid han dock 1.-13.7. och 20.7.-12.8.1982 hade varit ishockeytränare i Sverige. Eftersom A efter år 1978 inte hade haft egentlig bostad och hem i Finland och han inte efter detta hade vistats i Finland längre tider än 6 månader i året på det sätt som avses i 9 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, och det inte heller hade visats att han ännu år 1982 skulle ha haft väsentliga förbindelser till Finland, ansåg HFD att han inte år 1982 var bosatt i Finland och inte skattskyldig i Finland för den inkomst som han detta år hade erhållit från utlandet. Skatteåret 1982.

HFD 1986/2918 II 502

En person, vars bostad och hem var i Sverige, vistades i Finland och arbetade för en finländsk arbetsgivare i över sex månaders tid. Vistelsen i Finland ansågs, trots att han under veckosluten besökte sin familj i Sverige, såsom stadigvarande på det sätt som avses i 9 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Personen i fråga var därför allmänt skattskyldig i Finland. Skatteavtalet inverkade inte på avgörandet. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

HFD 1986/5001 II 503

En libanesisk verkställande direktörs familj hade på grund av de tilltagande krigsoperationerna i Libanon flyttat till Finland 7.6.1985 i avsikt att omedelbart återvända till Libanon när situationen där tillät det. Verkställande direktören hade under skatteåret varit i Finland i tre perioder sammanlagt ca 4 månader och den övriga tiden hade han varit antingen i Libanon eller på arbetsresor på annat håll. Familjen hade bostad i Libanon och Finland. Verkställande direktören eller hans hustru hade inte haft arbete i Finland. Han ansågs inte vara bosatt i Finland skatteåret 1985, varför han i Finland endast var begränsat skattskyldig. Förhandsbesked.

HFD 1987/2310 II 506

A som sedan år 1974 varit anställd hos Torneå stad som ordinarie kartritare hade efter att ha ingått äktenskap med en svensk man år 1982 stadigvarande bott med sin familj i Haparanda, varifrån hon alltjämt företog sina arbetsresor till Torneå. A yrkade på att hon från och med år 1986, då tre år hade förflutit från utgången av det år då hon lämnade landet, skulle anses såsom allmänt skattskyldig i Finland, eftersom hon här hade stadigvarande tjänst, en bostadsaktielägenhet och en andel i ett oskiftat dödsbo. Då det inte ens hade påståtts att A, som tillsammans med sin man och sina tre barn i över tre års tid hade haft och fortfarande hade stadigvarande bostad i Sverige, skulle ha egentlig bostad och hemvist även i Finland eller att hon skulle vistas här utan avbrott över sex månaders tid, ansågs det att A inte kunde anses vara allmänt skattskyldig i Finland. På den lön som A fick av Torneå stad skulle källskatt uppbäras. Skatteåret 1986.

HFD 1988/1334 B 501

En pensionerad änka som år 1986 flyttat från Finland till Spanien och som hade en stadigvarande bostad i Spanien men inte i Finland ansågs som begränsat skattskyldig. Som väsentlig anknytning till Finland ansågs inte pensionen från statskontoret eller förbehåll av boenderätt till en fritidsbostad. Skatteåret 1986 och skatteåret 1987.

HFD 1990/712

A och hans make hade år 1981 flyttat från Finland till Australien. A jämte make hade rest till Finland 1.4.1984 och hade vistats här över 6 månader och skött sina privata angelägenheter, dock utan att vara anställd hos någon. A jämte make hade återvänt till Australien i november 1984. A hade återvänt till Finland 13.5.1985; denna vistelse hade varat 13 månader. Under åren 1985-1986 då A hade vistats i Finland hade A även varit anställd hos någon annan. A hade löneinkomst från Australien för tiden 2.1.-10.5.1985. Skattenämnden ansåg att A var allmänt skattskyldig i Finland för 1985 och beskattade honom även för inkomsterna från Australien. Länsrätten förkastade A:s besvär. Eftersom A:s egentliga bostad och hem år 1985 var i Australien, ansåg högsta förvaltningsdomstolen att A var begränsat skattskyldig i Finland för tiden 1.1-12.5.1985, varefter han var allmänt skattskyldig i Finland. A:s vistelse i Finland i

april-oktober 1984 förorsakade inte att den s.k. tre års regeln borde tillämpas på A då han under förra hälften av året bodde i Australien. Löneinkomsten som A hade fått från Australien för tiden 2.1-10.5.1985 kunde därför inte beskattas i Finland. Skatteåret 1985.

HFD 1990/4757 B 501

Finska medborgaren A hade bott ständigt i staden Haparanda i Sverige från och med 1.9.1975. Under hela denna tid hade han arbetat i X Oy:s tjänst i Tornio förrättningsställe ända till 15.8.1988. Han hade beskattats såsom s.k. gränsgångare i Sverige för inkomsten som han erhållit från arbetet. Han övergick 16.8.1988 till lönelistan av X Oy:s förrättningsställe i Esbo, där hans uppgift var att vara verksam som konsult i olika projekt. Han hade ett boningsrum i sin användning i Esbo, men bodde fortfarande bestående i Sverige, där han tillbringade alla veckoslut och semestrar. Han arbetade som konsult i olika fabriksprojekt bl.a. i Björneborg, Esbo, Harjavalta, Torneå och utomlands. Han vistades högst fyra dagar per vecka i Finland. På resorna bodde han på hotell och i av bolaget ordnad tillfällig inkvartering. A ansågs ha vistats i Finland fortfarande över sex månader under skatteåret såsom det avses i 13 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Hans besök i Sverige ansågs inte avbryta denna vistelse. Han var således allmänt skattskyldig i Finland. Förhandsbesked för år 1989.

HFD 1993/1831 B 501

Finsk medborgare, som hade lämnat Finland år 1976 och bosatt sig stadigvarande i Spanien, hade ansetts som begränsat skattskyldig i Finland efter att man lämnat Finland åren 1976-1983. Om han hade haft väsentliga förbindelser till Finland åren 1984-1988 var inte av betydelse, då man avgjorde frågan om omfattningen av hans skattskyldighet under de sistnämnda åren. Eftersom det inte hade visats att han hade åren 1984-1988 hade haft egentlig bostad och egentligt hem i Finland eller att han under dessa år stadigvarande hade vistat här i över sex månader, skulle han under de nämnda åren betraktas såsom begränsat skattskyldig. Skatteår 1984. Skatteår 1985. Skatteår 1986. Skatteår 1987. Skatteår 1988.

CSN 1986/274

Makarna A och B hade bott och varit mantalskrivna i Spanien sedan år 1978. Sommarmånaderna, ca 5 månader, hade de tillbringat i Finland på sin fritidsfastighet som de ägde. Vid den ordinarie beskattningen i Finland hade A och B ansetts vara begränsat skattskyldiga. Om de nu uppsäger sin hyresgäst från den aktielägenhet som de äger i Finland och reserverar den för eget bruk med tanke på oförutsedda behov av att komma till Finland under vinterperioden, anses A och B fortfarande såsom begränsat skattskyldiga vid den beskattning som verkställs i Finland. Skatteåret 1986 och skatteåret 1987.

CSN 1989/439

En skattskyldig och hans make hade år 1971 flyttat till Spanien för att bo där stadigvarande. I Finland hade han ansetts vara begränsat skattskyldig fr.o.m. året 1975. Han hade vistats och tänkte även i framtiden vistas i Finland under fyra månader årligen.

Han blev inte allmänt skattskyldig i Finland därför att han för en eventuell senare återkomst till Finland i Finland skaffade sig en bostad eller bostadsfastighet för eget bruk eller för uthyrningsändamål.

CSN 1990/399

En pensionerad skattskyldig och hans make hade 4.12.1989 flyttat till Spanien för att stadigvarande bo där. I Spanien hade de en stadigvarande bostad på 126 kvadratmeter. I Finland ägde makarna inte något annat än en bostadslägenhet på 82 kvadratmeter; lägenheten hade varit deras stadigvarande bostad ända till de flyttade till Spanien. Till följd av den dåliga marknadssituationen lyckades de inte sälja bostaden i Finland sommaren 1990. Makarna hade anförtrott bostadsförsäljningen åt en fastighetsmäklare, men sökanden hade även erbjudits en möjlighet att genom ett 1/2-1-årigt hyresavtal uthyra lägenheten som arbetsbostad. Vid tillämpningen av skatteavtalet ansågs den skattskyldige vara bosatt i Spanien fr.o.m. 4.12.1989. Eftersom det inte hade förflutit tre år sedan flyttningen, var han enligt den interna finska lagstiftningen allmänt skattskyldig i Finland tills aktierna som ger rätt till besittning av lägenheten blir överlåtna.

Makar

HFD 1978/2351

Då makarna 12.6.1975 dömts till äktenskapsskillnad och mannen vid utgången av år 1975 levt med en annan kvinna i äktenskapsliknande förhållanden och den andra kvinnan 5.12.1975 fött honom ett barn, skulle mannen och denna andra kvinnan vid statsbeskattningen för år 1975 sambeskattas.

HFD 1986/2754 II 547

A hade donerat dividendkuponger för aktier som han ägde i X Ab till sin make, sina barn och sina övriga släktingar, vilka i sina deklarationer uppgav de dividendinkomster som de fått mot dividendkupongerna såsom sina egna inkomster. Skattenämnden lade emellertid vid beskattningen dessa dividendinkomster till A:s inkomster. Efterson A ägde aktierna enligt vilka ifrågavarande dividendinkomster hade betalts, ansåg HFD med bibehållande av den verkställda beskattningen att A skulle beskattas även för dessa dividendinkomster. Skatteår 1985.

HFD 1989/307

Makar dömdes till äktenskapsskillnad 21.11.1985. Vårdnaden om barnet anförtroddes föräldrarna gemensamt och barnet förordnades att bo hos modern. Mannen avflyttade i enlighet med förpliktelsen i hemskillnadsdomen från familjens gemensamma hem dock först 31.1.1986. Eftersom föräldrarna vid utgången av skatteåret var i äktenskap med varandra och de ännu inte levde åtskiljs då, hade de båda i enlighet med 3 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet försörjt sitt barn under skatteåret. Mannen var berättigad att erhålla av skattenämnden beviljat barnavdrag och försörjaravdrag. Skatteår 1985.

HFD 1990/1122 II 525

En hustru hade på sin makes egnahemsfastighet bedrivit jordgubbsodling på ett område omfattande 2 500 kvadratmeter. Med beaktande av hur litet odlingsområdet var och den övriga utredningen i ärendet skulle inkomsten av jordgubbsodlingen inte beskattas som inkomst av rörelse, yrke eller gårdsbruk. Med hänseende till detta och emedan hustrun hade skött största delen av de uppgifter som hänförde sig till jordgubbsodlingen, skulle hela inkomsten av jordgubbsodlingen inte beskattas som inkomst för den make som ägde fastigheten, utan inkomsten skulle delas mellan makarna på den grund de rådde över inkomsten. Skatteåret 1986.

HFD 1992/4827

A och hans make B hade 5.9.1988 dömts till äktenskapsskillnad. Vårdnaden om makarnas minderåriga barn hade med rättens utslag anförtrotts föräldrarnas gemensamma vårdnad och att bo hos A. Avvittringen av makarnas bo hade verkställts 17.3.1988. B hade mot A:s vilja ända till 14.4.1990 bott i aktielägenheten, som A erhållit vid avvittringen och i vilken även A hade bott med barnen. A och B skulle inte under dessa förhållanden anses ha bott i ett gemensamt hushåll. Stadgandena av lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, som angår makar, skulle inte tillämpas på beskattningen av dem. Barnen skulle anses ha varit enbart i A:s omedelbara vårdnad och A hade således rätt till avdragen, vilka vid beskattningen beviljas på grund av minderåriga barn.

Företagarmakar

HFD 1999/2582

Äkta makar hade 11.12.1996 dömts till äktenskapsskillnad och de hade redan dessförinnan flyttat isär. Enligt 7 § inkomstskattelagen kunde bestämmelserna om äkta makar inte tillämpas på dem i beskattningen för skatteåret 1996. Förvärvsinkomstandelen av företagsinkomsten kunde således inte heller med stöd av inkomstskattelagens 14 § om företagarmakar fördelas på makarna. Skatteår 1996. Se också HFD 5.2.1997 liggare 246.

Minderårigt barn och fosterbarn

HFD 1967/593 I 51

Gåvan bör anses ha blivit given och skyldigheten att erlägga gåvoskatt ha inträtt enligt 20 § 1 mom. 2 meningen arvsskattelagen då gåvogivaren hade överlåtit aktien till banken och banken mottagit den för gåvogivarens minderåriga dotters räkning.

HFD 1969/2839c II 599

Då föräldrar bestämt att en del av köpesumman för den fastighet de sålt skulle erläggas åt deras minderåriga barn ansågs skyldighet att erlägga gåvoskatt ha inträtt, trots att god man inte förordnats för barnet.

HFD 1973/4628 II 569

Förlusten av en minderårig dotter tillhörig fastighet och skillnaden mellan skulder och tillgångar kunde inte med stöd av 11 § 2 mom. IFL avdragas vid statsbeskattningen från föräldrarnas inkomst och förmögenhet.

HFD 1980/4688 II 630

En mor hade i sin minderåriga sons namn köpt aktier som berättigade till besittning av en bostadslägenhet, genom köpebrev, som undertecknats 11.11.1964. Sonen hade inte vid köpet representerats av god man. Arvsskattenämnden verkställde gåvobeskattning 27.9.1976 och ansåg att donationen skett år 1970 då sonen i sin deklaration för sagda år första gången uppgett bostadsaktierna såsom sin egendom. Länsrätten ansåg, att donationen skett den dag, då sonen blev myndig 21.1.1970. HFD fann att skyldigheten att erlägga gåvoskatt inträtt, då aktierna i enlighet med villkoren i köpebrevet övergått till sonen trots att god man inte tillförordnats honom.

HFD 1980/4689 II 631

En far hade i sin minderåriga sons namn köpt en fastighet, till vilken sonen erhållit lagfart. Skattskyldigheten ansågs ha inträtt då fastigheten i enlighet med villkoren i köpebrevet övergått till sonen, trots att god man inte förordnats för honom.

HFD 1986/1828

En änka och den man med vilken hon levde i äktenskapsliknande förhållanden beskattades enligt de stadganden som gällde makar, emedan de hade ett gemensamt barn. Mannen ansågs inte såsom i 17 c § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd förälder till änkans hemmaboende barn som blivit faderlöst. Skatteår 1981.

HFD 1986/2374 II 601

En far hade till sin son som var under två månader gammal sålt en fastighet, varvid han förbehållit sig själv livstida besittningsrätt. Av köpesumman donerade fadern till sin son 10 000 mk och 40 000 mk kvarstod som en skuld vilken skulle betalas vid anfordran. Då köparens ålder och den utredning som företetts över köparens ekonomiska förhållanden samt övriga omständigheter i anslutning till köpet beaktades, ansåg HFD att avsikten inte ens varit att betala den återstående köpesumman, varför sonen ansågs ha fått fastigheten i gåva. Röstning 4-1.

Dödsbo

HFD 1972/1087 II 517

Delägarna i ett oskiftat dödsbo utgjordes av den avlidnes två minderåriga barn. Dödsboet ägde aktier berättigande till besittning av bara en bostadslägenhet. Av lägenheten hade dödsboet hafthyresinkomster. Dödsboet betraktades såsom en självständig skattskyldig vid beskattningen för året 1968. På samma sätt HFD 1974 II 505.

HFD 1972/1459 II 525

Ett dödsbo skulle icke beskattas för av den efterlevande maken ägd fastighet, i vilken den avlidne maken haft giftorätt eller för av den erhållen inkomst, för år 1963 verkställd beskattning, då avvittring ej ännu verkställts. På samma sätt HFD 1978/5223.

HFD 1973/1524

Delägarna i ett år 1963 bildat dödsbo, två syskon hade redan före skatteåret 1970 skiftat penningar enligt bouppteckningen, statens obligationer, vilka förfallit till betalning, bohaget och köpepriset som erhållits från försäljning av aktier vilka berättigat till besittningen av två bostadslägenheter samt med ett delvist arvskifte till besittningen av dem båda överfört aktierna som berättigar till besittning av en bostadslägenhet. Av dödsboets egendom var under skatteåret oskiftade aktierna, vilka berättigat till besittningen av en affärslägenhet, ett källarutrymme och två bostadslägenheter samt till tillgångarna av boet hörande bank- och industriaktier. Enligt värdena i bouppteckningen hade

mera än hälften av boets tillgångar skiftats. Det ansågs att dödsboet skulle under skatteåret anses såsom särskild skattskyldig. Skatteåret 1970. Jfr. HFD 1965 II 606

HFD 1974/3426

Med stöd av en olycksfallsförsäkring på grund av ett dödsfall utbetalat kapital hörde inte till dödsboet av den försäkrade, då anhöriga till den försäkrade hade förordnats såsom förmånstagare i försäkringsavtalet. Då det såsom anhöriga till den försäkrade hade kvarblivit en syster, utgjorde det till systern betalade, nämnda kapitalet hennes skattepliktiga inkomst vid stats- och kommunalbeskattningen.

HFD 1977/3334 II 504

Den ena av dödsboets två delägare (A) hade sålt sin andel, som utgjorde en fjärdedel av dödsboet och i vilket ingick bl.a. en stadsfastighet till den andra delägaren (B) och hans minderåriga dotter (C) gemensamt. B och C skulle beskattas såsom en beskattningsbar sammanslutning och inte såsom ett oskiftat dödsbo. Skatteåret 1970.

HFD 1978/5261 II 614

Om make, som tillsammans med sina fem barn och dödsboet av sitt år 1961 avlidna barn var delägare i dödsboet av sin man som avlidit år 1942, överlät sin andel, dvs. hälften av boet till en eller flera delägare i dödsboet enligt den legala arvsföljden, ansågs boet fortfarande såsom i 18 § 2 mom. IFSkL avsett dödsbo, men om han överlät sin andel till någon annan, blev dödsboet en sammanslutning, vars inkomst och förmögenhet beskattades enligt 15 § IFSkL. Förhandsbesked. Skatteåret 1978. Röstning.

HFD 1979/1478

Testamentstagare som hade bevakat ett testamente, beskattades för efter testamentsgivarens död förfallna författararvoden, vilka enligt testamentariskt förordnande hört till testamentsgivaren och betalats till dödsboet. Röstning. Skatteåret 1975.

HFD 1979/2406

Rörelseidkare hade avlidit år 1974. Hans dödsbo skulle inte mera sambeskattas med änkan skatteåret 1975. Att räkenskapsperioden av rörelsen hade varit 1.4.1974-31.3.1975 var inte av betydelse i saken. Arvodet som erlagts till änkan för att han skött dödsboet fick dras av såsom kostnader för inkomstens förvärvande. Skatteåret 1975.

HFD 1979/2706

Den skattskyldige som efter sin mammas död 11.5.1975 kvarblev den enda delägaren i sin pappas dödsbo, beskattades för tiden efter hans mammas död för inkomsten av en brukningsenhet, som hört till dödsboet. Skatteåret 1975.

HFD 1979/4593 A

Änka, som var delägare i ett dödsbo, hade sålt sin andel av till dödsboet hörande fastigheter till andra delägare i dödsboet. Då delägarna ansågs i samband med detta med en gemensam överenskommelse ha fördelat dödsboet till dessa fastigheters del, skulle köparna beskattas för fastigheten såsom sammanslutning och inte såsom dödsbo. Skatteåret 1975. 15 § och 18 § 2 mom. IFSkL.

HFD 1984/4365 II 509

Apotekare avled 23.8.1977. Han efterlämnade en arvinge. Boupptecknin förrättades 6.10.1977. Inkomsten av apoteksrörelsen efter bouppteckningen beskattades som arvingens inkomst, enär dödsboet ansågs ha upplösts då bouppteckning förrättades. Omröstning 3-1. Skatteåret 1977.

HFD 1984/5106 II 510

Dödsbon, som uppstått efter makars död skulle beskattas som särskilda skattskyldiga, oaktat delägarna i dödsbona bestod av makarnas gemensamma barn, vilka hade lika stora andelar i vartdera dödsboet. Skatteåret 1981.

HFD 1984/5731 II 511

Dödsbo efter makar som avlidit 1966 och 1970, till vilket hörde bl.a. lantbruksfastigheter och en andel i en stadsfastighet hade genom partiellt skifte år 1977 skiftats så, att av de tre syskon som utgjorde delägare i boet, ett syskons arvandel hade brutits ut ur boet. De återstående två delägarna kvarstod i oskiftat bo, i vilket kvarblev

bl.a. huvudparten av ovan nämnda fastigheter. Oaktat det partiella skiftet utgjorde dödsboet till den oskiftade delen fortfarande ett i 18 § 2 mom. IFSkL avsett dödsbo och hade således inte förändrats till en i 15 § samma lag avsedd sammanslutning, som inte skall beskattas som särskild skattskyldig. Skatteåret 1980.

HFD 1985/243 II 559

En jordbrukare hade avlidit i februari under skatteåret. Dödsboet hade under skatteåret sålt lägenhetens boskap, spannmål och maskiner. Arvsskiftet hade förrättats under året som följer på skatteåret. Det ansågs att överlåtelsepriserna av ovan nämnda försäljningar utgjorde sådana skattepliktiga inkomster som dödsboet erhållit av lantbruket. Skatteåret 1980.

HFD 1986/200 II 507

Vid avvittring mellan änkan och dödsboet hade hon fått förmögenhet till ett mindre värde än vad hon hade haft rätt till i form av giftorätt och fördel. I övrigt hade dödsboet, vars delägare bestod av makarnas två barn, blivit oskiftat. Till den andel från vilken änkan avstått hörde bl.a. flera aktielägenheter. Vid beskattningen hade den ansetts såsom gåva, för vilken barnen påförts gåvoskatt. Den egendom och avkastning som tillfallit dödsboet vid avvittringen, inklusive den förmögenhet som änkan donerat, skulle beskattas såsom dödsboets och inte dess delägares förmögenhet och inkomst. Skatteåret 1980.

HFD 1987/3726 B 501

A hade före sin död testamenterat hela sin kvarlåtenskap till en blivande stiftelse med den begränsning att hans änka hade livstida nyttjanderätt till boets avkastning. Änkan hade dött år 1975. Stiftelsen hade grundats och antecknats i stiftelseregistret först 14.12.1981, varvid kvarlåtenskapen hade övergått i deras besittning. Frågan var om hur kvarlåtenskapen skulle beskattas under tiden mellan änkans död och grundande av stiftelsen. HFD ansåg att kvarlåtenskapen hade blivit ett i 4 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett, för särskilt ändamål förbehållet förmögenhetskomplex. Kvarlåtenskapen skulle därför beskattas som ett samfund och inte i A:s dödsbos namn. Den kunde dock inte anses som ett i 13 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund, eftersom under den tid som föregått grundandet av stiftelsen hade i testamentet avsedda stipendier inte utdelats och eftersom avkastningen av egendomen för denna tid inte heller i övrigt hade kommit stiftelsen till godo. Skatteåret 1980.

HFD 1995/4792 B 520

A:s far B hade avlidit år 1984 och dödsboet hade under samma år skiftats mellan arvingarna. A hade sedermera tillsammans med fyra andra arvingar i egenskap av B:s rättsinnehavare väckt talan mot Oy Veikkaus Ab med den grund att för mycket lotteriskatt hade avdragits av en lottovinst som B hade lyft 9.1.1981. Oy Veikkaus Ab hade på basis av hovrättens utslag från år 1990 betalat det för mycket indrivna beloppet samt ränta därpå från och med 9.1.1981. Av räntan som uppgick sammanlagt till 152 208 mark var den andel som år 1990 fördelats på A 30 441 mark. Räntan som beräknades på de nya medel som på nämnda sätt kommit till dödsboet ansågs utgöra dödsboets inkomst och A:s andel av räntan kunde således inte räknas som hans inkomst. Skatteår 1990. Omröstning 4-1.

Beskattningssammanslutning

HFD 1989/833 B 534

Den skattskyldige ansågs inte ha bildat en fastighetssammanslutning med sina syskon, då föräldrarna till den skattskyldige när de hade sålt gårdsbruksenheten till sina barn, hade förbehållit sig livstida nyttjanderätter till lägenhetens egendom och avkastning. Skatteåret 1984.

HFD 1997/246

Makar som ägde en brukningsenhet hade tillsammans idkat gårdsbruk till och med mitten av december under skatteåret, då hustrun hade på grund av avslutande av samlevnad flyttat varaktigt bort från brukningsenheten. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att makarna hade under skatteåret bildat en sammanslutning. Skatteår 1990.

HFD 2000/2114

År 1995 avliden A hade idkat jordbruk tillsammans med sin make på en brukningsenhet av

vilken makarna ägde hälften var. Efter A:s frånfälle hade varken styckning eller avskifte förrättats. Som jordbruksidkare betraktades A:s dödsbo, vars delägare var den efterlevande maken om makarnas två barn. Skatteåret 1996. Omröstning 4-3.

Utländskt bassamfund

CSN 1995/312

A hade 1992 grundat aktiebolaget X S.A vars hemort var Luxenburg. X S.A:s bransch var ägande och förvaltande av värdepapper. X S.A är enligt lagen i Luxenburg ett holdingbolag som skatteavtalet mellan Finland och Luxenburg för undanröjande av dubbelbeskattning inte tillämpas på. Bolagets aktiestock har varit helt i A:s ägo sedan bolaget bildades. Bolagets räkenskapsperiod sammanfaller med kalenderåret. Bolagets förlust för den period som avslutades 31.12.1994 var cirka 2,2 miljoner mark. X S.A:s förlust under skatteåret 1994 var inte avdragsgill under fem skatteår genast efter 1994 från den skattepliktiga inkomst som A ansågs ha enligt 4 § lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund på basis av ägandet av X S.A, när lagen hade trätt i kraft 1.1.1995 och den första gången tillämpades i beskattningen för 1995. A:s skattepliktiga inkomst var enligt den aktuella lagen inte en del av X S.A:s inkomst det skatteår då A överlät de aktier han ägde i X S.A. Skatteåret 1995, skatteåret 1996 och skatteåret 1997.

CSN 1996/37

Finskt A Ab ägde direkt eller indirekt i Chile ett metallurgibolag, ett malmletningsbolag samt ett gruvbolag. Malmletningsbolagets inkomster inflöt av gruv- och förädlingsverksamhet, vilken verksamhet bolaget tog över sedan mineraltäkten hade lokaliserats. Bolagenas verksamhet hade placerats i Chile i avsikt att utnyttja landets koppartillgångar. Verksamheten bestod av omfattande och långvarig produktionsprocess som grundade sig på lokalisering brytning och förädling av kopparmalm. Under dessa omständigheter och med beaktande av den allmänna avsikten med lagen om bassamfund tillämpades lagen om bassamfund inte på bolagenas inkomst. Förutsättningarna för tillämpning av lagen borde undersökas också då det utländska bolagets inkomstskatt som skulle betalas till hemlandet och det skattebelopp som skulle räknas enligt finsk lagstiftning var 0 mark på grund av förlustbringande resultat. Lagen om utländska bassamfund skulle tillämpas på ett utländskt bolag, om nivån av beskattningen i hemlandet inte var minst 3/5 av nivån av beskattningen i Finland. Som utgångspunkt för värderingen togs också bolagets verkliga förlustbringande resultat. Ett utländskt bassamfunds förluster, som uppkommit innan lagen om bassamfund trädde i kraft 1.1.1995, avdrogs inte från samfundets inkomst då man på sätt som avses i lagen om bassamfund jämförde den verkliga nivån av beskattningen i hemviststaten och beskattningen i Finland. En finsk delägare var inte heller berättigad att dra av de nämnda förlusterna från den inkomst, som med stöd av lagen om bassamfund räknades till delägarens skattepliktiga inkomst. Skatteår 1995 och skatteår 1996. Omröstningsbeslut.

CSN 1996/38

Ett finskt aktiebolag var ägare i ett dotterbolag i Chile. Dividend som dotterbolaget hade fått från ett annat dotterbolag i Chile räknades med i bolagets inkomst då den inkomst, enligt vilken den verkliga nivån av beskattningen i bolagets hemstat och beskattningen i Finland jämfördes utgående från de skatter som bestäms på basis av skatterna på denna inkomst, beräknades. Dividenderna räknades också till den finska delägarens i lagen om bassamfund avsedda beskattningsbara inkomst. Om ett utländskt bolag räknade i hemstaten till beskattningsbar inkomst en sådan tidigare reservering som inte var avdragbar enligt finsk lagstiftning, räknades reserveringen inte med i bolagets inkomst då jämförelsen som avses i lagen om bassamfund gjordes. Detta belopp räknades inte heller till den finska delägarens i lagen om bassamfund avsedda skattepliktiga inkomst. Avdrag enligt lagstiftningen i bolagets hemstat som före ikraftträdandet av lagen om bassamfund avdragits från anskaffningsutgiften för omsättningstillgångar i det utländska bolagets beskattning rättades inte i samband med jämförelsen som avses i lagen om bassamfund, ej heller då det finska bolagets i ovannämnda lag avsedda skattepliktiga inkomst beräknades. Till den finska delägarens i lagen om gottgörelse för bolagsskatt avsedda jämförelseskatten räknades inte den av det utländska bo-

laget betalda skatt som ska dras av enligt 6 § lagen om bassamfund. Skatteår 1995 och skatteår 1996. Omröstningsbeslut. (ej laga kraft).

Helt skattefria samfund

CSN 1990/468

Avsikten var att Fastighetsaktiebolag B och Fastighetsaktiebolag C skulle fusioneras till Fastighetsaktiebolag A. Fastighetsaktiebolag C hade bildats av kommunen X och tre separata aktiebolag på så sätt att de tre aktiebolagen ägde 8,62 procent och kommunen X 91,38 procent av aktiestocken i C. År 1990 hade kommunen X förvärvat även hela aktiestocken i Fastighetsaktiebolag C. Kommunen X hade bildat Fastighetsaktiebolag A och Fastighetsaktiebolag B, och alla de tre ovannämnda fastighetsaktiebolagen uppfyllde de övriga förutsättningarna i 16 § 1 mom. 3 p. och 16 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Eftersom Fastighetsaktiebolag C fr.o.m. bildandet inte uppfyllt förutsättningarna i det ovannämnda lagrummet, ansågs Fastighetsaktiebolag A efter fusionen inte heller längre uppfylla förutsättningarna i lagrummet. Skatteåret 1991.

Staten och dess inrättningar

HFD 1968/6357 II 506

Penningprestationer som forststyrelsen erhållit av försäljning av grus till väg- och vattenverket och statsjärnvägarna skulle inte anses såsom statens skattepliktiga inkomst vid kommunalbeskattningen. Skatteåret 1966.

HFD 1978/3791 II 517

Bostadsbyggnader för tjänstemän vid gränsbevakningsväsendets stab, vilka inte var belägna på gränsbevakningsavdelningens kasernområde ansågs inte ha använts för allmänna ändamål, varför kommunalskatt skulle erläggas för dem. Beskattningen kunde verkställas som beskattning enligt prövning. Skatteåret 1975. Omröstning 6-2 om möjligheten till beskattning enligt prövning. 12 § 2 mom. IFSkL och 72 § 1 mom. 4 punkten beskattningslagen.

HFD 1979/617

Hyresinkomst, som statsjärnvägarna erhållit av jordområden, som utarrenderats åt järnvägens utnyttjare var skattefri, då områdena användes som lossnings-, lastnings- och lagringsplats för varor, vilka transporteras med järnväg. Av hyresinkomst, bunden till stationsrestaurangs omsättning, som statsjärnvägarna erhållit betraktades som skattepliktig 50 % eller ett belopp, vilket uppskattades ha erhållits av stationsrestaurangens användning till annat än statsjärnvägarnas behov. Skatteåret 1975. 12 § 2 mom. IFSkL.

HFD 1979/2203

Flygfälts skyddsområde betraktades såsom sådant som ett med jordbrukslägenhet jämförbart område, för vars inkomst staten var skyldig att erlägga kommunalskatt. Då sådan utredning över inskränkningar i områdets användning inte företetts, att beskattningen av skogsinkomsten av området borde verkställas med avvikelse från stadgandena i GårdsSkL på basen av skatteårets faktiska inkomster, bibehölls den beskattning som verkställts i enlighet med GårdsSkL. Skatteåret 1975. 12 § 2 mom. IFSkL och 11 § 1 mom. GårdsSkL.

HFD 1984/3282 II 501

Undervisningsrestaurang i en läroanstalt inom hotell- och restaurangbranschen, underlydande yrkesutbildningsstyrelsen, hade fulla utskänkningsrättigheter, vanliga öppethållningstider och verkade också i övrigt utåt på samma sätt som en restaurangrörelse jämförbar med privata företag. Det ansågs att staten var pliktig att betala skatt till kommunen för sin försäljningsverksamhet. Skatteåret 1980. 12 § 2 mom. IFSkL.

HFD 1985/6089 II 505

En fastighet som en främmande stat ägde i Finland användes uteslutande som denna stats kultur- och vetenskapscentrum. Emedan fastigheten ansågs vara i allmännyttigt bruk, ansågs den främmande staten inte vara skattskyldig vid inkomst- eller förmögenhetsbeskattningen för den fastighet som användes som kultur- och informationscentrum, då kultur- och vetenskapscentret ansågs som sagda stats inrättning. Skatteåret 1981. 13 och 14 § IFSkL.

HFD 1987/1394

På Karigasniemi tullstations fastighet i Utsjoki kommun fanns två bostadsbyggnader som an-

vändes av tullstationens personal för boende. Bostäderna ansågs inte ha blivit använda för allmänna ändamål. Staten var således skyldig att betala skatt till kommunen för de inkomster som erhållits av byggnaderna. Skatteåret 1983. Röstning 4-1.

HFD 1992/824

Av staten ägda bostadsfastigheter, vilka försvarsministeriet besitter, var belägna inom ett markerat område på kasernområdet. Bostadsbyggnader hade använts i huvudsak såsom bostäder av försvarsmaktens personal. Byggnaderna ansågs ha använts till allmänna ändamål. Staten var således inte skattskyldig till kommunen för inkomsterna som den erhållit från bostadsfastigheter. Skatteåret 1986.

Församling

HFD 1982/5002

Församlingssammanslutning var inte vid kommunalbeskattningen skattepliktig för hyresinkomster av sådan fastighetsdel, som varit uthyrd till staden för bruk som stadens kansli- och barnkrubbeutrymmen samt till stadens skatteverk för bruk som skatteverk och därtill anslutet arkiv. 12 § 3 mom. IFSkL. Skatteåren 1974-1978.

HFD 1984/1405 II 502

Församlingarna i X ägde i Y kommun ett ca 45 ha stort lägerområde, som utnyttjades för församlingarnas ungdomslägerverksamhet, scouting, skriftskoleläger och som utflyktsområde. På området fanns flera byggnader och cirka 20 ha skog. I generalplaneförslaget hade hela området reserverats för rekreationsbruk och i en strandplan under utarbetning hade byggnadsområden reserverats för kommande byggnadsbehov. Enligt församlingarnas uppfattning kunde ekonomiskt skogsbruk inte idkas på området. HFD fann, att lägerområdets skogar inte på sådant sätt var i allmänt eller allmännyttigt bruk som i 12 § 3 mom. IFSkL avses. Enär i saken inte förebragts heller annan utredning, enligt vilken användningen av skog inte skulle kunna tillämpas, upphävde HFD länsrättens utslag och bringade kommunalbeskattningen av församlingarna för fastigheternas skogar i kraft. Skatteåret 1979.

HFD 1992/687 B 514

Väg- och vattenbyggnadsverket hade på basis av en vägförrättning betalat 62.352 mark till församlingen i jordgrundersättning samt 62.138 mark i ränta på ersättningen för tiden 1.10.1979-31.10.1988. Ifrågavarande ränta kunde inte betraktas såsom avkastning av från församlingen inlöst fast egendom, utan det var frågan om ränteinkomst som församlingen erhållit och som med beaktande av stadgandena av 12 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet utgör skattefri inkomst för församlingen. Skatteåret 1988.

Allmännyttiga samfund

HFD 1976/99

Stiftelse, var syfte var att främja skyttesporten och ishockeyn inom en ort och dess omgivning genom att ge ekonomiskt stöd åt föreningar, vilka idkade dessa sportgrenar, hade under skatteåret i sin fastighet bedrivit bingospel och arrangerandet av danstillställningar samt restaurangverksamhet. Av den erhållna vinsten på 168 776 mark hade stiftelsen i bidrag utdelat sammanlagt 8 000 mark åt två idrottsföreningar. Stiftelsen betraktades inte såsom allmännyttigt samfund. Skatteåret 1973.

HFD 1980/1181 II 502

Aktiebolagets verksamhet omfattade idkandet av turistnäring genom att upprätthålla turismbefrämjande inrättningar och att bedriva resebyrårörelse, som omfattade bokning av platser på campingområdet samt förmedling av inkvarterings- och fartygsbiljetter. Bolagets aktieägare bestod av en stad samt vissa, för det mesta allmännyttiga företag. Bolaget erhöll inkomster också bland annat i form av understöd från kommunerna. Bolaget kunde innebära ekonomisk nytta för sina aktieägare i form av dividend. Bolaget betraktades inte vid beskattningen såsom allmännyttigt samfund. Förhandsbesked. Skatteåren 1979 och 1980.

HFD 1981/6578

Enär fiskelag inte är ett i 4 § 1 mom. IFSkL avsett

samfund, ansågs det inte heller såsom i 13 § avsett allmännyttigt samfund.

HFD 1982/384 II 503

Aktiebolag, som idkade teaterverksamhet och vars aktiemajoritet innehades av en stad var ett allmännyttigt samfund och dess verksamhet var inte affärsverksamhet. 13 § IFSkL. Skatteåret 1977.

HFD 1983/354

Förening hade grundats, dess stadgar godkänts och dess verksamhet inletts under skatteåret. Föreningen infördes i föreningsregistret först i september det år som följde på skatteåret. Föreningens stadgeenliga och faktiska verksamhet motsvarade enligt handlingarna ett allmännyttigt samfunds verksamhet. HFD fann, att föreningen inte skulle betraktas som ett i 4 § 2 mom. IFSkL avsett samfund. 4 § 1 mom. IFSkL kunde inte tillämpas på föreningen så, att bestämmelserna i lagens 13 § lämnades obeaktade. Skatteåret 1978.

HFD 1985/647 II 506

A hornorkester rf:s syfte var att främja hornmusiken. För förverkligande av sitt syfte ordnade föreningen konserter, övningar samt gav utbildning och information på hornmusikområdet och försökte även på andra sätt väcka intresse för hornmusiken, t.ex. genom att uppträda vid en församlings tillställningar och genom att organisera ungdomsverksamhet. Föreningen ämnade våren 1985 ackompanjera B teaterns musikal, för vilket det skulle få i ersättning sammanlagt 159 000 mk för 30 uppträdanden. Föreningens medlemmar skulle inte få något arvode. Ersättningen till föreningen var avsett att användas för ytterligare utvecklande av dess verksamhet, för anskaffning av instrument, tillbehör och notmaterial samt för finansiering av konsert- och tävlingsresor. Föreningen ansågs vara allmännyttig. Den var inte skattskyldig för den ersättning som B erhållit från teatern. Förhandsbesked. Skatteåret 1985. 13 § 1 mom. IFSkL.

HFD 1985/2772 II 511

Ett under bildning varande aktiebolag, vari delägare blev en partipolitisk distriktsorganisation och dess medlemsdistriktsorganisationer, hade för avsikt att ge ut en tidning. Bolaget ansågs inte som ett allmännyttigt samfund. Förhandsbesked. Skatteåren 1984-1985.

HFD 1991/4461 B 517

Aktiebolagets syfte var att utan att ge någon av aktieägarna ekonomisk nytta och utan att dela ut dividend ordna trav- och ridtävlingar, hästutställningar och andra tillställningar i anslutning till travsporten, att förvalta travbanan på X stadens område, att bygga, äga och förvalta konstruktioner och byggnader och att uthyra dem till organisationer, som främjar hästuppfödning och travsport. De största aktieägarna i bolaget var X stad och landskommun, ifrågavarande läns lantbrukscentrum, varför bolagets aktier ytterligare ägdes av bl.a. föreningar av hästvänner samt privatpersoner och rörelseidkande aktiebolag. Omsättningen av bolaget under nämnda räkenskapsperiod utgjorde ca 6,6 mmk, varav 3,4 mmk var totalisatorinkomster, ca 1,2 mmk restauranginkomster, ca 0,8 mmk inkomster av inträdesavgifter och ca 0,2 mmk inkomster av programförsäljning. Bolaget betraktades inte såsom ett allmännyttigt samfund. Skatteåret 1988. Röstning 4-1.

HFD 1993/4403

Fastighetsaktiebolagets bransch var att äga och besitta tomten i staden X samt byggnaderna på tomten. Bolaget var ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag, vars hela aktiestock ägdes av folkpensionsanstalten. Av bolagets lägenhetsutrymmen på 900 kvadratmeter hade uthyrts till sjukhuskommunalförbundet och 30 kvadratmeter hade uthyrts till företaget som bedrev barberar-damfriseringsaffären, men utrymmena var i huvudsak i användningen av folkpensionsanstaltens lokalbyrå. I bolagets bolagsordning fanns inte några bestämmelser, enligt vilka avsikten med bolaget skulle ha varit allmännyttig. Bolaget kunde inte på basis av att dess aktiestock var i folkpensionsanstaltens ägo betraktas såsom ett sådant allmännyttigt samfund som avses i 13 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1043/74) och i 21 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88). Bolaget var skyldigt att erlägga skatt till kommunen för inkomsten av fastighet, på vilken även beskattningen

enligt prövning kunde tillämpas. Skatteåret 1988 och skatteåret 1989.

HFD 1994/2826 B 502

Föreningen, vars avsikt var att övervaka de ekonomiska förmånerna av försäkringsombuden som hade bisyssla i ett försäkringsbolag, och samtidigt göra bolaget mera känt, var inte något allmännyttigt samfund. Skatteåret 1990. Omröstning 4-1.

HFD 1994/2979 B 503

Stiftelsens avsikt var att stöda arbetsfolkets ideella verksamhet samt vetenskaps- och konstorganisationernas verksamhet. Stiftelsen förverkligade denna avsikt genom att understöda nämnda organisationer i anskaffningen av utrymmen och att bevilja nämnda organisationer ekonomiska understöd. Stiftelsen hade med stiftelseurkund erhållit 3 lägenheter i sin besittning. Stiftelsen uthyrde delvis byggnader på fastigheten som bildats av dessa delvis för allmänna undervisningsutrymmen och överlät dem delvis utan debitering till de organisationers användning som avses i stiftelseurkunden. Stiftelsen gav 150.000 mark i understöd till organisationerna, avsedda i stiftelseurkunden. Stiftelsen var ett i 21 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund. Skatteåret 1990.

HFD 1998/2104 1998:52

Högsta förvaltningsdomstolen hade utfärdat ett avgörande 1984 II 505, enligt vilket ett andelslag som fungerade i enlighet med självkostnadsprincipen och som upprätthöll och skötte en vatten- och avloppsanläggning var ett i 13 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund vars verksamhet inte var skattepliktig. Skattestyrelsen hade i sitt brev 26.10.1984 nr 10101/41/84 till länsskatteverk och skattebyråerna hänvisat till sagda utslag och såsom sin uppfattning yttrat, att det nämnda beslutet kan tillämpas också på ett lokalt samfund som i aktiebolagsform bedriver vatten- och avloppsanläggning, om de i högsta förvaltningsdomstolens utslag nämnda omständigheterna i övrigt föreligger. Det nämnda utslaget hade blivit ett förhandsavgörandeutslag som tillämpades i rätts- och beskattningspraxisen. Högsta förvaltningsdomstolen hade å andra sidan i sitt avgörande 1997:37 om införande av momsskyldiga i registret från och med ikraftträdandet av mervärdesskattelagen 1.6.1994 ansett, att inkomsten som ett vattenandelslag fått för försäljning av vatten inte skulle med stöd av 23 § inkomstskattelagen betraktas som skattefri i inkomstbeskattningen, utan den utgjorde skattepliktig näringsinkomst för vattenandelslaget.

Aktiebolagen A som bedrev vatten- och avloppsverksamhet och ägdes nästan helt av kommunen hade ständigt betraktats i beskattningen såsom ett i högsta förvaltningsdomstolens avgörande 1984 II 505 avsett allmännyttigt samfund vars verksamhet inte var näringsverksamhet. Så här hade det varit också i beskattningen för skatteåret 1994, vari skatteombudet yrkade ändring med den grund att den tillämpade beskattningspraxisen var felaktig. Länsrätten godkände skatteombudets besvär och ansåg, att A inte skulle betraktas som ett allmännyttigt samfund, av vilken anledning det var skyldigt att betala inkomstskatt för sin näringsinkomst. A ansökte om ändring hos högsta förvaltningsdomstolen, som beviljade besvärstillstånd.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att omständigheterna i vattenbolaget A var nu inte samma som i fallet som avgjordes år 1984 då högsta förvaltningsdomstolens utslag 1997:37 och den ur medvärdesskattelagen framgående sammankopplingen med samfundets skattepliktiga näringsinkomst togs i beaktande. Vatten är en konsumtionsförnödenhet vars fortsatta försäljning åt kunder mot vederlag värderas nu för tiden kvalitativt på annat sätt än tidigare, trotts att betydande ändringar inte hade skett i omständigheterna. Då man dessutom tog i beaktande, att det i 1984 års avgörande hade varit fråga om beskattning enligt prövning, för vars del stadgandena har upphävts, vidmakthöll högsta förvaltningsdomstolen länsrätten beslut.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg alltså i strid mot sitt ställningstagande i sitt tidigare förhandsavgörande, att ett vattenandelslag inte kunde betraktas som ett allmännyttigt samfund som avses i inkomstskattelagen. Att praxisen ändrades i sådan riktning att den ordinarie beskattningen blev stramare medan bestämmelsernas sakliga innehåll förblev oförändrad var dock ur bolagets synpunkt uppenbarligen orim-

ligt. Med tanke på ansökan om skattelättnad underrättade högsta förvaltningsdomstolen behöriga myndigheter om sin uppfattning om att den skattskyldige hade i detta fall tagit fel på innehållet i beskattningsbestämmelserna under sådana omständigheter att misstaget inte kunde anses ha föranletts av den skattskyldiges vårdslöshet eller försummelse och att det vore skäl att beskydda bolagets fötroende på att beskattningspraxisen skall förbli oförändrad. Skatteår 1994. Omröstning 4-2+1.

Se också Skattestyrelsens meddelande 13/1998 av 28.12.1998 om beskattning av lokala vatten- och avloppsverk.

HFD 2000/404 2000:15

Det stadgeenliga ändamålet med en stiftelse som hade grundats år 1950 var att upprätthålla kultur- och idrottshus med iakttagande av principen om självfinansiering utan att sträva efter vinst. Stiftelsen hade överlåtit huset i fråga till staden X redan år 1973. Stiftelsens huvudsakliga verksamhet omfattade därefter uthyrning av en annan fastighet som stiftelsen ägde och från och med 1993 uthyrning mot gängse priset av vissa lokaliteter som stiftelsen förvaltade över på grund av aktier som den ägde i en annan fastighet. Av fastighetsaktiebolagets aktier hade stiftelsen ägt först 75 % och från och med år 1996 alla aktier. Kostnaderna för fastighetsaktiebolagets byggprojekt var ca 27 miljoner mark, av vilket belopp stiftelsens andel var ca 17,9 miljoner mark. Stiftelsen hade finansierat sin andel genom att låna 11 miljoner mark från olika banker och genom att använda 6,9 miljoner mark av sina egna medel. Ovan nämnda lokaliteter hade enligt handlingarna inte överlåtits för att användas för kulturella ändamål eller för idrottsändamål. Omfattande uthyrning mot gängse pris hade avkastat för stiftelsen betydande intäkter och överskott. Under skatteåret 1995 hade stiftelsen fått inkomster allt som allt 2 646 344 mark, nästan allt av hyresinkomster, och balansräkningen visade ett överskott om 961 158 mark. Enligt stiftelsens stadgar kunde en del av överskottet användas även för annat kulturellt ändamål och främjande av idrottsverksamheten i staden X, liksom för grundande av bibliotek, uppförande av minnesmärken, understödjande av konstintressen samt för understödjande av byggandet av simhallar, sportplan och lekparker, gymnastiksalar m.m. Stiftelsen hade under år 1962, 1966, 1970, 1975, 1983-1993 och år 1996 delat ut understöd och stipendier sammanlagt 2 536 880 mark. Stiftelsen delade ut understöd eller stipendier inte alls under år 1994 och 1995. Stiftelsen hade tidigare betraktats i beskattningen såsom ett allmännyttigt samfund, men i beskattningen för år 1995 hade stiftelsen inte mera betraktats såsom ett allmännyttigt samfund.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att storleken av utdelade understöd och stipendier hade varit obetydlig med hänsyn till stiftelsens årliga överskott och förmögenhetsmassa. Stiftelsen hade fram till år 1992 fått tillgångar ca 7 miljoner mark, vilka medel och de från bankerna lånade 11 miljoner mark hade använts för att placera tillgångar i inkomstförvärvsverksamhet. Stiftelsens viktigaste verksamhet hade således blivit ägande av fastigheter och aktier samt inkomstförvärv som bedrevs i form av uthyrning mot gängse pris. Stiftelsens stadgeenliga verksamhet som var avsedd att bedrivas som allmännyttig verksamhet hade i verkligheten blivit ringa och den hade förhindrats bland annat av att tillgångarna hade förbundits till en stor del med uthyrningsverksamhet som hade bedrivits med lånade medel. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför att stiftelsen inte kunde under skatteåret 1995 betraktas som ett i 22 § inkomstskattelagen avsett allmännyttigt samfund, utan den var för sin hela verksamhet, även för uthyrningsverksamheten, skattskyldig,

I ärendet ansågs att det inte fanns någon grund för meddelande av förtroendeskydd som stiftelsen hade vädjat till, även om stiftelsen i tidigare beskattningar hade godkänts såsom ett allmännyttigt samfund. skatteår 1995.

CSN 2005/32

Föreningens ändamål var att för sina medlemmar tillhandahålla för golfspel nödiga områden och utrymmen samt andra möjligheter. Föreningen tillhandahöll för sina medlemmar hobby-, tävlings- och andra tillfällen som anslöt sig till golfspel. Föreningen tillhandahöll spel- och tävlingsmöjligheter även för utomstående. Föreningen uppbar av sina medlemmar en årlig medlemsavgift och årsavgift. Av medlemmarna uppbars dessutom en anslutningsavgift då dessa inträdde i föreningen. Föreningen betraktades

inte såsom en sådan allmännytig förening som avses i 22§ i inkomstskattelagen, eftersom medlemsskapet förutsatte delägarskap eller besittning av aktier i aktiebolaget som ägde golfbanan. Överlåtelse av spelrätt till medlemmarna och andra användare av golfbanan skedde, med beaktande av verksamhetens omfattning, inkomsterna av dem och konkurrenssen, i form av sådan affärsverksamhet som avses i 1 § i mervärdesskattelagen.

Medlems- och anslutningsavgifterna som föreningen hade uppburit av sina medlemmar utgjorde vederlag för tjänster som föreningen tillhandahåller. Det vart i sin helhetr frågan om en tjänst, genom vilken man erbjöd möjlighet till motion. Föreningen skulle således betala moms även för de medlems- och anslutningsavgifter som hade uppburits av medlemmarna. Förhandsavgörande för tiden 11.5.2005 - 31.12.2006. Ingen ändring HFD 8.1.07 L 1. .

CSN 2006/65

Stiftelsen A och stiftelsen B betraktades i beskattningen såsom allmännyttiga samfund. Stiftelsen A bedrev inte näringsverksamhet. Resultatet av sjukhusrörelseverksamhet som bedrevs av stiftelsen B beskattades såsom inkomst av näringsverksamhetens förvärvskälla. Avsikten var att stiftelsen B skulle fusioneras till stiftelsen A i enlighet med 17a § i stiftelselagen så, att tillgångar och skulder i den fusionernade stiftelsen skulle övergå till den mottagande stiftelsen. Fusionsvederlag betalades itnte i samband med fusionen på grund av företagsformen. Avsikten var att sjukhusrörelseverksamheten, tillgångar och skulder medräknade, skulle antingen före fusionen eller omedelbart därefter överlåtas såsom apport till X Ab. Överföringen skulle göras mot bokföringens oavskrivna värden.

Enligt 52 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna om fusion och verksamhetsöverlåtelse även på fusion och verksamhetsöverlåtelse av andra samfund än aktiebolag. Enligt 3 § i inkomstsskattelagen avses med samfund även stiftelser. Enligt 28 § i inkomstskattelagen tillämpas vid fusion av samfund i tillämpliga delar motsvarande bestämmelser i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

På fusion av stiftelsen A och stiftelsen B skulle bestämmelser om fusion i NärSkL 52a § och 52b § 1 - 3 mom. tillämpas även om fusionsvederlag inte betalades vid fusionen. På överlåtelse av sjukhusrörelseverksamheten tillämpades bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelse i NärSkL 52d §. Förhandsavgörande för år 2006 och 2007.

CSN 2009/15

Stiftelsen som skulle betraktas som ett allmännyttigt samfund ägde ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag, som å sin sida ägde separata fastighetshelheter. Stiftelsen ämnade avstå från aktier som berättigade till besittning av den ena fastighetshelheten.

Innan aktierna såldes skulle genom fullständig fördelning fördelas i två olika bolag så, att tillgångarna och skulderna som anslöt sig till fastighetshelheten som skulle säljas skulle övergå till det ena bolaget som grundades och till det andra bolaget som grundades skulle övergå tillgångarna och skulderna i den andra fastighetshelheten. Stiftelsen skulle såsom ve-derlag få de nya aktier som de mottagande bolag emitterade. Stiftelsen ämnade därefter sälja aktiestocket i det andra fastighetsaktiebolaget som skapades i samband med fissionen.

På fissionen tillämpades bestämmelserna om fission i 52 c § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Överlåtelsepriset som skulle fås av försäljning av aktierna utgjorde ionkomst av personlig förvärvskälla för stiftelsen som skulle beskattas som ett allmännyttigt samfund och utgjorde således inte skattepliktig inkomst för stiftelsen. Förhandsavgörande för år 2009 och 2010.

NärSkL 52 c §, ISL 22 § och 28 §.

Allmännyttiga samfund som befrämjar näringsverksamhet

HFD 1978/3234

En stiftelse vars syftemål var att främja forskningsarbetet inom pälsdjursuppfödning ansågs vara ett allmännyttigt samfund. Skatteåret 1975.

HFD 1978/5452 II 512

Lokal förening som taxibilister grundat för att organisera och utveckla sin näringsverksamhet ansågs inte vara i 13 § IFSkL avsett allmännyttigt samfund. Skatteåret 1975.

HFD 1982/1814 II 502

Förening, vars medlemmar utgjordes av andelsmejerier i två län och som bevakade sin medlemskårs ekonomiska och yrkesintressen var inte allmännyttig. 13 § IFSkL. Skatteåren 1975-1978.

HFD 1985/2253 II 503

En förenings syfte var att verka som förbindelselänk mellan inhemska färg- och lackfabriker, representera sina medlemmar utåt samt bevaka och främja deras gemensamma intressen, dock inte i frågor som gällde arbetsgivarnas och arbetstagarnas inbördes relationer. Föreningen förhandlade med myndigheterna samt industrins och handelns centralorganisationer samt anordnade diskussioner och möten med föredrag, tillställde medlemmarna inhemsk och utländsk lagstiftning och myndighetsbeslut i form av sammanställningar och informationsblad samt bedrev informationsverksamhet som riktade sig till minuthandeln och konsumenterna, gav utlåtanden samt deltog i utvecklandet av standarderna inom branschen. Föreningen ansågs som ett i 13 § IFSkL avsett allmännyttigt samfund.

HFD 1987/5016 B 505

Ett samfund som idkade börsverksamhet och till vars uppgifter hörde att skapa de ramar inom vilka de värdepappershandlare som var medlemmar av samfundet kunde träffa varandra och idka handel sinsemellan och vars verksamhet i huvudsak finansieras med avgifter som uppbärs av medlemmarna, var inte ett sådant allmännyttigt samfund som avses i 13 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Samfundet ansågs idka rörelse och dess kommunalbeskattning kunde förrättas genom beskattning enligt prövning. Skatteåret 1982. Röstning 3-1.

HFD 1996/1582 B 557

Föreningens ändamål var att främja utvecklingen inom förpackningsbranschen. För att genomföra sitt ändamål föreningen planerade, koordinerade och i tillämpliga delar genomförde med förpackningsbranschen ansluten forsknings-, utvecklings- och utbildningsverksamhet genom att efter behovet anlita utländska och inhemska experter inom branschen. Föreningen medverkade också i standardiseringsarbetet och statistikföringen inom branschen och den producerade branschens information för sina medlemmar. Föreningen insamlade medlemsavgifter från sina medlemmar för att täcka de kostnader som förorsakades av medlemsservice. Inkomster av medlemsavgifter användes delvis också för föreningens forskningsverksamhet. Föreningens huvudsakliga inkomster bestod av finansiering av olika projekt, vilka inkomster föreningen skaffade från de företag som medverkade i forskningsprojekt och genom understöd från allmänna finansieringskällor. Av finansieringstillgångar för enskilda projekt täcktes den huvudsakliga delen av de kostnader som föreningens forskningsverksamhet förorsakade. Föreningen bedrerv verksamheten utan att sträva efter eller att få vinst. Föreningens verksamhet och dess tjänster anslöt sig till föreningsmedlemmarnas affärsverksamhet och avkastade i samband med den här verksamheten ekonomisk nytta för medlemmarna. Föreningens och dess medlemmars verksamhet bedrevs således i verkligheten i förvärvsändamål. Eftersom beskattningens neutralitet och förhindrande av dubbelbeskattningen understödde föreningens skattskyldighet, ansågs det att verksamheten sker i form av affärsverksamhet på sätt som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten mervärdesskattelagen. Skattestyrelsens besvär förkastades. (MomsL 1501/93) Förhandsbesked för tiden 1.1 - 31.12.1995.

HFD 2005/3416

Ändamålet med förbundet var att genom sin verksamhet främja sina inom handelsbranschen verksamma medlemmars yrkesmässiga och ekonomiska samarbete, affärsverksamhetens lönsamhet och konkurrenskraft samt utveckling av allmänna verksamhetsförutsättningar. Förbundets egen direkt verksamhet bestod av utbjudande till medlemmar av sådana förmåner och tjänster som hjälpte utvecklingen av medlemmarnas affärsverksamhet och konkurrenskraft samt som gav kostnadsbesparningar. Förbundets verksamhet riktade sig till en viss köpmansgrupp, så att dess huvudsakliga ändamål inte var att övervaka hela branschens intressen. Förbundet betraktades således inte såsom en i 22 § inkomstskattelagen avsedd arbetsmarknadsorganisation och inte heller såsom någon

annan sådant allmännyttigt samfund som avses i samma lagrum. Förbundet hade på grund av 12 § 1 mom. i mervärdesskattelagen på förbundets ansökan registrerats som momsskyldigt för sin verksamhet från och med 1.7.2001.

Förbundet insamlade medlemsavgifter från sina medlemmar. Förbundet anordnade också för sina medlemmar bl.a. utbildning och träning, för vilka evenemang man uppbar deltagaravgifter. Förbundets medlemsavgifter och deltagaravgifter hade under tidsperioden i fråga inte täckt alla utgifter som evenemang förorsakade, utan en del av utgifterna hade täckts av inkomsterna från förbundets placeringsverksamhet. Förbundet bedrev sin verksamhet utan att sträva efter eller att få vinst för den, men verksamheten som förbundet bedrev gav medlemmarna ekonomisk nytta. Förbundets verksamhet och dess tjänster anslöt sig till förbundsmedlemmarnas affärsverksamhet. Förbundets och dess medlemmars verksamhet hade således såsom en helhet förvärvsändamål. Det ansågs att förbundet bedrev sin verksamhet i form av affärsverksamhet på sätt som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten mervärdesskattelagen. Skatteombudets besvär, enligt vilket förbundets verksamhet inte omfattades av mervärdesbeskattningens tillämpningsområde och att förbundet således inte var en i mervärdesskattelagen avsedd skattskyldig, förkastades. Återbäringsbeslut för räkenskapsperioderna 1.1 - 31.12.2001 och 1.1 - 31.12.2002. Se även HFD: 1996-B-557.

HFD 2007/1

A rf:s ändamål var att i enlighet med sina stadgar främja golfspel och för detta ändamål upprätthålla en golfbana för sina medlemmar samt att hålla en klubblokal och däri idka restaurangverksamhet för sina medlemmar och deras gäster. såsom medlem i föreninge kunde tas bland annat en person, som ägde en aktie i B Ab eller för vars bruk en aktieägare hade överlåtit spelrättigheten som hörde till aktien och vilken person föreningens styrelse godkände såsom medlem på grund av skiftlig ansökan. Då föreningen upplöstes eller nedlades skulle föreningens sista möte bestämma, för vilket idrottsfrämjande ändamål föreningens tillgångar skulle användas. A rf uppbar av sina medlemmar en årlig medlemsavgift, som täckte föreningens klubb-, kurs- och tävlingsverksamhet samt medlemsavgiften till Suomen Golfliitto ry. Års- eller spelavgifter som föreningen årligen uppbar av sina medlemmar skulle täcka utgifterna för underhåll, upprätthållande och användning av golfbanan. Av personmedlemmar uppbars också en anslutningsavgift vid inträdande i föreningen.

A rf bedrev också sådan verksamhet som i allmänhet bedrivs av ett golfbolag. A rf uppbar av gofbolagets delägare och av dem som hyrt en spelrättighet säsong- och årsavgifter, hyrde ut reklamutrymme på golfbanan, hyrde ut banan för firmaevenemang och sålde golfutrustning i en pro shop. Golfbanan ägdes, sköttes och upprätthölls av ett separat golfbolag B Ab, av vilket A rf hade hyrt banan. A rf hade själv behandlat såsom momspliktig försäljning green-fee avgifterna, rangeavgifterna, kursintäkterna, säsong- och årsavgifterna avgifterna för firmaevenemang och av öppna tävlingar som hade uppburits från utomstående samt inkomsterna av pro shop -försäljning, hyror för golfbilar, hyror för golfbag och golfklubbor samt hyror för skåp. Eftersom A rf bedrev verksamhet som i allmänhet bedrivs av ett golfbolag, kunde den inte betraktas såsom ett i 22§ i inkomstskattelagen avsett allmännyttigt samfund. A skulle inte därför och inte heller på något annat sätt befrias från mervärdesskatt för sin verksamhet på sätt som avses i 4 § i mervärdesskattelagen. Då föreningens verksamhet togs i beaktande i sin helhet, kunde den inte heller klassificeras såsom sådan i direktivets artikel 13 A punkten underpunkt m i underpunkten 1 avsett samfund som verkar i allmännyttigt ändamål utan att sträva efter vinst.

A rf:s överlåtelse av spelrättigheter till medlemmar och andra användare av golfbanan skedde, med beaktande av verksamhetens omfattning, inkomsterna därav och konkurressituationen, i form av sådan affärsverksamhet som avses i 1 § § mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen. Medlems- och anslutningsavgifterna som A rf uppbar av sina medlemmar var, då man beaktar EG -domstolens beslut i ärendet C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club), vederlag för tjänster som föreningen tillhandahåller. Frågan var då, med beaktande av helheten, om tjänster genom vilka man erbjöd möjlighet till motion. A rf skulle således betala moms för medlems- och anslutningsavgifter som hade uppburits av medlemmarna. Förhandsavgörande för tiden 11.5.2005 - 31.12.2006.

Utbildnings- och publikationsverksamhet av ett allmännyttigt samfund

HFD 1983/459

Lärares lokala fackförening hade inkomster av en tidning, som utgavs en gång om året. I tidningen hade sammanställts elevers skriverier och teckningar och avsikten med den var att, enligt föreningens syfte, utveckla elevernas uttrycksförmåga och illustrationskunskap samt att upprätthålla goda kontakter med hemmen. Det överskott som tidningen gav hade i huvudsak använts för att finansiera föreningens verksamhet, men delvis också till stipendier åt eleverna. Tidningen ansågs direkt tjäna föreningens verksamhet, till vilken enligt dess stadgar hörde bland annat att utveckla skolväsendet och den inkomst, som utgivandet av tidningen inbringade var sålunda inte föreningens affärsinkomst som allmännyttigt samfund. Skatteåren 1977-1978.

HFD 1983/2922 II 507

Förening, vars syfte var att främja merkonomers yrkeskunskap och -skicklighet, arrangerade utbildningskurser och förmedlade läromaterial i anslutning härtill åt alla, som avlagt merkonomexamen och indrev av medlemsföreningarnas medlemmar och andra merkonomer studieavgifter. De totala inkomsterna av föreningens utbildnings- och förmedlingsverksamhet var under skatteåret 1 154 984 mk och kostnaderna 1 041 762 mk. Därutöver erhöll föreningen för sambeställningar, vilka förmedlats till bokhandeln under skatteåret, 20 000 mk. Utbildningsverksamheten betraktades som ett allmännyttigt samfunds skattepliktiga rörelse. Å 1979. Röstning 4-3.

HFD 1984/1376 II 503

Förening, vilken betraktats som allmännyttigt samfund upprätthöll en med statsrådets tillstånd grundad läroanstalt inom ADB-branschen på vilken tillämpades lagen och förordningen om kommunala och privata handelsläroanstalter (234/70 och 339/71). I den fortbildning som läroanstalten i egenskap av specialläroanstalt inom affärsbranschen erbjöd och vars program yrkesutbildningsstyrelsen fastställde, kunde delta de, som i institutet erhållit grundutbildning samt andra inom branschen verksamma. Totalinkomsterna av fortbildningen var för skatteåret ca 1 130 000 mk och de därtill hörande direkta kostnaderna ca 820 000 mk. I fortbildningen hade under skatteåret deltagit 1 023 personer av vilka 564 funktionärer i föreningens medlemsföreningar och resten utomstående. Överskottet vid fortbildningen hade i sin helhet använts till att täcka underskottet vid examensutbildningen. Fortbildningsverksamheten vid föreningens läroanstalt ansågs utgöra föreningens allmännyttiga verksamhet och inte rörelse. 13 § IFSkL.

HFD 1985/2044 II 507

En förening hade i enlighet med sitt syfte bedrivit fortbildningsverksamhet för upprätthållande av den tekniska yrkesskickligheten bland dem som fått ingenjörsutbildning. De totala inkomsterna av utbildningen uppgick år 1979 till 7 802 050 mk och utgifterna av denna verksamhet till 7 211 281 mk. I utbildningen hade mot ersättning kunnat delta alla intresserade oberoende av medlemskap i föreningen. Utbildningsverksamheten ansågs som föreningens rörelse. Skatteåren 1979-1980.

HFD 1988/1197

En stiftelses syfte var att ordna och främja ledningsutbildning och forskning. Stiftelsen upprätthöll för fullföljande av sitt syfte ett institut som hade till uppgift att genomföra ledarutbildning och därmed nära förknippade verksamhetsformer samt att utveckla dessa. Till uppgifterna hörde även forsknings-, publikations- och informationsverksamhet i anslutning till frågor om ledarskap. Den huvudsakliga verksamhetsformen hade under skatteåren 1982 och 1983 varit att ordna fortbildningskurser för affärsledningen. Kursintäkterna, seminarieintäkterna och intäkterna av den övriga utbildningsverksamheten hade uppgått till 4 777 890 mk år 1982 och 5 821 301 mk år 1983. Deltagandet i utbildningen hade inte begränsats. Stiftelsen hade inte till stöd för denna verksamhet fått understöd av statens medel och utbildningsverksamheten var inte underkastad direkt officiell övervakning. Stiftelsens utbildningsverksamhet utgjorde rörelse. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983. Röstning 4-1.

HFD 1988/1203

En stiftelse vars syfte var att ordna och främja exportutbildning upprätthöll för fullföljande av sitt syfte ett exportinstitut och stödde även i övrigt exportutbildning. Stiftelsen fick bl.a. för sina förvaltningskostnader statsunderstöd. Ett eventuellt överskott skulle enligt de anvisningar som gällde statsunderstödet användas på ett sätt som var godtagbart med tanke på stiftelsens syfte. Med beaktande även av den utredning som företetts över stiftelsens administration och verksamhetens ekonomiska resultat ansågs den kurs- och utbildningsverksamhet som stiftelsen bedrev inte som rörelse. Skatteåret 1982. Röstning 3-2.

HFD 1990/1828 B 524

En förening publicerade en tidskrift i sin bransch; tidskriften fungerade som föreningsverksamhetens mest synliga form utåt. Tidskriftens syfte var bl.a. att öka kunskapen i ifrågavarande bransch. Tidskriften utkom under skatteåret 10 gånger och antalet sidor var sammanlagt 792 sidor. Bruttoinkomsterna av tidskriften var 1 385 971 mark och nettoinkomsterna 562 509 mark. Till föreningsmedlemmarna utdelades sammanlagt 2 226 exemplar av tidskriften i form av förmån i anslutning till medlemsavgiften och 493 exemplar sändes i gratisutdelning. Antalet prenumererade årgångar var 693 st. och prenumerationsavgifterna utgjorde sammanlagt 87 638 mark. Med beaktande av tidskriftens kontrollerade cirkulation och bruttoinkomsterna som influtit av publiceringen konkurrerade tidskrifter om annonserna med andra tidskrifter. Tidskriften kunde under dessa omständigheter inte anses som i 13 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett medlemsblad utan inkomsterna som influtit av publiceringen av tidskriften utgjorde föreningens rörelseinkomst. Skatteåret 1985. Röstning 3-2.

HFD 1992/1819 B 501

En förening som hade betraktats såsom ett allmännyttigt samfund vid beskattningen hade redan under många år publicerat en gratistidning som utkommer regelbundet en gång i månaden och som hade utdelats till alla hushåll på området av A:s stad. Medlemsaffärerna av föreningen hade fått publicera reklam i tidningen. Avkastningen av tidningen, vilken hade bildats av annonser betalda av medlemmarna, hade utgjort 746.157 mark under skatteåret och kostnaderna 698.037 mark. Med beaktande av spridningen och innehållet av tidningen, skulle tidningen inte anses såsom medlemstidning. Publikationsverksamheten som föreningen bedrev var således inte rörelseverksamhet och inkomsten av den var föreningens skattepliktiga rörelseinkomst. Skatteåret 1987.

HFD 1994/116 B

En förening som betraktats såsom ett allmännyttigt samfund publicerade sin egen branschs tryckalster som resultat av föreningens ekonomiska beräkningar, undersökningar och annan uppgiftssamling i avsikt att betjäna medlemmarnas avsikter och behov. Totalintäkterna av publikationerna var 1.348.285 mk år 1991, varav annonsintäkternas andel 893.011 mk. Åt medlemmar delades varje enskildpublikation gratis ett stycke och publikationerna var avgiftsbelagda för utomstående. Med beaktande av publikationernas totalintäkt och annonsintäkter, tävlade publikationerna om annonser med andra tidningar. Publikationsverksamhet hade under dessa förhållanden bedrivits i avsikt att erhålla förvärv och publikationer skulle inte anses såsom i 21 § 4 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) avsedda medlemstidningar av ett allmännyttigt samfund och andra skattefria publikationer som omedelbart förtjänar dess verksamhet. Eftersom föreningen alltså var omsättningsskattskyldig för sin publikationsverksamhet med stöd av 17 § omsättningsskattelagen (559/91), skulle den antecknas i registret över omsättningsskattskyldiga.

HFD 1996/3013

En allmännyttig förening, vars avsikt var att på allt sätt främja de allmänna förutsättningarna för hantverk och konstindustri inom sitt verksamhetsområde, erhöll understöd av staten och kommunerna för förverkligandet av sina målsättningar, vilket understöd täckte ungefär hälften av föreningens utgifter. Till föreningens verksamhet hörde bl.a. rådgivningsarbete samt anordnandet av möten, kurser samt föredrag och rådgivningstillfällen. Den av föreningen be-

drivna planmässiga och kontinuerliga rådgivnings- och kursverksamheten, som riktade sig till en på förhand obegränsad kundkrets, försiggick i form av rörelse enligt 1 § 1 mom. mervärdesskattelagen. Nämnda verksamhet ansågs dock ha omedelbar anknytning till förverkligandet av föreningens allmännyttiga ändamål varvid inkomsten inte utgjorde i 23 § 1 mom. inkomstskattelagen (1535/92) avsedd näringsinkomst för föreningen. Eftersom ett allmännyttigt samfund är skattskyldigt enligt 4 § mervärdesskattelagen endast om den inkomst som samfundet erhåller av den bedrivna verksamheten anses utgöra skattepliktig näringsinkomst för samfundet enligt inkomstskattelagen, var föreningen inte skyldig att erlägga moms på sin rådgivnings- och kursverksamhet. Förhandsbesked för tiden 1.5.1995-31.12.1995. Jfr. D:3426/6/95

Mäss- och utställningsverksamheten av ett allmännyttigt samfund

HFD 1987/396 B 502

En allmännyttig förening hade ordnat ett mässevenemang som pågick två dagar. För detta evenemang fanns inte någon fast organisation eller avlönad personal. Mässans omsättning hade varit 189 612 mk och nettovinst 51 679 mk. Föreningen hade tidigare, åren 1981 och 1983, likaså som talkoarbete ordnat utställningar i mindre skala. Det ansågs att den inkomst som föreningen erhållit av mässevenemanget inte utgjorde rörelseinkomst för den, varför föreningen inte var skattskyldig för denna inkomst. Förhandsbesked. Skatteåret 1985. Röstning 3-2.

HFD 1988/200 B 503

En lantbrukscentral, av vars kostnader statsbidraget täckte ca 60 % hade ordnat en lantbruksutställning bl.a. åren 1977, 1980 och 1983. Utställningsintäkterna år 1981 hade uppgått till 4,6 milj. mk. Utställningsverksamheten ansågs till sin natur vara tillfällig och den hade direkt betjänat föreningens allmännyttiga verksamhet. Den inkomst som föreningen fått av utställningen utgjorde inte inkomst av rörelse. Skatteåret 1983. Röstning 4-3.

HFD 1988/1270 B 504

En allmännyttig förening vars syfte var att främja transportekonomiskt och transporttekniskt kunnande genom att ordna mötes- och föredragstillställningar, genom att utveckla utbildningen på området och forskningsverksamheten samt genom att ordna utställningar som presenterade branschen, dock inte försäljningsutställningar, hade vart tredje år ordnat en internationell materialhanterings- och transportutställning, vars omsättning under skatteåret hade varit 2 425 623 mark. För de praktiska arrangemangen i samband med utställningen hade utöver föreningens stadigvarande personal svarat personer som avlönats tillfälligt för ordnandet av utställningen. Utställningen hade man kunnat besöka huvudsakligen genom att visa upp ett kundkort som föreningen låtit trycka och som distribueras till utställarna för utdelning. De medel som influtit genom utställningen hade till största delen bibehållits som föreningens finansieringstillgångar utan att de användes till föreningens verksamhet. Det ansågs att utställningen ordnats i syfte att uppnå ekonomisk fördel. Verksamheten ansågs som en allmännyttig förenings rörelse. Skatteåret 1982.

HFD 1997/791 1997:26

Ändamålet med en lokal byggmästarförening som skulle betraktas som ett allmännyttigt samfund var bland annat att främja samarbetet mellan byggmästare och andra personer inom tekniska branscher. För att verkställa sitt ändamål följde föreningen upp och främjade utvecklingen inom byggbranschen, utvecklade sina medlemmars yrkeskunnighet och anordnade utställningar och andra motsvarande evenemang. För att verkställa sitt ändamål hade föreningen anordnat byggutställningar från och med år 1970. Utställningen som anordnades år 1995 var föreningens 50 -års jubileumsutställning och den åttonde byggutställningen. Utställningens omsättning hade uppskattats till 190 000 mark och den anordnades på medlemmarnas talkoarbete. Föreningens utställningsverksamhet skedde i form av affärsverksamhet som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen (1501/93). Utställningsverksamheten som föreningen idkade anslöt sig likväl direkt till verkställandet av det allmännyttiga ändamålet och inkomsten som fåtts av den skulle inte betraktas som sådan näringsinkomst som avses i 23 § 1 mom. i inkomstskattelagen (1535/92). Föreningen var således inte med stöd av 4 § mervär-

desskattelagen momsskyldig för sin utställningsverksamhet. Förhandsupplysning för tiden 1.10.1994 - 31.12.1995. Jmf HFD D:1419/3/96 av 6.4.1997 L:801 och HFD D:46/6/96 av 8.4.1997 L: 792, där en studerandeförening och en juniorhandelskammare fick näringsinkomst av anordnande av mässor.

HFD 1997/792 1997:27

Ett allmännyttigt samfund, en lokal juniorhandelskammare, anordnade årligen mässor för att finansiera sin verksamhet. Tyngdpunkterna vid tvådagarsmässan som anordnades år 1995 var boende och byggande. Omsättningen av budgeten som förverkligades var 263 000 mark och vinsten uppgick till 64 000 mark. Inkomsterna bestod av restaurang-, programblads-, biljett- och utställningsinkomster. Mässan arrangerades med talkoarbete som utfördes av enskilda medlemmar. Då mässan riktades till kundkrets som inte begränsats på förhand, verksamheten var planerad och återkommande samt skedde under konkurrensförhållanden och i förvärvsändamål, högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att verksamheten idkades i form av affärsverksamhet på sätt som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten mervärdesskattelagen (1501/93). Inkomst som föreningen fått av anordning av och försäljning vid nämnda mässa, vilken verksamhet inte direkt hänförde sig till förverkligandet av föreningens allmännyttiga ändamål och var inte heller skattefri verksamhet med stöd av 23 § 3 mom. inkomstskattelagen (1535/92), skulle i enlighet med inkomstsksattelagen betraktas som föreningens skattepliktiga näringsinkomst. Föreningen var således med stöd av 4 § mervärdesskattelagen skattskyldig för försäljningen i fråga. Omröstning 7-1. Förhandsupplysning för tiden 1.1 -31.12.1995, Jfr HFD D:1419/3/96 av 9.4.1997 och HFD D:3342/6/95 av 8.4.1997 L: 791

HFD 1997/801 1997:28

En allmännyttig förening som understödde forsknings- och hobbyverksamhet av studeranden vid en teknisk högskola anordnade årligen två dagar långa landskapsmässor som var öppna för allmänheten. Antalet besökare på mässan var ca 18 000 personer. Det var frågan om den sjunde mässan som anordnats årligen i rad. Inkomsterna av mässorna var 570 000 mark och utgifterna ca 425 000 mark. Inkomsten som föreningen fått av anordnandet av mässorna, vilken verksamhet inte direkt anslöt sig till förverkligande av föreningens allmännyttiga ändamål, utgjorde föreningens näringsinkomst. Omröstning 6-1. förhandsupplysning för pr 1996.

CSN 1997/187

Ändamålet med X rf var att främja vetenskaplig och praktisk utveckling av sjukdom X samt att övervaka intressen för patienter med sjukdom X. För att förverkliga sitt ändamål kunde föreningen enligt sina stadgar bl.a. anordna kongresser samt föreläsningar och föredrag. Föreningen hade betraktats såsom allmännyttig förening och inkomster av utbildning som föreningen hade anordnat för sina medlemmar hade inte betraktats såsom föreningens näringsinkomst. Föreningen anordnade en gång per 5 år en samnordisk kongress med X -sjukdomar som ämne. Föreningens medlemmar och medlemmar i motsvarande nordiska föreningar informerades om kongressen. Antalet deltagande i kongressen uppskattades till 450 personer, av vilka hälften skulle bestå av medlemmar i X rf och resterande delen medlemmar i andra nordiska X -föreningar. X rf hade inte egen personal, varför föreningen köpte kongresstjänster från staden Y med 50 000 mark för anordnande av kongressen. Föreningen anställde dessutom egen personal för kongresstiden närmast för att ta hand om postning och andra motsvarande uppgifter. Föreningen utnämnde dessutom av sina egna medlemmar en organisationskommission och en vetenskaplig kommission. Medlemmarna fick ersättning endast för resor och kongresskostnader. Kongressen hade en från föreningens annan bokföring separat egen bokföring och kongresskostnaderna skulle enligt budgeten uppgå till ca 1 726 000 mk, av vilka kostnader deltagaravgifterna täckte 726 000 mk. Resten av kostnaderna täcktes med utställningsavgifter som fåtts från en läkemedelsfabrik 400 000 mk, reklaminkomster av broschyren som tryckets för kongressen 200 00 mark, samt med stöd från sponsorer 150 000 mk. Föreningen hade dessutom ansökt om understöd från staden Y och från Finlands Akademi. Då åtgärderna som anslöt sig till anordandet av den samnordiska kongressen upprepades vart femte år, var det

frågan om X rf:s tillfälliga verksamhet. Den samnordiska X -konferensen betjänade X rf:s egentliga allmännyttiga ändamål i sådan utsträckning, att den ansågs ansluta sig till föreningens allmännyttiga verksamhet. Inkomsten so X rf fått av anordnandet av kongressen betraktades således inte såsom föreningens näringsinkomst och föreningen var således in momsskyldig för denna sin verksamhet. Skatteår 1997 och skatteår 1998 samt avgörande för tiden 1.9.1997 - 31.12.1998.

Allmännyttigt samfunds annan affärsverksamhet

HFD 1978/5613

Förening som bland annat strävade till att främja hälsosamma matvanor upprätthöll årligen under en tid en äppelmustanläggning. Skatteårets inkomster var cirka 60 000 mk och vinsten cirka 23 000 mk. Inkomsten ansågs vara inkomst av rörelse för vilken föreningen var skattskyldig. Skatteåret 1976. Röstning 3-2.

HFD 1979/3308 II 520

Allmännyttig förening hade under flera års tid vid den folkhögskola den ägde idkat undervisningsträdgårdsverksamhet. Den inkomst föreningen erhållit av försäljning av de trädgårdsprodukter som uppkommit i anslutning till undervisningen var inte inkomst av rörelse och föreningen var sålunda inte skattskyldig för sagda försäljningsinkomst. Skatteåret 1976.

HFD 1979/3935 II 523

Idrottsförening hade av stad mot ersättning erhållit rätten att sälja reklamplats i idrottshall till affärsföretag. Totalintäkten för de 28 månader under vilka avtalet var i kraft uppskattades till 300 000 mk. Denna inkomst utgjorde skattepliktig inkomst för föreningen.

HFD 1981/952 II 502

Såsom skattepliktig inkomst för allmännyttiga samfund, vilka arrangerat VM-förspel och VM-spel i skidskytte ansågs inte inkomster, som föreningarna erhållit av uthyrning av reklamplatser, vilka ordnats invid tävlingsplatserna. Förhandsbesked. Skatteåren 1980-1981.

HFD 1982/125 II 504

Verksamhet med varuanskaffningsservice som kommunal centralorganisation, vilken betraktas såsom allmännyttigt samfund, bedrev för sina medlemskommuner utgjorde inte centralorganisationens skattepliktiga affärsverksamhet. 13 § IFSkL. Förhandsbesked. Skatteåren 1981-1982.

HFD 1983/2490 II 508

Stiftelse, som i egenskap av riksomfattande organisation upprätthöll hälsovårdscentral för högskolestudenter på landets 16 högskoleorter hade betraktats som allmännyttigt samfund. De laboratorietjänster, som stiftelsen ordnat förutom sina egna patienter åt vissa städer och förvaltningsnämnden för ett visst statsområde, utgjorde stiftelsens skattepliktiga affärsverksamhet. Förhandsbesked. Skatteåren 1982 och 1983.

HFD 1984/2005

Syftet med stiftelse, enligt dess förnyade stadgar, var att främja humanitära och allmännyttiga ändamål samt att verka såsom förenande länk mellan personer i rakt nedstigande led efter stiftaren och dennes hustru. Av stiftelsens nettoinkomster skulle årligen minst 10 % avsättas för utökande av stiftelsens kapital och resten, dock minst 80 % skulle på sätt som styrelsen vid årsmöte beslutat avsättas för humanitära och allmännyttiga syften. Av kontakterna mellan ättlingarna uppstod inga särskilda kostnader förutom skäliga utgifter för årliga släktmiddagar. Enligt stadgarna skulle stiftelsens medel i fall av upplösning användas till humanitära och allmännyttiga ändamål. Eftersom de syften, vilka stiftelsen efter stadgereformen understött genom utdelandet av vinstmedel, till sin art var allmännyttiga, fann HFD med beaktande även av innehållet i stadgarna, att stiftelsen såsom ett i 13 § IFSkL avsett allmännyttigt samfund var befriat från skatt. Röstning 4-1. Skatteåret 1978.

HFD 1984/2889 II 507

För att förverkliga sina syften arrangerade allmännyttigt samfund undervisning och tävlingar i judo och självförsvar för sina medlemmar och lämpliga utomstående. Föreningens kursverksamhet omfattade grund- och elementarkurser

för nybörjare, kurser och läger för längre hunna, program för träningsgrupper och olika bältesprov. Kurserna varade cirka tre månader och kursavgifterna var:

- för aikidokurs 180 mk/person,
- för judokurs 180 mk/person samt
- för karatekurs 200 mk/person.

Intäkterna av kursverksamheten var 69 800 mk och därtill hörande kostnader 18 000 mk. Deltagandet i kursen förutsatte inte att föreningens medlemsavgift erlades, men efter genomgången kurs kunde deltagarna ansöka om medlemskap i föreningen. HFD fann, att uppbärandet av kursavgifter hade skett för att förverkliga föreningens verksamhet utan förvärvsavsikt varför de inte var att betrakta som föreningens skattepliktiga rörelseinkomst. Skatteåret 1980. Omröstning 3-2.

HFD 1985/3560

En allmännyttig travförening höll ett kafä i samband med sin travbana. Kafät var öppet endast de tider föreningen ordnade travtävlingar. Föreningen hade även haft inkomster av utrymmena invid travbanan där de reklamer som utplacerats närmast riktade sig till den publik som på platsen eller via televisionen följde med tävlingarna. Inkomsten av sagda verksamhetsformer ansågs inte, trots kokntinuiteten och omfattningen hos dessa, såsom föreningens inkomst av rörelse. Skatteåret 1980. Röstning 3-1. 13 § 3 mom. IFSkL.

HFD 1986/4068

Distriktssjukhusets kommunalförbund idkade kafäverksamhet på sjukhus. Överskottet som uppkom av kafäverksamheten transporterades till en särskild rekreationsfond, vars tillgångar användes i första hand för ändamål som främjade patienternas och sjukhuspersonalens underhålls- och rekreationsändamål. År 1982, då räkenskapsperioden omfattade tiden 1.10.1982-31.12.1982 uppgick omsättningen till 171 142 mk och räkenskapsperiodens vinst var 22 614 mk, samt under skatteåret 1983, då räkenskapsperioden omfattade kalenderåret, 913 884 mk och vinsten 101 274 mk. Det ansågs, att inkomsten av kafäverksamheten var kommunalförbundets affärsinkomst, för vilken det var skattskyldigt till kommunen. Skatteåren 1982 och 1983. Omröstning 3-1.

HFD 1993/2420 B 549

Elevförening som betraktats såsom ett allmännyttigt samfund bedrev från kiosken i skolans innerutrymmen försäljning av sötsaker, förfriskning och tobak till skolans elever och personal under rasterna. Verksamheten var i 2 § omsättningsskattelagen (559/91) avsedd försäljning av varor i form av rörelseverksamhet. Sålunda och då inkomsten av kioskförsäljning skulle med stöd av 21 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet betraktas också såsom föreningens skattepliktiga rörelseinkomst, var föreningen med stöd av 1, 2, 3 och 17 § omsättningsskattelagen skyldig att erlägga omsättningsskatt för rörelseinkomsten som den bedrivit. Förhandsbesked för tiden 1.10.1991-31.12.1992.

HFD 1994/40 B 561

Föreningen vars avsikt var att förvara kulturarv på hembygden, publicerade och sålde bandinspelning för finansiering av sin verksamhet. Konstnärer i regionen uppträdde gratis på en bandinspelning, av vilken framställdes som skivor 3.000 och som kassetter 2.000 stycken. Skivor och kassetter såldes utöver i föreningens tillställningar, också i museet och ortens affärer till ett gängse pris. Det var frågan om en allmännyttig förenings rörelseverksamhet, från vilken erhållen inkomst inte heller har varit skattefri enligt 21 § 4 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88). Föreningen var skyldig att betala omsättningsskatt för försäljningen med stöd av 1, 2, 3 och 17 § omsättningsskattelagen. Förhandsbesked för tiden 30.3.1992-
31.12.1993.

HFD 1994/282

Föreningen, vars avsikt var att bedriva förkunnelse av ordet som baserar sig på Bibelns förkunnelse och att utföra barmhärtighetsarbete i praktiken samt stöda beskickning, betraktades såsom ett allmännyttigt samfund, avsett i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. För genomförandet av sin avsikt bedrev föreningen bland annat verksamhet på loppmarknaden för vilken den hade ett affärsställe och en avlönad heltidsanställd funktionär och en deltidsanställd

funktionär. Föreningens medlemmar deltog i verksamheten genom att utföra frivilligt arbete. Alla varor som skall säljas hade erhållits som gåvor och en del av dem hade befordrats som gåvor direkt till dem som behövt hjälp. Vid loppmarknadsförsäljningen hade influtit cirka 66.000 mk per månad i inkomst. Föreningens nämnda inkomster betraktades som i 21 § 4 mom. 1 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) avsedda inkomster som erhållits av verksamheten som ett allmännyttigt samfund ordnat för finansiering av sin verksamhet. Föreningen skulle inte enligt 17 § omsättningsskattelagen (559/91) erlägga omsättningsskatt för sin verksamhet och föreningen skulle således inte antecknas i registret över omsättningsskattskyldiga.

HFD 1994/1297 B 564

Allmännyttiga samfund hade slutit ett avtal om ordnande av ett sportevenemang och det ekonomiska ansvaret för det. Ordnandet av sportevenemanget på basis av avtalet skedde inte i form av rörelseverksamhet och föreningarna bildade till denna del inte någon sammanslutning som grundats för bedrivande av näringsverksamhet. I samband med sportevenemanget bedriven försäljning av konsumtionsvaror skedde i form av rörelseverksamhet. Föreningarna bildade till denna del en sammanslutning som grundats för bedrivande av näringsverksamhet, avsedd i 5 § lagen om skatt på inkomst av näringsverksamhet (1240/88). Sammanslutningen var med stöd av 1, 2 och 8 § omsättningsskattelagen (559/91) skyldig att betala omsättningsskatt för nämnd försäljning. Sammanslutningen skulle således införas i registret över omsättningsskattskyldiga.

HFD 1996/2648

Ett allmännyttigt samfund, vars ändamål var att på sitt område verka för generellt främjande av allmänna förutsättningar för hant- och konstverk, fick från staten och kommunen för genomförandet av sitt ändamål bidrag som täckte ca hälften av föreningens kostnader. Föreningen idkade bl.a. försäljning av arbetsredskap och hantverksartikel och -produkter. Föreningens försäljningsverksamhet, som riktades till en obegränsad kundkrets och var planerad och bestående, ägde rum i form av rörelsemässig verksamhet som avses i 1 § 1 mom. mervärdesskattelagen. Försäljningsverksamheten anslöt sig inte direkt till förverkligandet av föreningens allmännyttiga ändamål och var inte heller fri från skatt med stöd av 23 § 3 mom. inkomstskattelagen (1535/92). Försäljningsinkomsten var således sådan näringsinkomst för sammanslutningen som avses i 23 § 1 mom. inkomstskattelagen. Föreningen skulle således enligt 4 § mervärdesskattelagen betala moms för försäljningsverksamheten som den idkade. Förhandsbesked för tiden 1.6.1994- 31.12.1995, Jmfr. D:4563/6/95

CSN 1996/299

En förening hade bedrivit minigolfverksamhet i en stad både utom- och inomhus.

På utomhusbanan hade man arrangerat tävlingar och banan hade varit öppen för allmänheten. Samfundet insamlade medel genom kioskförsäljning i anslutning till spelandet för att kunna finansiera sin verksamhet. Samfundet skulle enligt 22 § inkomstskattelagen betraktas som ett allmännyttigt samfund, vars inkomster av kioskverksamheten och spelavgifterna under speltiden inte utgjorde näringsinkomst enligt 23 § 3 mom. 1 punkten inkomstskattelagen. Samfundet var därmed inte skyldigt att betala mervärdesskatt på kioskförsäljningen. Förhandsbesked för tiden 1.1.1996 - 31.12.1997. (ej laga kraft)

HFD 2008/2913 2008:84

En förening som idkade hobbyverksamhet och idrottstävling och som var ett allmännyttigt samfund, hade för att understödja sin verksamhet, ingått år 2006 avtal med staden om skötandet av statsteaterns garderob under år 2006 - 2009. Föreningen hade skött uppgiften sedan 2003. Då avkastningen, verksamhetens varaktighet, utåtriktad verksamhet, förvärvssyfte och förutsättningar för neutral konkurrens togs i beaktande, ansågs föreningen idka gardedobverksamheten såsom sådan näringsverksamhets som avses i 1 § 1 mom. i mervärdesskattelagen. Verksamheten främjade inte direkt förverkligandet av föreningens allmännyttiga syfte, av vilken anledning garderobservice var sådan skattepliktig service som avses i mervärdesskattelagen. Föreningen var skattskyldig för näringsin-

komsten som fåtts av verksamheten i fråga. Förhandsavgörande för tiden 1.1.2007 - 31.12.2007.

HFD 2011/2508 2011:75

Ändamålet med A r.f. som var verksam inom handel var att bevaka sina medlemmars allmänna intressen. På grund av karaktären av föreningens verksamhet kunde medlemmarnas medlemsavgifter inte hänföras till någon av tjänsterna som föreningen producerade och mellan föreningens verksamhet och nyttan som en enskild medlem kunde dra därav fanns ingen direkt förbindelse. Då tjänsten som föreningen tillhandahöll och medlemsavgiften som medlemmen betalade hade ingen som helst direkt eller indirekt förbindelse, utgjorde medlemsavgiften inte vederlag för tjänster som föreningen tillhandahöll för föreningens medlem. Således bedrev föreningen inte sin verksamhet i sin helhet i form av affärsverksamhet på sätt som avses i 1 § 1 mom. 1 punkten i mervärdesskattelagen. Föreningen kunde således på basis av 12 § 1 mom. i mervärdesskattelagen ansöka om momsskyldighet för verksamheten som avsågs i ansökan om förhandsbesked och kunde inte heller i sin helhet dra av den moms som ingick i föreningens kostnader. Centralskattenämndens förhandsavgörande för tiden 16.12.2009 – 31.12.2010.

Inkomst som fastigheten av ett allmännyttigt samfund avkastat

HFD 1979/3705 II 507

En jakt- och kennelklubbs fastighet jämte hydda hade använts enbart för föreningens medlemmars rekreationsbruk. Enär fastigheten inte hade använts till i 13 § 1 mom. IFSkL nämnt allmänt eller allmännyttigt ändamål, var föreningen, vilken betraktades som allmännyttigt samfund, skattskyldig vid kommunalbeskattningen för fastighetsinkomst. Skatteåret 1975.

HFD 1983/4429 II 509

Syftet med en stiftelse, som ansetts vara ett allmännyttigt samfund, var att stöda mindrebemedlade studerande genom att låta uppföra och hyra ut studiebostäder. Av byggnaden på stiftelsens fastighet hade den största delen uthyrts som studiebostäder. Sagda del av fastigheten var i sådant bruk, som syftet med stiftelsens verksamhet avsåg och stiftelsen var sålunda inte skyldig att erlägga kommunalskatt för sagda del av fastigheten. Skatteåret 1976.

HFD 1985/904 II 509

Ett fastighetsaktiebolag, som ett kommunalförbunds medlemskommuner grundade och vars aktier de ägde hade för avsikt att med stöd av arrenderätt besitta en tomt som arrenderats av kommunalförbundet samt äga och besitta en byggnad som skulle uppföras på tomten ävensom hyra ut lokaliteterna i byggnaden till kommunalförbundet för att användas som förvaltnings- och kontorsutrymmen för ett sjukhus. Av bolaget eventuellt utdelad vinst samt, vid dess upplösning, nettoförmögenheten skulle användas för främjande av hälso- och sjukvården inom medlemskommunernas område. Bolaget ansågs som ett allmännyttigt samfund. Hyresinkomsterna av ifrågavarande fastigheter var skattefria. Förhandsbesked. Skatteåren 1984-1985. Röstning 4-4.

Skattelättnader för allmännyttiga samfund

HFD 2002/32

Föreningens ansökan om att få en skattelättnad som avses i lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund avsedd skattelättnad hade kommit in till Skattestyrelsen efter den i lagens 6 § bestämda fyra månaders utsatta tid efter skatteårets slut. skattestyrelsen hade lämnat ärendet utan prövning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att tidsfristen som förlorats kan inte återlämnas till föreningen med stöd av 61 § 1 punkten i processlagen, eftersom ansökan om skattelättnad inte betyder, med beaktande av prövning som avses i lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund, ansökan om en på lagen baserande prestation av allmänna medel. 6 § i lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund. 61 § 1 punkten processlagen.

HFD 2006/1384

Frågan om ett samfunds allmännyttiga natur avgörs i samband med beskattnignen som verkställs i enlighet med lagen om beskattningsförfa-

randet, i vilken beskattning ändring ansöks i den ordning som bestäms i samma lag. till Skattestyrelsens befogenheter hör inte att i samband med behandling av ansökan med stöd av lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund avgöra, om samfundet är allmännyttigt eller inte, utan Skattestyrelsen tillämpar då endast bestämmelserna i den sistnämnda lagen. Eftersom stiftelsen inte hade i beskattningen för år 2001 betraktats som ett allmännyttigt samfund, skulle Skattestyrelsen förkasta stiftelsen ansökan med stöd av lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund, som gällde stiftelsen näringsinkomst under år 2001 - 2005.

Lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund 1 och 3 §

HFD 2006/3191

Skattestyrelsen hade rätt att hos förvaltningsdomstolen ansöka om ändring i Savolax-Karelsns skatteverks beslut om skattelättnad för vissa allmännyttiga samfund.

Processlagen 6 §, Lagen om skatteförvaltningen 6 § 1 mom.

L om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund 4 § 1 mom.

Samhälleligt betydelsefull verksamhet

HFD 1990/3879 B 550

Aktierna i ett fastighetsaktiebolag, vars verksamhetsområde var att med stöd av legorätt besitta en viss tomt i Helsingfors stad samt att äga och besitta en affärs- och kontorsbyggnad som uppförts på tomten, ägdes av en facklig centralorganisation och av dess medlemsorganisationer. Av byggnadens, dvs. centralorganisationshusets golvyta var största delen i kontorsbruk så att en del var i bolagets bruk, en del i delägarnas bruk och en del uthyrd till utomstående. Fastighetsaktiebolaget var inte ett sådant allmännyttigt samfund som bedriver samhälleligt betydelsefull verksamhet och som avses i 1 § lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund.

HFD 1990/3880 B 551

En stiftelse hade som syfte att upprätthålla byggnader, av vilka i en fanns en idrottsorganisations hus och i de övriga idrottslokaliteter eller utrymmen som betjänade denna verksamhet. För fullföljande av sitt syfte skulle stiftelsen uppföra nämnda byggnader, sköta finansieringen av byggnadsverksamheten, vårda byggnaderna och överlåta utrymmen till organisationens och andra idrottsorganisationers förfogande mot skälig hyra. Enligt ansökan om skattelättnad upprätthöll stiftelsen i Helsingfors en fastighet där byggnadens lokaliteter till största delen användes av olika idrottsorganisationer och en del av olika bolag. Av stiftelsens fastighet i Åbo var största delen uthyrd till vissa bolag som lokaler. Stiftelsen var inte ett sådant allmännyttigt samfund som bedriver samhälleligt betydelsefull verksamhet och som avses i 1 § lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund.

HFD 2009/59 2009:5

Förening som inte strävade efter vinst upprätthöll två servicehus för åldringar och ett centrum för frivilligarbete. Föreningens åldringsarbete omfattade bland annat städnings- och hemvårdstjänster åt krigsinvalider, måltidstjänster för öppen vård, rehabiliterande dagsverksamhet, catering och cafeverksamhet på åldringarnas träffpunkt. Servicehuset hade central betydelse i samband med kommunens lagstadgade åldringsvård. Invånarna var personer med låga inkomster och betalade hyra enligt bestämmelserna i aravalagen. Föreningen använde sina tillgångar och inkomster för upprätthållande av servicehusverksamheten. Även om föreningen idkade sin verksamhet i form av näringsverksamhet och föreningens verksamhet hade i beskattningen betraktats nästan helt och hållet som näringsverksamhet, ansågs föreningen idka samhälleligt betydande verksamhet på sätt som avses i 3 § i lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund och använda sina tillgångar och inkomster på sätt som avses i 2 § i samma lag för allmännyttigt ändamål som är viktigt ur samhällets synvinkel. Skatteår 2004 - 2008.

HFD 2010/441

Lokal Lions Club rf hade år 2005 publicerat en servicekarta, till vilken den hade sålt reklamutrymme. Inkomsterna av publikationen hade varit 5 410 euro och utgifterna 3 330 euro, så att

nettoinkomsten hade utgjort 2 080 euro. Inkomsterna hade kommit från lokala företag på grund av ersättningar för reklamutrymmet, vilka kostnader hade också anmälts ha delvis utgjort stöd åt företagets verksamhet. Anskaffningen av reklamerna hade skett genom talkoarbete. Servicekartorna hade delats ut gratis till kommunens invånare och sommargäster. Kommunens invånarantal var cirka 12 000. Inkomsten som hade fåtts av publikationsverksamheten hade använts för olika välgörenhetsåtgärder. Föreningen hade publicerat servicekartor år 2001, 2003 och 2005. Då beskaffenheten och omfattningen av publiceringen av servicekartor samt det ringa beloppet som hade fåtts av den, högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att inkomsten som hade fåtts av publicering av servicekartor inte skulle betraktas som föreningens skattepliktiga näringsverksamhet, utan sådan inkomst som kan likställas med skattefria inkomster av inkomstförvärv som räknas upp i 23 § 3 mom. i inkomstskattelagen.

HFD 2010/413 2010:13

A rf hade bedrivit företagshälsovårdsstation under flera årtionden och hade år 1980 införts i Skatteförvaltningens arbetsgivarregister. Föreningen hade aldrig lämnat in skattedeklaration, även om den med stöd av 7 § i lagen om beskattningsförfarande skulle ha varit skyldig att lämna in den årligen. Från föreningen hade skattedeklarationer inte begärts och den hade inte heller varit föremål för inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Från föreningen begärdes skattedeklaration första gången för beskattningen för år 2004. I den verkställda beskattningen betraktades föreningen inte såsom allmännyttigt samfund och för den fastställdes beskattningsbar näringsinkomst och beskattningsbar förmögenhet. Förvaltningsdomstolen ansåg på grund av föreningens besvär även att föreningen inte var ett allmännyttigt samfund utan skattskyldig på grund av inkomst och förmögenhet, men med beaktande av bestämmelserna om förtroendeskydd slopade föreningens skyldighet att betala inkomstskatt och förmögenhetsskatt.

Högsta förvaltningsdomstolens förkastade förvaltningsdomstolens beslut och fullföljde den verkställda beskattningen. Frågorna som ansluter sig till föreningens inkomst- och förmögenhetsskattskyldighet har inte tagits upp för prövning hos Skatteförvaltningen, som är behörig att verkställa inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Ansvaret för att skattedeklaration för beskattningsbar inkomst lämnas in ankommer på den skattskyldige. Föreningen hade därför motiverade grunder att lita på, att den inte skulle behöva betala skatt för sina inkomster, om skattedeklaration inte begärs från den. I föreningens beskattning hade inte i situationen i fråga bildats sådan praxis av allmännyttighet eller av skatteplikt av föreningens inkomster och förmögenhet, i enlighet med vilken föreningen skulle ha verkat. Föreningen kunde inte i ärendet i fråga få förtroendeskydd i samband med ordinarie beskattning. Skatteår 2004

5. KAPITALINKOMSTER

ALLMÄNT

Fysiska personers och dödsbons inkomster fördelas i förvärvs- och kapitalinkomster. Denna fördelning utförs inte i fråga om samfund och samfällda förmåner. Om kapitalinkomster har stadgats i III del 2 kapitel och om förvärsinkomster i 4 kapitel i inkomstskattelagen. Utgångspunkten i inkomstskattelagenär i främsta rummet att definiera kapitalinkomster. Övriga inkomster utgör förvärvsinkomst.

Kapitalinkomst är enligt 32 § ISkL avkastning av egendom, vinst av egendomsöverlåtelse och annan inkomst som kan anses ha influtit av egendom. I lagrummet uppräknas följande inkomstrater som exempel på kapitalinkomster: ränteinkomst, från ett börsbolag erhållen dividendinkomst, hyresinkomst, vinstandel, avkastning av en livförsäkring, kapitalinkomst av skogsbruk, inkomster av marksubstanser och överlåtelsevinst. Kapitalinkomst är också pensioner som baserar sig på frivilig individuell pensionsförsäkring och prestationer mes töd av långsiktigsa sparavtal (ISL34 a §).

Definitionen i ISL 32 § om kapitalinkomster är i fullständig. Om någon inkomst inte kan anses såsom kapitalinkomst, utgör den förvärvsinkomst.Lagens ordalydelse lämnar likväl utrymme för tolkning.

Överlåtelsevinster behandlas i kapite 6, Överlåtelsevinster, dividend- och ränteinkomster i kapitel 7, Räntor och dividender, pensioner som grundart sig på frivillig pensionsförsäkring i kapitel 10, Pensioner och flrmåner samt inkomst av skogsbruket i kapite 14, Skogsbeskattning.

Företagsinkomst

Företagsinkomsten som en fysisk person erhållit är ofta ekonomiskt sett delvis kapitalinkomst och delvis förvärvsinkomst. I Finland, liksom i de övriga nordiska länderna har inkomsten av företagsverksamheten indelats i kapital- och företagsinkomst schablonmässigt på basis av den kalkylerade avkastningen av kapitalet som har placerats i företaget. Av den schablonmässiga indelningen fås vissa administrativa förmåner.

Av företagsinkomsten utgör enligt inkomstskattelagens bestämmelser kapitalinkomst ett belopp som motsvarar en 20 procents avkastning på företagets nettoförmögenhet. Den överstigande delen utgör förvärvsinkomst. Såsom kapitalinkomstandel betraktas likväl på basis av ett yrkande som framställts innan beskattningen slutförts ett belopp som motsvarar 10 procents årliga avkastning. Från och med år 2010 har företagsinkomsten kunnat på delägarens yrkande betraktas i sin helhet som förvärvsinkomst.

Den kalkylerade fördelningen tillämpas förutom på privata näringsidkare och jordbrukare även på delägares inkomstandelar från näringssammanslutningar och sammanslutningar, som bedriver jordbruk. Näringssammanslutningens delägar kan likväl inte yrka på att avkastningen om 10 procent ska betraktas såsom delägarens kapitalinkomstandel av näringssammanslutningens inkomst av näringsverksamhet och jordbruk. Näringssammanslutningens delägare kan inte heller yrka på, att hans eller hennes företagsinkomst borde i sin helhet utgöra förvärvsinkomst.Andelen av näringsverksamhetens annan inkomst utgör enligt 40.5 § ISL i sin helhet kapitalinkomst.

På en dividend som erhålls från annat bolag än ett listat bolag tillämpas likaså den kalkylmässiga fördelningen i kapitalinkomster och förvärvsinkomster. Dividendens kapitalinkomstandel är 9 procent av avkastningen som beräknats på nettoförmögenheten.

Om fördelning av företagsinkomst i förvärvs- och kapitalinkomst har berättats närmare i kapitel 15, Fördelning av företagsinkomst.

HYRESINKOMSTER

Hyresinkomster är kapitalinkomst (32 § ISL). I inkomstskattelagen definieras inte, vad som avses med hyresinkomster. Hyresinkomst är ersättning som har betalts för användning av fast eller lös egendom. Vanliga föremål för uthyrningen är bostäder, fritidsbostäder eller tomter. Också inkomsten av uthyrning av till exempel en bil och en husvagn utgör kapitalinkomst.

Ersättningar kan i samband med uthyrningen av fastighet betalas även med annan benämning än hyra, till exempel som vattenavgift eller värmeersättning. Dessa ersättningar utgör kapitalinkomst som kan jämställas med hyran.

Underhyra

Den skattskyldige äger vanligen lägenheten som han uthyrt. Den skattskyldige kan också erhålla hyresinkomst från en lägenhet som han själv besitter på basis av ett legoförhållande. En hyra som underhyresgästen betalt till den huvudsakliga hyresgästen utgör kapitalinkomst för den huvudsakliga hyresgästen.

Hyresinkomst i näringsverksamhetens och jordbrukets förvärvskälla

Egendom som ansluter sig till näringsverksamhet eller jordbruk kan avkasta hyresinkomst. En jordbruksidkare kan till exempel få hyresinkomster av Dylik hyresinkomst, som hör till en förvärvskälla, behandlas inte särskilt såsom kapitalinkomst, utan den ingår i den s.k. företagsinkomsten som skall fördelas.

Hyresinkomst utgör förvärvsinkomst

Skillnaden mellan skattesatserna av kapitalinkomster och förvärvsinkomster kan förorsaka att man försöker förvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster. Den skattskyldige kan till exempel uthyra en fastighet eller en aktielägenhet till ett bolag som han besitter.Därför ska det vid verkställandet av beskattningen utredas, om det med tanke på företagsverksamheten överhuvudtaget är nödvändigt att betala hyra eller strävas det till exempel till att genom att en med tanke på bolaget för stor eller onödig representationsfastighet eller -lägenhet endast förvandla förvärvsinkomster till kapitalinkomster. Det ska således granskas att förvärvsinkomster inte förvandlas till kapitalinkomster genom att det betalas en hyra som är större än den gängse hyran.

Om den skattskyldige från sin arbetsgivare erhåller ersättning för ett arbetsrum, som är belägen i hans bostad, betraktas ersättningen vanligen såsom hyresinkomst. Om avsikten med uthyrningen är endast att förvandla löneinkomster till kapitalinkomster, ska ersättningen som arbetsgivaren har betalt såsom löntagarens skattepliktiga löneinkomst i enlighet med deras verkliga natur.

Utgifter som hänför sig till anskaffning av hyresinkomst

Såsom utgifter som hänför sig till anskaffning av hyresinkomster kan till exempel årliga reparationsarbeten, värme, elektricitet, försäkringspremier samt fastighetsskatt dras av till den del som de hänför sig till den uthyrda fastigheten eller lägenheten. Utgifter som hänför sig till en skuld som upptagits för anskaffning av en uthyrd lägenhet, såsom expeditionsavgift, stämpelskatt och kreditreserveringsprovision är också avdragbara utgifter (HFD 1991/1603). Däremot överlåtelseskatten (före 1997 stämpelskatt), som erlagts i samband med köpet av en uthyrd fastighet eller aktielägenhet eller en provision som erlagts till fastighetsmäklaren, kan inte avdras som årskostnad. De är avdragbara endast som en del av anskaffningsutgiften. En avskrivning kan också göras av en uthyrd byggnad (se kapitel 17, Periodisering av inkomster och utgifter). Rätt till avskrivningen har dock inte ansetts ha tillkommit en person som inte var fastighetens ägare, trots att hyresinkomsterna har beskattats såsom hans inkomster (HFD 2002/2765).

Till den del som utgifterna, vilka hänför sig till hyresinkomsten, är större än hyresinkomsterna, dras utgifterna av från övriga ka-

pitalinkomster och genom underskottsgottgörelse även från skatten på förvärvsinkomster. Om hyran är på grund av familje- eller andra särskilda orsaker mindre än den gängse hyran, är det inte frågan om inkomstförvärvsverksamhet. Utgifterna kan då dras av endast upp till det erhållna inkomstsbeloppet. Om man till exempel hyr ut bostaden till egna barn mot en hyra som är lägre än den gängse hyran, blir det av uthyrningen inte kvar, och avsikten är att det inte heller ska bli kvar skattepliktig inkomst. Om utgifterna överskrider inkomsterna, beaktas de inte som avdrag (se HFD 2003/1064). Verksamhetens art uppskattas per uthyrningsfall. . Räntor som hänför sig till en dylik uthyrning utan inkomstförvärvssyfte är andra än i 58.1 § ISL avsedda avdragsgillaräntor.(se kapitel 12: Skuld för inkomstförvärv).

Årlig reparation

I en årlig reparation ställs byggnaden eller lägenheten i ursprungligt skick. T.ex. sliten laminat byts ut mot laminat av samma kvalitet, målade väggar målas eller tapetseras på nytt, skåp, fönster eller dörrar i köket förnyas. Ändring av riktning, i vilken fönstren öppnas eller ett nytt slags beslående är årlig reparation. Däremot betraktas till exempel anskaffning av tilläggsrutor som grundförbättring. Utbytet av en spis och ett kylskåp i köket mot en modernare, energisparande maskin är också årlig reparation. Förbättring av materialets kvalitet, till exempel utbytet av en plastmatta till parkett kan delvis vara årlig reparation delvis grundreparation. Reparationskostnader av årsrepationsnatur dras av från hyresinkomst. Om lägenheten inte används för inkomstförvärv, får utgifterna för årlig reparation inte dras av.

Grundlig renovering

Med grundlig renovering avses utvidgning, ändring och förnyelse av egendom samt övriga motsvarande åtgärder. Grundlig renovering skiljer sig från årlig reparationen så att vid grundlig renovering utvidgas byggnaden eller höjes dess standard. Det är fråga om grundlig renovering till exempel, då ett kallt lagerutrymme ändras till en bastu eller då en simbassäng byggs i ett tidigare lagerutrymme. Utgifter för grundlig renovering som riktas till en uthyrd byggnad läggs till byggnadens oavskrivna anskaffningsutgift. Utgifter för grundlig renovering som hänför sig till en uthyrd aktielägenhet aktiveras såsom en separat rat, som kan dras av som avskrivningar från hyresinkomsterna..

I renoveringar är det ofta samtidigt fråga om både grundlig renovering och årliga reparationer. Kostnader som förorsakas av renovering skall då indelas i kostnader för grundlig renovering och årsliga reparationer enligt renoveringens art och omfattning. Om hänförandet av utgifterna till grundlig renovering och årliga reparationer inte kan redas ut ska andelarna uppskattas i procent.

Periodisering av utgifter

Utgifterna för årliga reparationer dras av i allmänhet på en gång från hyresinkomsten under det år , då de har betalts (ISL 113 §).

Utgifter för grundlig renovering som hänför sig till en uthyrd byggnasd läggs till byggnadens oavskrivna anskaffningsutgift. Utgifter för grundlig renovering som har lagts till byggnadens anskaffningsutgift kan dras av från hyresinkomsten såsom en del av avskrvningar från byggnaden.

Utgifter för grundlig renovering som hänför sig till en uthyrd aktielägenhet kan i allmänhet aktiveras såsom en separat rat och dras av från hyresinkomsten genom årliga avskrivningar. Till exempel utgifter för glasbeläggning av balkonger har kunnat aktiveras och dras av från hyresinkomsterna genom jämnstora avskrivningar under 10 års tid (HFD 2001/51). Denna 10 års avskrivningstid motsvarar den maximala avskrivningstiden som avses i 24 § i NärSkL, vilken kan tillämpas i samband med periodisering av även andra utgifter för grundlig renovering som hänför sig till aktielägenheten..

Vederlag som aktieägaren betalt in i bostadsaktiebolagets renoveringsfond är poster som läggs till aktielägenhetens anskaffningsutgift som inte kan dras av från hyresinkomsterna.

Ändring av användningsändamålet

Då ägaren efter årliga reparationer tar lägenheten i bruk för annat ändamål än uthyrning eller om den före reparationerna använts för annat ändamål (t.ex. som egen bostad), kan endast en del av utgifterna för årliga reparationer anses hänföra sig till hyresinkomsterna. Resterande delen kan inte dras av. Om grundlig renovering företas i en lägenhet som skall hyras ut efter att ha tidigare använts som egen bostad, anses utgifterna i sin helhet höra till uthyrningsverksamheten och de ska beroende på fallet, antingen läggas till anskaffningsutgiften eller dras av från hyresinkomsten genom lika stora avskrivningar.

Reparationsutgifter i samband med anskaffning av en aktielägenhet

Då lägenheten renoveras omedelbart efter ägarbyte men innan den tagits i uthyrningsverksamheten, skall både utgifterna för årliga reparationer och utgifter för grundlig renovering läggas till lägenhetens anskaffningspris (HFD 15.8.2000:51).

Avdragande av vederlag

Av hyresinkomsten som erhållits från en aktielägenhet utgör bolagsvederlaget en avdragbar utgift till den del som det bokförts som bolagets inkomst. Också ett kapitalvederlag kan dras av, om det räknas till bolagets inkomst (HFD 1975 II 541 och HFD 1991/2275). Rater som uppburits till bolagets eget kapital, t.ex. till en låneamorterings- eller grundförbättringsfond, vilka rater inte har bokförts som bolagets inkomst, utgör ett tillägg i anskaffningspriset på aktierna. Härvid är de inte en från hyresinkomsten avdragbar utgift. Dylika från löpande inkomst icke avdragbara rater kan avdras från överlåtelsevinsten som en del av anskaffningsutgiften.

Avdragande av ett kapitalvederlag har inte alltid accepterats i rättspraxisen (HFD 1990/709, 1991/2274, 1995/4228 och 1999/2311), utan förfarandet har kunnat betraktas som kringgående av skatt. Kännetecknande för kringgående av skatt är att det finns en nära intressegemenskap mellan den skattskyldige, fastighetsbolaget och eventuellt finansiären. S.k. låneandel är också ofta större än vanligt och hänför sig eventuellt endast till en enda delägare. I dessa situationer är hyresinkomster och erlagda vederlag också ofta oproportionerliga på det sättet att uthyrningsverksamheten förorsakar en betydande förlust (HFD 1993/5479 och 1993/5480, samt kapitel 17, Arrangemang mellan bostadsbolag och delägare).

LIVFÖRSÄKRINGSERSÄTTNING

Livförsäkringar kan indelas i dödsfallsförsäkringar och sparlivförsäkringar (reservförsäkring för livet). Övriga personförsäkringar är pensionsförsäkringar samt sjuk- och olycksfallsförsäkringar, liksom också försäkringar för på förhand oförutsedda försämringar i hälsan.

Livförsäkringens definition

Livförsäkring har definierats i 34 § ISL. Som livförsäkring betraktas endast ett sådant försäkringsavtal där det har avtalats om den försäkrade och förmånstagaren och som hör till livförsäkringsklasserna 1 - 3 om vilka har bestämts i lagen om försäkringsklasser (526/2008). Pensionsförsäkring betraktas likväl inte som livförsäkring. 34 § i ISL, som ändrats genom lagen 530/2008 innehåöller inte längre bestämmelser om risk som ingår i försäkringen, utan försäkringen definieras direkt utgående från dess försäkringsklass. Livförsäkringsklasserna i lagen om försäkringsklasser motsvarar de försäkringsklasser som har bestämts i livförsäkringsdirektivet 2002/85/EG.

Livförsäkringar är antingen riskförsäkringar eller kombinationer av en risk- och en sparförsäkring. På basis av en riskförsäkring betalas det vid ett dödsfall en ersättning till den försäkrades anhöriga eller till annan förmånstagare (dödsfallsersättning).Sparsumman av en sparlivförsäkring utbetalas till förmånstagaren vid en i försäkringsavtalet överenskommen tidpunkt. I samma försäkringsavtal kan ingå även en olycksfalls-, invaliditets- och sjukkostnadsförsäkring. Beskattningen av en försäkringsprestation beror på, för vilken försäkring försäkringsprestationen erläggs och vad den ersätter.

Ersättningar från personförsäkringar kan vara antingen skattepliktig kapitalinkomst eller förvärvsinkomst eller skattefri inkomst. Om dödsfallsförsäkringsersättningen utgör skattefri inkomst i inkomstbeskattningen, är den i regel skattepliktig i arvsbeskattningen (ArvsskatteL 7 a §). Motsvarigt är sparsumman som på grund av förordnandet om förmånstagare betalas till någon annan än den försäkrade i regel skattepliktig i gåvobeskattningen till den del som den utgör skattefri inkomst i inkomstbeskattningen (ArvsskatteL 18 a §). En del av arvs- och gåvoskattepliktig försäkringsersättningen (s.k. fridel) är likväl fri från skatt.

Dagpenningar som betalas av sjuk- och olycksfallsförsäkring som ansluter sig till en livförsäkring och andra förskottsersättningar som ersätter inkomstbortfall utgör förvärvsinkomst (se. kapitel 10 Pensioner och sociala förmåner och kapitel 11 Skattefria prestationer).

I fråga om utländska försäkringar kan såväl villkor som betalnings- och ersättningsgrunder avvika från de finska försäkringarna, trots att benämningarna skulle likna varandra. Den skattskyldige ska därför i allmänhet uppvisa försäkringsavtalet, ur vilket försäkringsersättningens art kan konstateras.

En försäkringsprestation som grundar sig på en sparlivförsäkring anses utgöra skattepliktig kapitalinkomst. En försäkringsprestation beskattas vanligen endast till avkastningens del. Av den på försäkringen baserande prestationen utgör skattepliktig inkomst endast avkastningen också då ersättningen betalas av en sådan försäkring som den försäkrades arbetsgivare har tecknat för den försäkrade.

Av arbetsgivaren erlagda sparlivförsäkringspremier är till hela sina belopp skattepliktig förvärvsinkomst och lön (se kapitel 9, Löner).

Byte av placeringsobjekt i beskatningen

I en placeringsbunden (s.k. unit link) livförsäkring kopplas värdet av försäkringsbesparningen till utvecklingen av de placeringsobjekt som försäkringsbolaget äger. I avtalsvillkoren för en sådan försäkring kan man komma överens om, att försäkringstecknaren är berättigad att besluta om placeringsobjekt och överlåtelse av dessa under den tid då avtalet är i kraft. Överlåtelse och byte av placeringsobjekt realiserar inte skattepliktig inkomst för försäkringstecknaren, eftersom placeringsobjekt inte ägs av försäkringstecknaren (CSN 2011/34).

Själv tagna spar- och risklivförwsäkringar

Dödsfallsersättningar

På basis av en försäkring erhållen dödsfallsersättning är skattefri inkomst för nära anhöriga och för dödsboet (36 § 1 p. ISL).Försäkringsersättningen är då skattepliktig i arvsbeskattningen till den del som den överskrider fridelen som avses i 7a § i ArvsskatteL. Som en nära anhörig betraktas maken till försäkringstagaren eller hans barn, en arvinge till honom i rätt upp- eller nedstigande led eller hans adoptiv- eller fosterbarn (36 § 1 p. ISL). Om någon annan erhåller ersättningen, till exempel annan än i 7.3 § ISL avsedd sambo, utgör hela beloppet på ersättningen skattepliktig kapitalinkomst.

Dödsfallsersättning som har betalts på basis av dödsfallsersättning, som ansluter sig till en frivillig individuell pensionsförsäkring utgör likväl alltid skattepliktig kapitalinkomst, om

försäkringen har tecknats 18.9.2009 eller senare (ISL 36.2 §). Det med kapitalinkomstens skattesats minskade beloppet av ersättningen utgör dessutom under vissa förutsättningar arvsskattepliktig inkomst (ArvsskatteL 7a.3 §).

Engångsersättning som på grund av ett dödsfall har erhållits i stället för skattepliktig förvärvsinkomst utgör emellertid skattepliktig förvärvsinkomst. En dylik engångsersättning är till exempel en kapitaliserad familjepension.

Sparsumma

Av på en livförsäkring baserad annan försäkringsprestation än en dödsfallsersättning *sparsumma*är endast avkastningen av försäkringen skattepliktig kapitalinkomst, om:

1) om försäkringsprestationen enligt försäkringsavtalet utbetalas såsom engångsersättning eller i flera rater under en kortare tid än två år efter att den försäkrade har uppnått en viss ålder och;

2) om försäkringsprestationen enligt försäkringsavtalet skall tillfalla försäkringstagaren själv, då det är han som är den försäkrade, eller hans make, en arvinge till försäkringstagaren i rätt upp- eller nedstigande led eller hans adoptivbarn eller dennes bröstarvinge, fosterbarn eller makens barn (34.3 § ISL).

Om ovan nämnda förutsättningar inte uppfylls, är hela prestationen skattepliktig kapitalinkomst. Dylika försäkringsprestationer, vilka är skattepliktiga till hela sina belopp, är till exempel sparsummor vilka utbetalats på basis av en försäkring som tagits för brorsbarn eller för sambo av annan person än sådan som betraktas såsom make vid beskattningen.Av en prestation som grundar sig på en försäkring som arbetsgivaren har tecknat är skattepliktigt likaså endast avkastningen.

Om försäkringsersättningen betalas till en sådan försäkrads nära anhörig som avses i 34 § i ISL, kan den i inkomstbeskattningen skattefria delen av ersättningen (annan än avkastningen) vara skattepliktigt i gåvobeskattningen. Annat än avkastningen utgör skattepliktig inkomst i gåvobeskattningen till den del som det sammanlagda beloppet av ersättningar som den skattskyldige har fått på basis av försäkringen överskrider 8 500 euro under en tidsperiod om tre år och beloppet som överskrider detta tillsammans med andra skattepliktiga gåvor som under en tidsperiod om tre år fåtts från samma givare överskrider beloppet som med stöd av 19 § 3 punkten i ArvsskatteL är fri från skatt.

Återköp och ändringsvärde

Som en skattepliktig livförsäkringsprestation betraktas förutom sparsumman även det belopp som erhållits såsom återbäring av försäkringspremier eller genom återköp samt ändringsvärdet (34.4 § ISL). Om försäkringstagaren, som också är försäkrad, således lyfter försäkringsprestationen före dess förfallodag, beskattas av återköpsvärdet som har betalts till försäkringstecknarenendast avkastningen.

Ändringsvärdet är det värde som räknas försäkringstagaren till godo, då försäkringen har ändrats till en försäkring av annat slag.

Återbäringen av en felaktigt eller i misstag erlagd försäkringspremie utgör inte skattepliktig inkomst.

Avgångsunderstöd

En i lagen om försäkringskassor (1164/1992) avsedd kassa kan betala avgångsunderstöd till en medlem, som avgått från sitt arbete eller sin befattning. På avgångsunderstödet tillämpas stadgandena om en livförsäkring. Av avgångsunderstödet utgör således endast avkastningen skattepliktig kapitalinkomst.

Hur avkastningen beräknas

Avkastningen av en försäkring fås genom att betalda eller till lönen räknade försäkringspremier dras av från försäkringsprestationen. Till det sammanlagda beloppet av försäkringspremier räknas således endast premierna som erlagts för en i samma försäkringsavtal ingående sparlivförsäkring och för en dödsfallsförsäkring i anslutning till den (ISL 35 §). Premier som betalats för i samma försäkrings-

avtal eventuellt ingående övriga slag av personförsäkringar såsom premier av en olycksfalls-, invaliditets- eller sjukkostnadsförsäkring kan däremot inte dras av.

Sparlivförsäkringens hela avkastning är skattepliktig inkomst.

Avkastning av en försäkring som tagits före år 1989

Avkastningen av före året 1989 tagna försäkringar fås genom att från försäkringsprestationen dras av ändringsvärdet av försäkringen 31.12.1988 förhöjt med 10 procent och försäkringspremierna vilka betalats 1.1.1989 eller därefter (143.1 § ISL jämfört med 163.1 § IFSkL/89).

Exempel

Försäkringen har tagits 1987

År 1987 och 1988 har försäkringspremier betalats sammanlagt 3 300 euro.

Ändringsvärde 31.12.1988 till exempel	3 500 euro
Förhöjning 10 %	350 euro
Sammanlagt	3 850 euro
Försäkringspremier som betalats efter år 1989	8 400 euro
Försäkringsprestation till exempel	15 000 euro
Skattepliktig avkastning	2 750 euro

Avdragsrätten av en livförsäkringspremie

En fysisk person kan inte vid sin beskattning dra av försäkringspremier av livförsäkringar eller försäkringspremier av spar-, olycksfalls- eller sjukförsäkringar i anslutning till dem.

Ett undfantag från huvudregeln är premien för en dödsfallsförsäkring som ansluter sig till en frivillig pensionsförsäkring som tecknats 18.9.2009 eller senare, vilken preemie kan dras av till den del som dödsfallsförsäkringen inte överskrider pensionsförsäkringens sparsumma (ISL 54d.6 §).

Av arbetsgivaren tagna spar- och risklivförsäkringar

Försäkringspremier som inkomst

Av arbetsgivaren betalda försäkringspremier för en arbetstagares sparlivförsäkring är lön (68.1 § ISL)Premier av enbart en risklivförsäkring och av dödsfallskyddet som ansluter sig till en sparlivförsäkring utgör däremot nte skattepliktig inkomst för arbetstagaren (Så här i HFD 1994 B 550,se också kapitel 9, Löner).

Dödsfallsersättningar

Försäkringsbelopp som med anledning av den försäkrades död betalas såsom engångsersättning till hans make eller hans makes barn, en arvinge till honom i rätt upp- eller nedstigande led, hans adoptiv- eller fosterbarn eller till hans dödsbo är skattefri inkomst (36 § 1 p. ISL). I arvsbeskattningen är en sådan dödsfallsersättning skattepliktig till den del som den överskrider fridelen som avses i 7a § i ArvsskatteL. Till en annan person, till exempel till försäkrads syskon betald ersättning utgör i sin helhet skattepliktig inkomst i inkomstbeskattningen.

Grupplivförsäkring

Behandlingen av en försäkringsprestation vid beskattningen beror inte på, om försäkringen tagits såsom en individuell eller en gruppförsäkring. Vem är försäkringstagare eller vem har betalat försäkringspremier är inte heller av betydelse med tanke på skattefriheten. Således är till exempel en med stöd av arbetstagarnas grupplivförsäkring med anledning av ett dödsfall erlagd engångsersättning skattefri för nära anhöriga i inkomstbeskattningen.

Ett offentligrättsligt samfund eller en pensionsanstalt kan, efter att en person, som stått i arbets- eller tjänsteförhållande eller motsvarande anställningsförhållande, avlidit, betala ut ekonomiskt stöd. Om det ekonomiska stödet kan jämföras med ett med stöd av ovan avsedd försäkring erhållet skattefritt kapital och om det betalas åt ovan avsedd förmånstagare, betraktas det inte heller som skattepliktig inkomst (80 § 4 p. ISL).

Såsom ett offentligrättsligt samfund betraktas förutom staten och dess inrättningar samt kommuner även kommunalförbund, landskap, evangelisk-lutherska kyrkan och orto-

doxa kyrkosamfundet samt deras församlingar, församlingsförbund och annan sammanslutning av församlingar samt kyrkans centralfond, Finlands Bank och folkpensionsanstalten. Såsom pensionsanstalt betraktas en kommunal pensionsinrättning och ortodoxa kyrkosamfundets pensionskassa (6 § ISF).

Prestationer av en sparlivförsäkring

Av prestationerna av en sparlivförsäkring utgör skattepliktig kapitalinkomst endast avkastningen av försäkringen. Före år 1993 var försäkringsersättningar, vilka erhållits från av arbetsgivaren tagna sparlivförsäkringar, skattepliktig inkomst i sin helhet.

Hur avkastningen beräknas

Avkastningen erhålls, då de försäkringspremier som beskattats såsom lön eller icke avdragbar vinstutdelning dras av från prestationen. Såsom lön har åren 1989-1992 betraktats 10 % av försäkringspremien och från året 1993 hela försäkringspremien. Sparlivförsäkringspremier som arbetsgivaren betalat som försäkringstagare åren 1987-1988 utgjorde inte lön. Försäkringspremier av en sparlivförsäkring, som arbetsgivaren betalat såsom försäkringstagare före året 1987, utgjorde vanligen inte lön. Endast om arbetsgivaren hade förbundit sig att med stöd av 102 § lagen om försäkringsavtal vidmakthålla förmånstagareklausulen, utgjorde försäkringspremien lön före året 1987.

Försäkring som tagits före året 1986

Vid beräkning av avkastningen av försäkringarna, vilka arbetsgivaren tagit före året 1986, beaktas stadgandena av årets 1989 lag om skatt på inkomst och förmögenhet (143 § ISL). Avkastningen av åren 1982-1985 tagna försäkringar beräknas enligt årets 1989 163.4 § IFSkL. Följande proportionell andel utgör skattepliktig inkomst:

året då försäkringen tagits	skattepliktig andel av kapitalet
1982	20 procent
1983	40 procent
1984	60 procent
1985	80 procent

Från den på detta sätt beräknade skattepliktiga inkomsten dras av försäkringspremierna som behandlats såsom lön eller icke avdragbar vinstutdelning.

Sparsumman av försäkringar som arbetsgivaren tagit före året 1982 är skattefri, då den utbetalas till den försäkrade eller till en nära anhörig till honom.

Ändring av förmånstagareklausulen

Sparlivförsäkringens förmånstagarklausul kan vara definitiv eller sådan att den kan förändras. Om förmånstagarklausulen inte är definitiv, kan arbetsgivaren ändra förmånstagarklausulen så, att förmånstagaren blir någon annan än den försäkrade arbetstagaren eller dennes nära anhörig. Man kan ändra till exempel ett arbetsgivarföretag till förmånstagare. I de ovan nämnda situationerna ska arbetstagarens beskattning i allmänhet rättas till dennes fördel, om förmånstagarklausulen har förändrats definitivt.

Andelen om 10 % av försäkringspremien som före 1993 räknats som inkomst för löntagaren rättades inte i beskattningen, om arbetsgivaren ändrade försäkringens förmånstagarklausul på ovan nämnt sätt till arbetstagarens nackdel.

Förmånstagareklausulen till förmån för arbetsgivaren kan ändras så att förmånstagaren ska för sparsummans vidkommandevara en försäkrad arbetstagare. Såsom arbetstagarens lön anses då återköpsvärdet vid tidpunkten då förmånstagarklausulen har ändrats. Då arbetstagaren på sin tid erhåller försäkringsprestationens sparsumma, avdras vid beräkning av intäkt raterna som räknas till lön.

Överföring av en försäkring

Arbetsgivaren kan överföra till arbetstagaren en sådan försäkring som arbetsgivaren teck-

nat och där arbetstagaren är förmånstagare. Med överföring av en försäkring avses överlåtelse av äganderätten till en försäkring. Om försäkringen fortlöper, börjar arbetstagaren betala försäkringspremier. Försäkringsbolaget betalar i sinom tid försäkringsprestationen till arbetstagaren. Eftersom arbetstagaren är ägare till försäkringen, behandlas försäkringen på samma sätt som en försäkring som han tagit själv. Detta leder till exempel till att på en dylik försäkring tillämpas övergångsbestämmelsen i årets 1989 163.1 § IFSkL, dvs. att då avkastningen beräknas, avdras från försäkringsprestationen ändringsvärdet som försäkringen haft 31.12.1988 förhöjt med 10 procent och därefter av arbetstagaren betalda försäkringspremier eller försäkringspremier vilka räknats till lönen.

Då arbetstagaren är försäkringens förmånstagare, åsamkas han eller hon inte skattepåföljder för att försäkringen överförs till hans eller hennes namn. Då försäkringsprestationen förfallit till betalning, utgör avkastningen av försäkringen skattepliktig kapitalinkomst (34.3 § ISL). Från försäkringsprestationen avdras vid beräkning av avkastning förutom av arbetstagaren själv betalda försäkringspremier även såsom lön beskattade försäkringspremier. De av arbetsgivaren betalda försäkringspremier eller delar av dem, för vilka löntagaren inte har beskattats, blir beskattade i detta skede.

FRÅN EN PLACERINGSFOND ERHÅLLEN VINSTANDEL

Placeringsfond

Med placeringsfondverksamhet avses enligt 2 § 1 punkten i lagen om placeringsfonder (48/1999) anskaffning av medel från allmänheten till en placeringsfond och placering av dessa medel i huvudsak vidare i finansiella instrument. Med finansiella instrument avses enligt 2 § punkt 12 i lagen om placeringsfonder investeringsobjekt som avses i 2 § lagen om värdepappersföretag, penningmarknadsinstrument och inlåning i kreditinstitut. Placeringsfondverksamhet får bedrivas av fondbolag som fått sin koncession från Finansinspektionen samt av fondföretag (utländsk placeringsfond eller därmed jämförbart utländskt företag som bedriver gemensam placeringsverksamhet) under tillsyn av Finansinspektionen och i enlighet med föreskrifter som den har utfärdat. Placeringsfondens uppgift är att för allmänhetens räkning placera medel som finns i placeringsfonden på ett så lönande och säkert sätt som möjligt. Placeringsfondbolaget äger inte placeringsfonden, utan endast sköter den. Placeringsfonden ägs gemensamt av personer som placerat sina medel i den.

En placeringsfond beskattas inte för resultatet av dess verksamhet. (ISL 20.1 § 2 p.).

Fondandel

Medel som placerats i en placeringsfond fördelas jämnt i lika stora fondandelar som ger lika stora rättigheter till egendomen i fonden. Om fondens stadgar så bestämmer, kan fondandelarna fördelas i bråkdel. I fondens stadgar måste då finnas bestämmelse om, i hur många lika stora andelar fondandelen fördelas. . Ett fondbolag skall på fondandelsägarens begäran inlösa placeringsfondens fondandel som det förvaltar över på ett sätt som närmare bestäms i placeringsfondens stadgar. På inlösning eller överlåtelse av en placeringsfondandel tillämpas stadganden om beskattning av överlåtelsevinst (Se Kapitel 6 Överlåtelsevinster)

Beskattning av intäkten av en placeringsfond

Placeringsfondens fondandelar är antingen avkastnings- eller tillväxtandelar . Avkastning som belöper på avkastningsandelen betalas årligen till andelens ägare och avkastningen som belöper på tillväxtandelen kapitaliseras till en del av fondandelsägarens andel. På beskattningen av placeringsfondandelens ägare inverkar det, huruvida det är frågan om avkastnings- eller tillväxtandel.

Avkastningen som betalas på avkastnings-

andelen utgör betalningsårets kapitalinkomst för mottagaren.

Den influtna kapitaliserade avkastningen av en avkastningsandeltillväxtandel kan i praktiken realiseras endast genom att sälja hela placeringsfondandelen. Den kapitaliserade avkastningen skall då beskattas i enlighet med stadganden om beskattning av överlåtelsevinster.

INKOMSTER AV IMMATERIELLA RÄTTIGHETER

Inkomster av immateriella rättigheter är inkomster av patent, upphovsrätt, mönsterskydd och andra därmed jämförbara rättigheter. Dylika inkomster erhåller till exempel uppfinnare, kompositörer, författare och konstnärer. Till den del som inkomsten baserar sig på den skattskyldiges egen verksamhet är den förvärvsinkomst. Om ursprunglig ägare till en immateriell rättighet eller framställare själv överlåter en immateriell rättighet, är både bruksavgiften (t.ex. royalty eller hyra) och äganderättens överlåtelsepris förvärvsinkomst.

Har den skattskyldige förvärvat rättigheten genom arv eller testamente, är inkomsten som grundar sig på denkapitalinkomst (52 § ISL). Inkomst av en immateriell rättighet utgör kapitalinkomst också då den skattskyldige har köpt eller annars förvärvat den immateriella rättigheten mot vederlag. Om den skattskyldige däremot har erhållit den immateriella rättigheten såsom gåva, utgör bruksavgift eller överlåtelsepris av den förvärvsinkomst.

Om den skattskyldige säljer sin upphovsrätt till en person i sin egen intressekrets,till exempel till en nära anhörig eller till ett företag som han äger, skall det vid verkställandet av beskattningen utredas, om stadgandena angående kringgående av skatt i lagen om beskattningsförfarande kan tillämpas på denna situation.

INKOMSTER AV MARKSUBSTANSER

Allmänt

Kapitalinkomst är inkomster som erhållits av grus, lera, torv, mull och andra dylika marksubstanser (32 § ISL). Ifrågavarande inkomster är enligt 3.3 § GSL inte inkomster av jordbrukets förvärvskälla. Utgifter eller räntor vilka hänför sig till inkomsten baserad på uttag av dylika marksubstanser hör inte heller till jordbrukets förvärvskälla. Inkomster av marksubstanser vilka erhålls från en gårdsbrukslägenhet är således personlig inkomst. Inkomster av grustransport, vilka erhålls från egen gårdsbrukslägenhet, är således skattepliktig inkomst av jordbruket (CSN 1993/192). Om försäljning av marksubstanser kan betraktas såsom näringsverksamhet, ingår inkomsterna från försäljningen i företagsinkomsten som på basis av nettoförmögenheten fördelas i kapital- och förvärvsinkomsten.

Utgifter som hänför sig till förvärvande och bibehållande av från marksubstanser erhållen inkomst dras av från kapitalinkomster såsom naturliga avdrag. Dylika utgifter är också kostnader som hänför sig till markägarens röjning eller dikning av ett grusområde på eget initiativ. Avdragbar är utöver detta även anskaffningsutgiften av grustäkt, lertäkt och sandtäkt samt annan egendom som kan komma i fråga. Från anskaffningsutgiften dras av en andel som motsvarar under varje skatteår använd mängd marksubstans har berättats närmare i kapitel 17, Verkställande av beskattningen, Periodisering av inkomster och utgifter.

Ersättningar i enlighet med gruvlagen

Beskattningen av ersättningar som betalas med stöd av gruvlagen (503/1965) bestäms i enlighet med, vad som har ersatts. Det kan till exempel vara frågan om försäljning av marksubstanser, ersättning som beskattas som skogsbrukets kapitalinkomst, egendomsöverlåtelse eller därmed jämförbar situation eller

om prestation som ska räknas till jordbruksinkomst.

På beskattningen av en engångsersättning inverkar det, huruvida det är frågan om en ersättning som har betalts för bruksrätt för viss tid eller för obegränsad tid. På beskattningen av bruksrätter för viss tid inverkar också det, till vilken rättighet ersättningen hänför sig. Beskattningen av ersättningen avgörs då av det, huruvida det är frågan om ersättning som betalas för skog, ersättning som betalas för marksubstanser eller om ersättning för bruksrätt av ett område i allmänhet. Också den omständigheten har betydelse, huruvida det är frågan om ett område som ska betraktas som en brukningsenhet eller inte.

Engångsersättning för bruksrätt för viss tid

Engångsersättning i enlighet med 36 § i gruvlagen utgör ersättning för rätt att utnyttja utmåls nyttjoområde samt hjälpområde. Om ersättningen hänför sig till gårdsbruksenhet som avses i 2.2 § i GSL, utgör ersättningen jordbruksinkomst med stöd av 5.1 § 9 punkten i GSL (HFD 1977 II 548, HFD 1996 B 514). I övrigt ugör ersättningen kapitalinkomst som ska beskattas i enlighet med inkomstskattelagen

Ersättning i enlighget med gruvlagen utgör i och för sig inte ersättning för marksubstanser eller virke. Till den del som ersättningen hänför sig till ersättning för marksubstanser, utgör ersättningen i 32 § i ISL avsedd ersättning för marksubstanser som ska beskattas som kapitalinkomst. Den inräknas inte i jordbruksinkomst utan till den skattskyldiges inkomst av förvärvskällan för annan verksamhet. Man kan då dra av från inkomsten avdrag för beståndsdelar substansavskrivningen i enlighet med 114.2 § ISL som motsvarar mängden beståndsdelar som har använts. Ersättningen som eventuellt hänför sig till skogen beskattas såsom skogsbrukets kapitalinkomst som avses i 43 § i ISL.

Engångsersättning för bruksrätt för obegränsad tid

Om tidsfrist inte fastställts för bruksrätt som utgör grunden för engångsersättningen som avses i 36 § i gruvlagen, betraktas sådan ersättning för bestående bruksrätt såsom prestation som ska likställas med fastighetens överlåtelsepris.När det skattepliktiga beloppet av överlåtelsevinst räknas ut, ska man från överlåtelsepriset enligt 49.1 § 2 punkten i ISL dra av minst 80 procent, om en fastighet frivilligt har överlåtits för ett ändamål, för vilket mottagaren har rätt att lösa in egendom av detta slag eller förvärva varaktig nyttjanderätt till den genom det ovan nämnda förfarandet.

1 1 § i Gruvlagen stadgas om rätten att utnyttja fyndighet på annans område. Det finns inga bestämmelser om rättighetens tidsfrist, av vilken anledning bruksrätten kan anses vara bestående på sätt som avses i 49.1 § 2 punkten i gruvlagen. Eftersom bestående bruksrätt till ett område kan fås med stöd av gruvlagen, kan 49. 1 § 2 punkten i gruvlagen tillämpas på fastighetsöverlåtelsen, varvid det s.k. antagandet om anskaffningsutgift om 80 % kan tillämpas då överlåtelsevinsten beräknas (se HFD 1967 II 544, där man till tillämpliga delar tillämpade lagen 342/§961 som motsvarar den nuvarande 49.1 § ISL. Ersättning som har fåtts för bestående bruksrätt beskattas som överlåtelse, varför avdrag för beståndsdelar som görs såsom substansavskrivning i enlighet med 114.2 § i ISL inte kanhänföras till inkomsten.

Årsarrende

En prestation i enlighet med arrendeavtalet behandlas på samma sätt som engångsersättningar antingen som ersättning för användning av brukningsenheten eller som kapitalinkomst. Om i avtalet ingår rätt att ta upp marksubstanser, utgör ersättningen till dessa delar kapitalinkomst som fås av marksubstanser.

Utmålsavgift och brytningsavgift

I 44 § i gruvlagen avsedd utmålsavgift utgör skattepliktig kapitalinkomst. Utmålsavgiften som fast ansluter sig till gruvrättsinnehavares gruvdrift, dvs. till utnyttjandet av gruvmineraler som avses i 40 § i gruvlagen torde inte kunna betraktas som jordbruksinkomst på sätt som avses ovan i punkt ″Engångsersättning″, även om ersättningen skulle gälla också för hjälpområde.

Också brytningsavgiften som avses i 45 § i gruvlagen utgör skattepliktig kapitalinkomst. Eftersom i brytningsavgiften ingår ersättning för gruvmineraler, kan man från kapitalinkomsten dra av avdrag för beståndsdelar som avses i 114.2 § i ISL.

Ny gruvlag

Den nya gruvlagen (621/2011) trädde i kraft 1.7.2011 och upphävde samtidigt den gamla gruvlagen (503/1965). I den nya lagen stadgas noggrannare än i den gamla lagen bland annat om inlösning av områden som behövs för gruvdrift. Lagen ändrar också begreppen om ersättningar som ansluter sig till gruvdrift. Myndigheten som beslutar om malmletnings- och gruvtillstånd är i fortsättningen Säkerhets- och kemikalieverket (Tukes).

Gruvförrättning och ersättningar i samband med den

Den som bedriver gruvdrift kan för skaffa ägande- eller bruksrätten till området som behövs för gruvdrift antingen genom avtal eller genom att ansöka om tillstånd (gruvområdesinlösningstillstånd) till att använda till annan person hörande område såsom gruvområde. Principerna som ska tillämpas vid beskattning av ersättningar som betalas för områden som skaffats genom avtal har beskrivits ovan vid ersättningar som utgår enligt den gamla gruvlagen.

Ärenden som gäller gruvområdesinlösningstillstånd avgörs av statsrådet. Inlösen av nyttjanderätt och av andra särskilda rättigheter till de områden som behövs som gruvområde och hjälpområde för gruvan görs i samband med en fastighetsförrättning som kallas för gruvförrättning. Vid gruvförrättningen fastställs de ersättningar som ska betalas till markägarna med iakttagande av principen för full ersättning som avses i 29 § i inlösningslagen (603/1977). Ersättningsbegreppen är ersättning för föremål, ersättning för olägenhet och ersättning för skada.

Ersättningar för föremål beskattas enligt bestämmelserna om överlåtelsevinst. Ersättningar för olägenhet kan vara antingen sådana som beskattas enligt bestämmelserna om minskning av fastighetens värde eller enligt bestämmelserna om överlåtelsevinst eller sådana som beskattas enligt bestämmelserna om skadeersättningsmässig inkomst av förvärvskällan i fråga (t.ex. jordbrukets bullerolägenhet, avståndsolägenhet, väntesolägenhet). Skadeersättningar som ansluter sig till inkomstförvärvsverksamhet behandlas såsom inkomst som har fåtts i stället för skattepliktig inkomst och de kan utgöra till exempel för virkesbeståndets vidkommande skogsbrukets kapitalinkomst. Skattefria skadeersättningar som hänför sig till privat hushåll kan vara till exempel ersättning för uttorkad brunn eller ersättning för växtlighet på gården.

Räntan som betalas för inlösningsersättning utgör alltid skattepliktig kapitalinkomst, även om den egentliga ersättningen skulle vara fri från skatt.

I samband med gruvförrättningen utreds också möjligheten att i stället för inlösning företa ägoreglering (gruvlagen 88 §). Man kan företa ägobyte mellan olika fastigheter eller ett område kan överföras från en fastighet till en annan mot full ersättning i pengar. Ett särdrag i samband med ägoreglering vid en gruvförrättning är dessutom det, att ett område som överförs från en fastighet till en annan värderas separat utgående från den överlåtande och den mottagande fastighetens synvinkel och om dessa värden avviker från varandra, ska innehavaren av gruvtillståndet ersätta skillnaden. Ett ägobyte är i och för sig inte sådan skattepliktig överlåtelse av egen-

dom som avses i 32 § ISL (HFD 2006:81), men man ska för de utbetalda ersättningarnas vidkommande tillämpa bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinster på samma sätt som till exempel i fråga om ersättningar som har betalts i samband med klyvning (CSN 1995/81).

Ersättningar för malmletning och gruvdrift

En innehavare av malmletningstillstånd ska betala ägarna av fastigheter inom malmletningsområdet en årlig malmletningsersättning. (gruvlagen 99 §) Ersättningen är arealbaserad (20 €/ha/år) och den stiger graderat efter visst antal år, om malmletningstillståndets giltighetstid är längre än fyra år. Malmletningsersättningarna hänför si i allmänhet till gårdsbruket och utgör för mottagaren sådan i 5.1 § 9 punkten avsedd ersättning som ska beskattas som inkomst av gårdsbruket.

En innehavare av gruvtillstånd ska betala ägarna av fastigheter inom gruvområdet en årlig brytningsersättning (gruvlagen 100 §). Brytningsersättningen ersätter utmålsavgiften och brytningsavgiften som avses i den gamla gruvlagen. Brytningsersättningen består av en arealbaserad del (50 €/ha/år) och av en på den utnyttjade malmens värde baserande del. Dessutom ska man för biprodukter från gruvdriften (marksubstanser som använts för annat än gruvdrift) betala årlig fastighetsbaserad ersättning för biprodukter (gruvlagen 101 §). Brytningsersättningar och ersättningar för biprodukter utgör skattepliktig kapitalinkomst för mottagaren, från vilken inkomst man kan göra ämnesavdraget i enlighet med ISL 114.2 §.

SKADEERSÄTTNINGAR OCH FÖRSÄKRINGSERSÄTTNINGAR SOM BASERAR SIG PÅ SAKSKADA

Skadeersättningar

Skadeersättning kan utgöra kapitalinkomst, förvärvsinkomst eller skattefri inkomst. Om man med skadeersättnngen ersätter egendom som hör till den skattskyldiges privata hushåll, liksom hemlösöre, är ersättningen fri från skatt. Skadeersättning som har fåtts i stället för skattepliktig kapitalinkomst utgör skattepliktig kapitalinkomst.

Skadeersättning som banken hade betalt till kunden på grund av att banken felaktigt hade betraktat räntan på en deposition skattefri utgjorde skattepliktig kapitalinkomst till den del som den skulle anses ha erhållits i stället för skattepliktig inkomst (HFD 1996 B521).

I utslaget HFD 2002/2346 en räkenskapsbyrå misstog sig i samband med beräkning av akltiebolagets nettoförmögenhet så, att en betydande del av ägarens dividender beskattades som förvärvsinkomst, även om den enligt räkenskapspbyråns beräkningar borde i sin helhet utgöra kapitalinkomst. Skadeersättningen som på grund av räkenskapspbyråns ansvarsförsäkring betalades till aktiebolagets ägare betraktades som kapitalinkomst.

Ett aktiebolag hade genom att minska aktiekapitalet makulerat sina aktier som inte bytts på sinom tid, vilka aktier hade varit avsedda för att i form av fusionsvederlag överlämnas till aktieägare i andra bolag som på olika tider fusionerats med bolaget. Personen hade ägt aktier i det andra bolaget som fusionerats med det ifrågavarande bolaget, vilka aktier han inte hade bytt på sinom tid. Ersättningen som han fått för bortfall av aktieägares rättsliga ställning ansågs inte ha erhållits i stället för skattepliktig inkomst, utan som sådan skattefri skadeersättning som avses i 78 § ISL (CSN 24/2001 se kapitel 8, Förvärvsinkomster, rättsfall).

I avgörandet HFD 2007:88 ansågs esättning på grund av felaktig skatterådgivning inte ha fåtts i stället för skattepliktig inkomst, och den kunde således inte betraktas som skattepliktig skadeersättning. I avgörandet var det frågan om, i vilken ordning egendomens försäljning och donering genomfördes. Det utvalda alternativet ledde till större skattebelopp än vad försäljning och donering i annan ordning skulle ha lett till. Ersättningen gällde i verklig-

heten inte för skatt som betalades för inkomsten, utan för skattepåföljder på grund av doneringen. De som lidit skada fick inte heller efter ersättningen mera inkomst än vad de hade fått om doneringen och överlåtelsen hade skett i annan ordning.

Försäkringsersättning på grund av sakskada

Enligt 36 § 2 punkten i ISL är försäkringsbelopp som utbetalts för sakskada eller annan därmed jämförbar skada inte skattepliktig inkomst, om de inte erhållits i stället för skattepliktiga inkomster. En försäkringsersättning är skattefri till exempel då man med försäkringsersättningen ersätter egendom som hör till den skattskyldiges privata hushåll, liksom sedvanlig hemlösöre.

Försäkringsersättning som har fåtts i stället för skattepliktig kapitalinkomst utgör i regel kapitalinkomst. Om till exempel en skattskyldig som hyr ut bostäder har en avbrottsförsäkring och bostaden som han hyr ut förstörs i en eldsvåda, utgör inkomsten som i stället för hyran har fåtts från avbrottsförsäkringen kapitalinkomst.

Ersättning som har fåtts av skogsförsäkring i stället för skogsbrukets kapitalinkomst har separat stadgats som skattepliktig kapitalinkomst (ISL 43,2 §).

Om man av försäkringen ersätter skador som förorsakats egendom som hör till näringsverksamhetens eller jordbrukets förvärvskäla, utgör försäkringsersättningen företagsinkomst för förvärvskällan i fråga (NärSkL 5 § samt GSL 5 §).

Skadeersättning ochstådagsersättning som har fåtts av en trafikförsäkring utgör i allmänhet skattefri inkomst. Om man får stådagsersättning i stället för skattepliktig förvärvsinkomst eller näringsinkomst, utgör den skattepliktig förvärvsinkomst eller näringsinkomst.

PRESTATIONER I ANSLUTNING TILL LÅNGSIKTIGA SPARAVTAL

Från och med 2010 har en fysisk person kunnat skaffa pensionsskydd genom ett långsiktigt sparavtal (s.k. sparavtal) som avses i lagen om bundet långsiktigt sparande LS – lag). Prestation som betalas med stöd av avtalet utgör i regel kapitalinkomst (ISL 34 a §, 1741/2009).

Beskattning av långsiktiga sparavtal har behandlats i detalj i Skatteförvaltningens anvisning Beskattning av långsiktiga sparavtal och frivilliga individuella pensionsförsäkringar (Skatteförvaltningens anvisning 361/32/2010).

Långsiktigt sparavtal

Ett långsiktigt sparavtal är ett avtal mellan spararen och tjänsteleverantören, med stöd av vilket spararen gör inbetalningar på ett sparkonto *(s.k. LS - konto)*. Medlen som inbetalts på kontot kan lämnas kvar på kontot eller placeras vidare. Placeringsobjekt kan vara till exempel aktier, masskuldebrevslån eller andelar i placeringsfonder. Avkastningen på medlen utgör då, beroende på placeringsobjektet, dividend, ränta eller överlåtelsevinst. Avkastningen beskattas först då medel betalas till den som har rätt till sparmedel (ISL 34 a.6 §). Av inbetalningar och av avkastningen på dem bildas det långsiktiga sparavtalets *sparmedlen*.

Endast fysiska personer kan ingå långsiktiga sparavtal. Avtal kan tillhandahållas endast av tjänsteleverantörer som avses i i 3 § i LS - lagen, till exempel inlåningsbanker och värdepappersföretag.

Den som ingått ett långsiktigt sparavtal kallas för *sparare*. Med *den som har rätt till sparmedlen* avses å sin sida den person som har äganderätten till avtalets sparmedel. I praktiken är det i allmänhet samma person som har rätt till sparmedlen, även om det enligt lagen är möjligt att avtala också på annat sätt.

Beskattning av prestationer som grundar sig på ett långsiktigt sparavtal

Årliga prestationer

Prestationer som grundar sig på ett långsiktigt sparavtal består av sparmedel som har lyfts från ett konto för långsiktigt sparande. Prstationer börjar man i regel betala ut då den som har rätt till sparmedel uppnår den i lagen om pension för arbetstagare (395/2006) avsedda allmänna pensionsåldern. Prestationerna betalas till den som har rätt till sparmedel genom upprepade årliga rater eller med kortare mellanrum under den resterande livstiden eller under minst 10 års tid. Prestationerna utgör i sin helhet skattepliktig kapitalinkomst (ISL 34a.1 §).

Det årliga maximibeloppet enom att dividera beloppet av sparmedel med antalet år under vilka prestationer utbetalas. Om sparmedlen utgör till exempel 20 000 euro och av betalningstiden återstår 4 år, kan man betala högst 5 000 euro om året. Man kan dock under kalenderåret oberoende av de resterande sparmedlen alltid betala prestationer upp till 2 000 euro.

Om den som har rätt till sparmedel är någon annan än spararen eller dennes make, utgör prestationerna som betalas till den som har rätt till sparmedel skattepliktig inkomst förhöjda med 20 procent (ISL 34a. 2 §). Såsom make betraktas endast sådan make som avses i 7 § i ISL.

Bestämmelser om förhöjning

Om prestationer betalas före pensionsåldern som bestämts i lagen om pension för arbetstagare, utgör de skattepliktig kapitalinkomst förhöjda med 50 procent. Prestationerna utgör skattepliktig inkomst förhöjda med 50 procent också då de betalas under en kortare tid än 10 år (ISL 34 b. 1 §).

Enligt 34 b.1 § i ISL påförs förhöjning med 50 procent likväl inte om sparmedel lyfts med sådan särskild grund för lyftandet som ansluter sig till den persons situation som har rätt till sparmedel som avses i 54 d § 2 mom.ISL. Sådana är arbetslöshet som varat minst ett år eller bestående invaliditet eller partiell invaliditet samt makes död eller äktenskapsskillnad.

Om man börjar betala ut prestationer senare än från och med den allmänna pensionsåldern, får sparmedel under vissa förutsättningar lyftas under en kortare tid än 10 år utan att de beskattas förhöjda. Om utbetalningen börjar minst ett år efter den allmänna pensionsåldern, kan sparmedlen tas ut inom 8 år. Om utbetalningen av prestationerna uppskjuts med minst 2 år, kan sparmedlen tas ut inom 6 år. Under ett kalenderår kan prestationer likväl alltid betalas ut minst 2 000 euro. Därför kan sparmedel i vissa situationer betalas ut även i en kortare tid än 6 år, om beloppet av sparmedel är ringa.

Om sparmedel överlåts eller pantsätts utgör beloppet som fåtts som lån eller överlåtelsepris eller på annat sätt skattepliktig inkomst förhöjd med 50 procent (ISL 34b.3 §).

Prestation som utgör förvärvsinkomst

Prestation som baserar sig på ett avtal om långsiktigt sparande kan undantagsvis utgöra skattepliktig förvärvsinkomst. Med stöd av 3 mom. i stadgandet om ikraftträdandet av lagen om ändring av lagen om inkomstskattelagen utgör en prestationer som grundar sig på ett avtal om långsiktigt sparande förvärvsinkomst till den del som de grundar sig på premier och inbetalningar som dragits av från förvärvsinkomsten. En sådan situation kan komma i fråga endast då till ett avtal om långsiktigt sparande har överförts sparmedel av en frivillig individuell pensionsförsäkring som tecknats före 6.5.2004 och som influtit av försäkringspremier som betalts före år 2006.

Överföring av sparmedel

När spararen eller någon annan som har rätt till sparmedlen har avlidit räknas sparmedlen som dödsboets eller testamentstagarens skattepliktiga kapitalinkomst enligt värdet på dödsdagen (ISL 34a.7 §). Sparmedlen är dess-

utom skattepliktiga i arvsbeskattningen. Från det i arvsbeskattnigen skattepliktiga beloppet dras av beloppet som motsvarar skatten på kapitalinkomsterna (ArvsskatteL 9.5 §).

Om spararen och den som har rätt till sparmedel är olika personer, medför spararens död inte inkomst- eller arvsskattepåföljder för den som har rätt till sparmedel. Detta beror på, att sparmedel är hans eller hennes egendom reden före spararens död.

ÖVRIGA KAPITAL-INKOMSTER

Nyttjanderätter

Avkastningen av genom testamente eller gåva erhållen livstids nyttjanderätt, pension eller annan förmån som tillkommer någon för den återstående livstiden eller ett visst antal år, är skattepliktig antingen såsom kapital- eller förvärvsinkomst (37.2 § ISL). Den skattskyldige kan till exempel förbehålla sig från fastigheten erhållen hyresinkomst för sin livstid och skänka själva fastigheten åt en annan person. Hyresinkomsten utgör dåkapitalinkomst. . Ägandet och inkomsten kan fördelas också t.ex. beträffande aktier och dividender, skogen och skogens avverkningsrätt eller depositioner och räntor. Ägandet och inkomsten kan fördelas till exempel på grund av testamentsbestämmelser .Inkomsten är antingen förvärvsinkomst eller kapitalinkomst beroende på inkomstens art.

Efterlevande make har enligt 3:1 a § 2 mom.ÄB rätt att hålla bostad, som använts som makarnas gemensamma hem, eller annan sådan bostad, som ingår i kvarlåtenskapen och som är lämplig som hem för den efterlevande maken oskiftat i sin besittning. Bostadsförmånen som erhålls från en dylik bostad utgör skattefri inkomst.

Sytning

Förmån (sytning) som i samband med överlåtelse av en fastighet förbehållits för en viss tid eller på livstid (sytning), utgör inte skattepliktig inkomst till den del den erläggs i form av bostadsförmån, naturprodukter eller tjänster. Skattepliktig kapitalinkomst är däremot sytning i form av pengar.

Om fastighetsköpet har skett före året 1989, utgör också såsom pengar och andra varor än naturprodukter erhållna förmåner skattefri inkomst enligt 143.3 § ISL jämfört med 164.1 § IFSkL/89, även om de skulle erläggas efter början av året 1989. Om behandlingen av en sytning i samband med en överlåtelsevinst i kapitel 6, Överlåtelsevinster.

Garantiprovision

Övriga inkomster vilka förmögenheten kan anses sammanbringa är till exempel en skälig garantiprovision. Den kan erhållas av en person, vars egendom är säkerhet för en annan skattskyldigs skulder. Om det finns en intressegemenskap mellan den som lämnar egendom i pant och gäldenären,ska man vid beskattnngens verkställande kontrollera, om det är frågan om förtäckt dividend som avses i 29 § BeskFL eller inte. (HFD 1993/2797)

Garantiprovisionen kan betraktas såsom kapitalinkomst endast till den del som det riktiga garantivärdet av realsäkerheten täcker kreditbeloppet. Det förutsätts ytterligare, att betalningen av garantiprovisionen måste ha varit nödvändig för bolaget (CSN 1994/50). Se även kapitel 17, Verkställande av beskattningen, Förtäckt dividendutdelning.

En garantiprovision som utbetalats på basis av en persongaranti utgör förvärvsinkomst (HFD 1994/2895).

Prestation som grundar sig på ett derivatavtal

Såsom kapitalinkomst har betraktats bland annat en inkomst som grundar sig på ett icke standardiserat derivatavtal, då avtalet hade ingåtts i placeringssyfte (HFD 2010:74, se också kapitel 6 Överlåtelsevinster och kapitel 12 Avdrag från kapitalinkomster).

Bonusar på grund av bank- och finansieringstjänster

Banker och andra som tillhandahåller finansieringstjänster använder olika stamkundpro-

gram, på grund av vilka deras kunder kan få rabatt på tjänster som tjänsteleverantören och dennes samarbetspartner tillhandahåller. Stamkundssystemet kan genomföras så, att kunden får bonusar eller annan motsvarande gottgörelse på basis av tjänster som har använts. Bonusar kan inflyta till exempel på basis av placeringar, krediter, sparmedel och försäkringar.

Om den skattskyldige kan i enlighet med sitt eget val använda bonusar som belöper på placeringar, krediter och andra motsvarande rater för betalning av olika försäkrings- och serviceavgifter eller andra premier, uppkommer det för honom sådan förmån som ska betraktas som skattepliktig inkomst. Då förmånen uppkommer på basis av den skattskyldiges placeringar, krediter, sparmedel och försäkringar, anses förmånen kunna likställas med sådan inkomst som förmögenheten har utökat. Förmånens värde utgör således skattepliktig kapitalinkomst (CSN 2011/23 och CSN 2011/47).

Om serviceleverantören definierar och väljer användningsobjekten för bonusar och de inte betalas ut i pengar, ska bonusarna betraktas som sedvanlig rabatt som beviljats den skattskyldige, av vilket skattepliktig förmån inte uppkommer.

Delägarlån

Delägarlån utgör skattepliktig kapitalinkomst-.Delägarlån är ett penninglån som erhållits av aktiebolaget under skatteåret och den vid skatteårets utgång obetalda delen av penninglånet (ISL 53a §). Förutsättningen är, att den skattskyldige, hans familjemedlemmar eller dessa tillsammans direkt eller indirekt äger minst 10 procent av bolagets aktier eller har en motsvarande andel av det röstetal som samtliga aktier i bolaget medför. Indirekt ägande likställs med direkt ägande. Ett delägarlån räknas till mottagarens kapitalinkomst även om han inte själv skulle äga bolagets aktier. (Se också kapitel 12 i fråga om avdrag).

SKATTEFRIA KAPITALINKOMSTER

Bostadsrätt

Skattepliktig inkomst är inte den förmån som en skattskyldig har erhållit från en bostad som använts för hans eget eller hans familjs behov och som han förfogat över i egenskap av delägare eller medlem i ett bostadsaktiebolag eller något annat bostads- eller fastighetssamfund mot ett vederlag som är lägre än den gängse hyran (53 § 1 p. ISL). Också beskattningen av bostadsinkomst har slopats från och med året 1993.

Ömsesidiga fastighetsbolag

Skattepliktig inkomst för bostads- eller fastighetssamfundet är inte heller en förmån som en aktieägare eller en medlem i det har erhållit från lägenheter, till vilka de enligt bolagsordningen eller andelslagets stadgar har besittningsrätt (53 § 2 p. ISL). Stadgandet angår s.k. ömsesidiga fastighetsbolag till den del som aktierna berättigar till besittning av en viss lägenhet.

Stadgandet angår däremot inte fastighetsaktiebolagets egna utrymmen, inte heller fastighetsbolag, i vilka bolagets aktier inte berättigar till besittning av en viss lägenhet. Om av en aktieägare betald hyra för ett dylikt utrymme är mindre än den gängse hyran, kan skillnaden av den betalda hyran och den gängse hyran räknas till inkomsten till ett skäligt belopp (29 § BSL).

Bostadsrättsavgift

Skattepliktig inkomst är inte den bostadsrättsavgift som ägaren av ett bostadsrätthus erhållit och som bostadsrättshavaren enligt lagen om bostadsrättsbostäder (650/90) skall betala då bostadsrätten grundas (53 § 3 p. ISL). Bostadsrättsavgiften kan jämställas med en kapitalinsats.

Inkomster av Nordiska investeringsbanken och av Nordiska miljöfinansieringsbolag

Skattepliktig inkomst är inte den andel som ett land som är medlem i Nordiska Investeringsbanken får av överskott som banken delar ut (53 § 4 p. ISL). Skattepliktig inkomst är inte heller den andel av bolagets vinst som tillfaller staten som är medlem i Nordiska miljöfinansieringsbolaget (53 § 5 p. ISL).

Räntestöd

Skattepliktig inkomst är inte ett räntestöd som erhållits från stat, kommun eller annat offentligt samfund såsom en ränta som är mindre än den gängse räntan. Till exempel ett räntestöd som staten betalat till banken för ett studielån är inte skattepliktig inkomst för studeranden. Om stat eller kommun däremot betalar räntestöd till den skattskyldige själv, är stödet skattepliktig förvärvsinkomst (CSN 1993/108).

Familje- och arvsrättsliga förvärv

Skattepliktig inkomst är enligt 51 § ISL inte vad som förvärvats på grund av giftorätt eller som fördel av oskiftat bo, genom arv, såsom bidrag eller gottgörelse som avses i 8 kap. ärvdabalken eller genom testamente eller gåva.

Mindre valutakursvinster

Skattepliktig inkomst är inte det sammanlagda beloppet av en fysisk persons eller ett dödsbos valutakursvinster i anslutning till annan verksamhet än förvärvsverksamhet upp till 3 000 mark(500 euro under år 2002) per år (ISL 53 § 8 punkten).

5. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Uthyrning

HFD 1975/607A II 541

Delägare i ett bostadsaktiebolag hade månatligen till bolaget erlagt utöver driftsvederlaget så kallat finansieringsvederlag, vilket han varit pliktig att månatligen erlägga till bolaget, eftersom han inte, i motsats till vissa andra delägare separat betalt sin andel av bolagets gäld. Finansieringsvederlaget hade inte uppburits för någon skilt bildad fond utan bolaget hade infört såsom inkomst de finansieringsvederlag som sålunda uppburits. Vid delägarens beskattning hade driftsvederlaget avdragits från hans hyresinkomst. Till följd av delägarens grundbesvär avdrogs även finansieringsvederlaget från denna hyresinkomst. Skatteåret 1972.

HFD 1975/1015 II 542

Då i en lägenhet, som innehafts på basis av bostadsaktier och som en längre tid varit uthyrd, efter hyrestidens utgång utfördes reparationer jämförbara med årliga reparationer för att lägenheten skulle tas i eget bruk, betraktades åtminstone en del av reparationskostnaderna som beroende av uthyrningen och såsom avdragsgilla från hyresinkomsten. Skatteåret 1969.

HFD 1981/5597

På området av en skärgårdslägenhet, som den skattskyldige ägt, hade på basen av parcelleringsplan och strandplan på uppdrag av den skattskyldige bildats en byggnadsplats för cirka 130 semesterbostäder. Den skattskyldige uthyrde byggnadsplatserna med långa hyresavtal mot engångshyra. Planeringskostnaderna har inte avdragits från hyresinkomsten som anskaffningskostnader. Förhandsbesked. Skatteåret 1981-1984.

HFD 1990/709 B 558

En bankdirektör och hans hustru köpte 15.9.1983 i ett fastighetsaktiebolag aktier som berättigade till besittning av en kontorslokal om 78 kvadratmeter. Anskaffningspriset för bostaden var 71 392 mark och till lokalen hänförde sig en andel på 248 408 mark i bolagets lån. Med beaktande av bankdirektörens ställning i den bank som var grundande delägare i fastighetsaktiebolaget och att bankdirektören hade suttit i fastighetsaktiebolagets styrelse sedan det bildades och att lånen hade hänfört sig endast till en del av lokalerna, bland annat bankdirektörens och hans hustrus lokal, ansågs det att ifrågavarande arrangemang hade vidtagits för makarnas del uppenbart i avsikt att uppnå befrielse från skatt. De låneamorteringar som makarna betalt såsom ingående i bolagsvederlaget kunde således inte dras av från hyresinkomsten av lokalen. Skatteåret 1985.

HFD 1990/4421

Bostadsaktiebolaget har hyrt en tomt från staden. Byggnaderna som bolaget ägde var belägna på tomten. Enligt villkoren i hyresavtalet fick bolaget inte utan stadens begivande ändra bolagsordningens bestämmelser om stadens lösningsrätt och om bestämning av löneskilling i bolagsordningen, som hänför sig till så kallat HITAS-system. Efter att bostadsaktiebolagets bolagsstämma för bibehållande av aktiernas värde har från bolagsordningen avfört bestämmelserna om lösningsrätt och bestämning av löseskilling, hade staden med stöd av i hyresavtalet ingående villkor på basen av avtalsbrottet påyrkat ett avtalsvite på 400 000 mark från bolaget. Avtalsvitet, som bolaget betalat, var inte en från bolagets inkomst avdragbar utgift för förvärvande och bevarande av inkomst. Skatteåret 1989. Omröstning 7-2.

HFD 1991/1406 B 545

Fastighetsbolaget som hade förvandlats till ett ömsesidigt fastighetsbolag 16.12.1986 och införts i handelsregisteret 31.12.1986, kunde för hela skatteåret beskattas för den förmån som aktieägaren hade erhållit, då han betalat en mindre hyra än vanligt.

HFD 1991/1603

Den skattskyldige och hans äkta make hade uthyrt bostadslägenheten, som de anskaffat sig under skatteåret. Makarna hade inte andra lä-

genheter som skulle uthyras. En skuld för anskaffning av till besittning av lägenheten berättigande aktier hade upptagits till hälften för båda av makarna. Utgifter vilka hänförde sig till upptagning av skulden, dvs. expeditionsavgiften, kreditreserveringsprovisionen och stämpelskatten var med stöd av 25 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avdragbara såsom utgifter för inkomstens förvärvande. Den skattskyldige fick emellertid dra av endast hälften av dessa utgifter. Då de på detta sätt beräknade utgifterna överskred utgifterna som hänförde sig till hyresinkomsten som den skattskyldige erhållit var avdragbara från hans annan personlig inkomst. Skatteåret 1986. Röstning 4-1.

HFD 1991/2274

Banken ägde fastighetsaktiebolaget A:s hela aktiestock och bankens verkställande direktör var verksam som verkställande direktör i bolaget A. Bolaget A köpte år 1985 till Fastighetsaktiebolag B:s räkning en fastighet till ett köpepris på 6,8 miljoner mark. Bolaget A var enda aktieägare i bolaget B och såsom ordförande i styrelsen var verksam även bankens verkställande direktör. Samma bank beviljade bolaget B ett lån på 6 miljoner mark och bolagets eget kapital utgjorde 800 000 mk. Hyresintäkter som bolaget A erhållit från uthyrning av bolagets B lägenheter utgjorde 363 000 mk, av bolaget A betalda driftsvederlag utgjorde 59 832 mk och finansieringsvederlag 1 067 004 mk. Uthyrningen avkastade således en förlust på 763 836 mk. Då sambandet mellan intressen av bolaget B, bolaget A och banken beaktades samt annan utredning om saken, ansågs det att det vid finansiering av bolaget B:s aktier vidtagits åtgärder i avsikt att bli fri från skatten som skall erläggas. Med beaktande av detta och förhållandet av hyresintäkterna till betalda bolagsvederlag ansågs det att av bolaget A betalda finansieringsvederlag till den del som de översteg beloppet som bolaget B behövde för täckning av sina ränteutgifter och övriga vanliga finansieringsutgifter, var inte avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande, vilka hänför sig till bolaget A:s uthyrningsverksamhet. Avdragbara finansieringsvederlag uppskattades till 760 000 mark. Skatteåret 1986.

HFD 1991/2275

Den skattskyldige fick från hyresinkomsterna av lägenheter som fastighetsaktiebolaget besuttit på basis av ägandet dra av finansieringsvederlag, då dessa finansieringsvederlag inte finansierades utan inkomstfördes i fastighetsaktiebolaget. Då det beaktades också att finansieringsvederlag i första hand bars för att täcka fastighetsaktiebolagets ränte- och motsvarande finansieringsutgifter och att ifrågavarande uthyrning av lägenheter var inbringande, ansåg högsta förvaltningsdomstolen på basis av dessa och i centralskattenämndens utslag nämnda grunder att den skattskyldige hade rätt att dra av finansieringsvederlag från hyresinkomsterna av dessa. Förhandsbesked. Skatteåret 1990. Röstning 3-1-1.

HFD 1992/4994 B 518

Övriga kostnader för främmande kapital än räntor, vilka hänför sig till ett lån som upptagits för anskaffning av en uthyrd aktielägenhet var i 81 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) avsedda avdragbara utgifter vilka hänför sig till anskaffning av hyresinkomst.

HFD 1993/4723

Fastighetsbolaget hade med ett jordlegoavtal som det ägde hyrt ett oanvänt område av lägenheten, såsom byggnadsrätten förutsatt, mot en årlig hyra på 5 700 mark och med ett köpebrev som avfattats samma dag sålt denna byggnadsrätt till 78 000 mark, varav 38 000 mark erlades på inköpsdagen och det avtalades om att resten av köpepriset skulle erläggas inom tio år, då den årliga avgiften var 4 000 mark. Eftersom jordlegoavtalet och försäljningen av byggnadsrätten utgjorde en helhet, skulle stadgandena om överlåtelse av fast egendom inte tillämpas på försäljningen av byggnadsrätt, utan även ersättningen om vilken det överenskommits i köpebrevet skulle betraktas som hyresinkomst erhållen från fastighet. Till skatteårets inkomst skulle som hyresinkomst emellertid inte räknas mera än beloppet, som enligt 114 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet skulle periodiseras för skatteåret på basis av stadgandena i lagen om beskattning av näringsverksamhet. Skatteåret 1989.

HFD 1995/4228 B 521

A hade 3.10.1990 med 130.000 mark skaffat aktierna i Fastighets Ab B som berättigade till

besittning av en affärslokal om 36,5 kvadratmeter. andelen av Fastighets Ab B:s skulder som hänförde sig till aktierna var 600.000 mark. A hade betalt till fastighetsbolaget i amortering på bolagslånet 500.000 mark 7.12.1990 och 100.000 mark 2.1.1991, vilka belopp bolaget hade beaktat som intäkt i form av kapitalvederlag. A avdrog från affärslokalens hyresinkomst också amorteringarna på bolagslån som betalts till fastighetsbolaget, varvid uthyrningen visade underskott 509.133 mark under år 1990 resp. 33.605 mark under år 1991. Länsrätten ansåg på grund av kommunalombudets besvär att andelen av bolagsskulden som hänförde sig till aktierna som A ägde var ovanligt stor jämfört med aktiernas köpesumma. Man hade således i verkligheten betalt en del av aktiernas anskaffningspris i form av bolagsvederlag. Eftersom åtgärden hade uppenbarligen vidtagits i syfte att undvika skatt, kunde finansieringsvederlag inte dras av från A:s personliga inkomst såsom utgifter för inkomstens förvärvande i anslutning till uthyrningsverksamhet till den del som finansieringsvederlag överskred beloppet som behövdes för att täcka Fastighets Ab B:s ränteutgifter och andra sedvanliga finansieringsutgifter. Länsrätten upptog inte ärendet som första besvärsinstans för avgörande, på viket sätt A:s beskattningar skulle rättas, utan upphävde A:s beskattning och returnerade ärenden till skattebyrån för ny behandling. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg på grund av A:s besvär att länsrätten kunde på grund av ombudets besvär upphäva A:s beskattning och returnera ärendet för utredande av den omständigheten, vilken andel av betalda kapitalvederlag eventuellt utgjorde en post som skulle likställas med en oavdragbar kapitalplacering. Man skulle, då ärenden behandlades på nytt, ta i beaktande att A var dessutom berättigad att dra av såsom utgifter för inkomsternas förvärvande och bibehållande i anslutning till kapitalvederlag för uthyrningsverksamhet under båda skatteår, till den del som hänförde sig till lokalen som han på grund av aktieägandet förvaltade över, den andel som fastighetsbolaget hade för det år för vilket kapitalvederlaget hade influtit använt som amortering av lån som motsvarade de ordinarie avskrivningar som gjorts från fastighetsbolagets anläggningstillgångar. Skatteår 1990 och 1991.

HFD 1997/66

Till tillgångarna i dödsboet efter A som avlidit under 1992 hade hört två fastigheter, på vilka belägna fyra byggnader hade redan då A levt varit uthyrda och dödsboet hade fortsatt med uthyrningsverksamheten. Såsom värden på vilka byggnadernas avskrivningar kunde i beskattningen av dödsboet göras skulle de oavskrivna anskaffningsutgifter som använts i beskattningen tillämpas. Dödsboets yrkande på att gängse värden som fastställts i arvsbeskattningen skulle tillämpas grundade sig inte på lagen. Skatteåret 1993.

HFD 1999/2311

A hade köpt en aktie i ett fastighetsaktiebolag, som berättigade till besittning av en lägenhet om 58 m2. Köpesumman var 10 000 mark och aktien motsvarande andel av bolagets lån var 600 000 mark. A hade fått av nämnda lägenhet som han hyrt ut 35 894 mark i hyresinkomst. A hade betalt till bolaget 5 004 mark i driftsvederlag och 649 274 mark i kapitalvederlag. Av kapitalvederlaget hade bolaget använt 49 274 mark för ränteutgifterna och 600 000 mark för amortering av lån. Bolaget hade under räkenskapsperioden amorterat sina lån sammanlagt 796 260 mark och gjort 796 716 marks avskrivningar på sina anläggningstillgångar.

Det ansågs, att A hade i form av finansieringsvederlag betalt aktiens anskaffningspris. A var berättigad att såsom till uthyrningen hänförlig utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande från sin hyresinkomst dra av, förutom driftsvederlaget och kapitalvederlaget till den del som hänförde sig till fastighetsaktiebolagets ränteutgifter, även den del av kapitalvederlaget som han betalt för lägenheten som han med stöd av fastighetsbolagets aktieägande förvaltade över och som fastighetsbolaget hade under året för inflytning av kapitalvederlaget använt för amortering av lån som motsvarade fastighetsaktiebolagets ordinarie avskrivningar på bolagets anläggningstillgångar. Då A ägde 2 procent av fastighetsaktiebolagets aktiestock och då bolagets låneamorteringar var mindre än avskrivningarna på anläggningstillgångar, av 600 000 marks andel av kapitalvederlaget som A betalt, som med stöd av 56 § beskattningslagen skulle betraktas som betalning av aktiens anskaffnings-

pris, godkände man såsom avdrag nämnda procenttalet motsvarande andel av bolagets samtliga låneamorteringar, dvs. 15 925 mark. Skatteår 1992.

HDF 2000/2157

Den skattskyldige hade genom ett testamente förvärvat aktier som berättigade till besittning av en aktielägenhet. Lägenheten, vars areal var 57 kvadratmeter, hade inte kunnat hyras ut i det skick som den varit efter den förra ägaren, av vilken anledning den skattskyldige hade låtit renovera lägenheten. Renoveringen omfattade målning av lägenhetens innertak samt väggarna och möblerna i köket, tapetsering i vardagsrummet och sovrummet samt beläggning av golvet. Man hade också skaffat ett nytt kombikylskåp och en vattenkran för tvättmaskin. Renoveringskostnaderna hade varit sammanlagt 12 550 mark och hyresinkomsterna för 10 månader under skatteåret hade varit 24 370 mark. Då utgifterna hade berott på renovering som utförts efter ägarbytet men innan man börjat använda lägenheten för uthyrningsändamål, betraktades utgifterna såsom utgifter som likställs med anskaffningsutgiften och de kunde inte dras av under skatteåret såsom årsutgifter som hänför sig till blivande hyresinkomster. Skatteåret 1997. Omröstning 4\-3.

HDF 2001/51

A, som hade hyresinkomster av flera aktielägenheter som han ägde, hade skaffat balkonginglasning i en av lägenheterna som han hyrt ut. Anskaffningsutgiften för balkonginglasningen hade varit 7 900 mark. För lägenheten hade uppburits hyra 15 660 mark under tiden 1.1.\-30.6.1998, dvs. 2 610 mark i månaden och för tiden 1.8.\-31.12.1998 efter inglasningen av balkongen 13 550 mark, dvs. 2 710 mark i månaden. Förvaltningsrätten, hos vilken A hade yrkat på avdragande av balkonginglasningens anskaffningsutgift såsom årlig utgift, ansåg att lägenhetens kvalitet hade förbättrats genom inglasning av balkongen, varför utgifterna som berodde på renoveringen var utgifter för grundlig renovering av lägenheten. Högsta förvaltningsdomstolen, hos vilken skatteombudet yrkade på att balkonginglasningen skulle betraktas som avdragbar anskaffninsutgift förts vid eventuell beskattning av aktiernas överlåtelsevinst, ändrade inte förvaltningsdomstolens beslut, i vilket man ansåg att A var berättigad att från sina hyresinkomster dra av utgifterna för grundlig renovering genom lika stora årliga avskrivningar, dvs. då utgiftens sannolika verkningstid var mindre än 10 år, under 10 skatteår och följaktligen 790 mark under skatteåret 1998. Skatteår 1998.

HFD 2003/1064

Makarna A hade hyrt ut en bostadsfastighet till sitt fullvuxet barn. De hade i sina skattedeklarationer anmält som hyresinkomster 27 550 mark och som fastighetens löpande kostnader 5 600 mark samt som avskrivningar från byggnaden 28 026 mark, dvs. som utgifter av uthyrningsverksamheten sammanlagt 33 626 mark. I ordinarie beskattning fastställdes resultatet av uthyrningsverksamheten till 0 mark och utgifter och avskrivningen avdrogs inte från makarnas kapitalinkomst till den del som utgifterna och avskrivningen överskred hyresinkomsten.

Då makarna A hade till sitt fullvuxna barn hyrt en bostadslägenhet mot hyra, som visserligen överskred fastighetens löpande utgifter, men som var väsentligen lägre än fastighetens gängse hyra, hade uthyrningen inte i första hand skett i inkomstförvärvssyfte utan av familjeskäl. Därför var fastighetens utgifter och avskrivningen från fastighetens anskaffningsutgift inte, till den del som överskred hyresinkomsten av fastigheten, sådana utgifter för anskaffning av kapitalinkomster som skulle dras av från makarnas kapitalinkomster. Högsta förvaltningsdomstolen upphävde på skatteombudets besvär skatterättelsenämndens beslut, i vilket uthyrningen hade ansetts utgöra inkomstförvärvsverksamhet och förlusten av inkomstförvärvsverksamheten dragits av från makarnas kapitalinkomster, samt förvaltningsdomstolens beslut, i vilket skatteombudets besvär över skatterättelsenämndens beslut hade förkastats, samt satte den ordinarie beskattningen av makarna A i kraft. Skatteår 1999.

CSN 1986/312

Sjukgymnast A hade varit grundaredelägare i fastighetsaktiebolaget K. A hade som avsikt att överföra sina vårdanstalter till lägenheten som han reserverat. Ägare till lägenheter skulle be-

tala förutom driftsvederlag även finansieringsvederlag, med vilket K skulle betala räntor på och amorteringar av lån. K bokförde erhållna finansieringsvederlag i sin helhet såsom intäkter av sin resultaträkning. Finansieringsvederlaget som A betalat betraktades inte såsom anskaffningsutgift av aktierna som A tecknat. A hade rätt att vid sin beskattning dra av finansieringsvederlaget som han betalat till K.

Försäkringar

HFD 1983/3298 II 556

Prestation, som erhållits med stöd av sparlivförsäkring vid dödsfall var skattepliktig inkomst för förmånstagaren som levt i gemensamt hushåll med den försäkrade, men som inte heller tidigare ingått äktenskap med denne och som inte hade gemensamt barn med denne. Skatteåret 1979.

HFD 1985/4226 II 571

Försäkringstiden för s.k. Tapiola sparförsäkring var 15 år och summan vid dödsfall antingen 200 000 mk eller 300 000 mk. Sparsumman var på motsvarande sätt 100 000 mk eller 150 000 mk. Om den försäkrade avled före utgången av försäkringstiden förföll dödsfallssumman till betalning till förmånstagarna. Om den försäkrade levde till utgången av försäkringstiden skulle sparbeloppet erläggas till honom. Försäkringen utgjorde med stöd av 67 § lagen om försäkringsbolag en sådan livförsäkring som överensstämde med de grunder som fastställts av social- och hälsovårdsministeriet. Försäkringspremierna kunde erläggas som engångsbetalning eller som försäkringsavgifter vid bestämda tider. I försäkringssummorna ingick en beräkningsgrundsränta som överensstämde med de grunder som fastställts av social- och hälsovårdsministeriet. Till försäkringen anslöt sig ett indexvillkor, med stöd av vilket försäkringsbolaget kunde höja försäkringssummor med anledning av försämringar i penningvärdet. Det ansågs att försäkringen utgjorde en i 22 § 1 mom. 21 punkten IFSkL avsedd livförsäkring, och försäkringstagarens rätt till försäkringen utgjorde skattefri förmögenhet vid förmögenhetsbeskattningen. Förhandsbesked. Skatteåren 1984-1985. 22 § 1 mom. 21 p. och 41 § 7 p. IFSkL.

HFD 1986/3455

Försäkringspremien för en livförsäkring som arbetsgivaren bekostat utgjorde i sin helhet arbetstagarens inkomst för det skatteår då premien hade betalts, trots att en del av försäkringsskyddet hänförde sig till följande skatteår. Skatteåret 1983.

HFD 1988/2219 B 525

Ett kommanditbolag hade 29.1.1982 tecknat en sparlivförsäkring för sin ansvariga bolagsman A. Enligt försäkringen var A den försäkrade och bolaget förmånstagare. Bolaget hade i beskattningen dragit av de försäkringspremier som det betalt. Bolaget hade för avsikt att ändra förmånsförordnandet så att A skulle bli förmånstagare. Till den del varom var fråga i HFD ansågs det att de försäkringspremier som dragits av vid bolagets beskattning i enlighet med den princip som uttryckts i 51 § 3 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet skulle återföras till bolagets inkomst då förmånstagarförordnandet ändrades. I fråga om den ansvariga bolagsmannen ansågs vid tillämpningen av 20 § 11 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och dess övergångsstadgande (L897/85) försäkringen som en i övergångsstadgandet avsedd försäkring från och med den tidpunkt då försäkringens förmånstagarförordnande ändrades. Vid tillämpningen av inkomstutjämningsstadgandet enligt 60 a § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet ansågs försäkringens giltighetstid ha börjat då försäkringens förmånstagarförordnande ändrades. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988.

HFD 1989/3355 B 519

A hade för avsikt att ta ett tilläggsskydd för livsfarlig sjukdom som kan fogas till Apollolivförsäkring. Om A insjuknade i livsfarlig sjukdom nämnd i försäkringsvillkoren, skulle en i försäkringsbrevet definierad andel (högst 50 procent) av livförsäkringssumman för dödsfall betalas till honom i förskott. Detta tilläggsförsäkringsskydd skulle vara i kraft högst till utgången av den månad under vilken den försäkrade skulle fylla 65 år. Den försäkrade kunde enligt egen prövning använda dem till högklassig vård eller, om vården inte mer var till nytta, skulle han kunna arrangera sina egna angelägen-

heter med denna ”ersättning för men”. Den resterande delen skulle efter den försäkrades död betalas till hans anhöriga i form av normal livförsäkringsersättning.

Det ansågs att en försäkringsprestation som skulle betalas till följd av livsfarlig sjukdom på basen av tilläggsskydd för livförsäkring var enligt 58 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet A:s skattepliktiga inkomst. HFD förkastade A:s besvär där han yrkade på att försäkringsprestationen skulle anses som skattefri inkomst enligt 60 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Förhandsbesked. Skatteåret 1989. På samma sätt CSN 220/90, även om den skattskyldige företedde en utredning om att han använt försäkringsprestationen till sjukhusvården som han arrangerat för sig själv. Skatteåret 1990.

HFD 1995/3374

Ett försäkringsbolag hade beviljat ett bolag tre affärskompanjonförsäkringar. De försäkrade var bolagets verkställande direktör, kassör och dennes make, som var transportchef i bolaget. Verkställande direktören och kassören var delägare i bolaget. Bolaget och ovan nämnda personer hade undertecknat ett ömsesidigt försäkringsavtal som, då någon av de försäkrade dog, berättigade de efterlevande att av dödsboet lösa in den avlidnes aktier på i avtalet nämnda villkor. För att tillgodose denna inlösningsrätt tecknade man affärskompanjonförsäkringarna. Då det i försäkringarna var frågan om riskförsäkringar som tjänade delägarnas privata förmåner, kunde livförsäkringspremierna som föranleddes av affärskompanjonsförsäkringarna inte anses som sådana avdragbara utgifter för bolaget som avses i 7 § och 8 § punkt 4 lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Skatteåren 1984- 1988.

HFD 1995/4006 B

A Ab hade åt sin delägare och direktör B tagit en försäkring och årligen dragit av försäkringspremierna från sina intäkter. Under skatteåret sålde B sina aktier i A Ab och avgick från bolaget. I samma veva överförde A Ab utan ersättning försäkringen på X Ab vars aktiestock ägdes av B. Försäkringens återköpsvärde bestod av fondandelen och premieåterbetalning.

När förmånstagarna var B och efter hans död före utgången av försäkringen hans anhöriga, hade A Ab då bolaget överfört försäkringen på X Ab utan ersättning inte avstått från den ekonomiska förmånen till förmån för sin delägare B så, att A Ab skulle anses ha delat ut förtäckt dividend. Skatteåret 1989. Omröstning 4-1.

CSN 1994/135

X Ab tog från försäkringsbolaget N en investeringsförsäkring med engångspremie, kallad även nyckelpersonförsäkring eller direktörsförsäkring, i vilken den försäkrade var X Ab:s verkställande direktör A. Försäkringstiden var fem år. Förmånstagare och ägare var X Ab. Till försäkringstagare X Ab betalas en sparsumma efter försäkringsperiodens utgång. Om den försäkrade dör under försäkringstiden, betalas till försäkringstagaren en dödsfallssumma som är lika stor som försäkringspremien. Försäkringstagaren kan avbryta försäkringen, då försäkringsbolaget betalar ett s.k. återköpsvärde till försäkringstagaren. Försäkringspremien var 16,7 miljoner mark. X Ab behandlade inte försäkringspremien som en avdragbar utgift enligt NärSkL. Det ansågs, att då sparsumman av direktörsförsäkringen som X Ab tagit för sin verkställande direktör förföll till betalning i slutet av försäkringstiden eller då försäkringstagaren avbröt försäkringen, var försäkringsprestationen, minskad med tidigare icke avdragbara försäkringspremier, dvs. endast avkastningen av försäkringen, X Ab:s skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1994 och skatteåret 1995.

CSN 2001/58

Tilläggsförsäkring för benbrott var en riskförsäkring, på basis av vilken man skulle till den försäkrade betala en i försäkringsvillkoren definierad engångsersättning för benbrott genom olyckshändelse. Försäkringsersättningen berodde enbart på skadans art och kroppsdelen som skadats. Ersättningens maximibelopp hade dessutom begränsats till 27 000 mark per försäkringshändelse.

Tilläggsförsäkring för benbrott betraktades som sådan personförsäkring som avses i 80 § 6 punkten ISL. Ersättning som betalts på basis av den var således en skattefri försäkringsersättning. Förhandsavgörande för år 2001 och 2002.

CSN 2011/34

A ämnade ingå med försäkringsbolaget en i lagstiftningen om försäkringsavtal avsedd sparlivförsäkring eller ett kapitalisationsavtal, där försäkringsavgiften som betalades till försäkringsbolaget kunde placeras i olika placeringsobjekt. Försäkringsbolaget hade äganderätten av placeringsobjekten. Försäkringsbolaget var berättigat att överlåta placeringsobjekt och placera medlen i ett annat objekt. Man kunde också i avtalsvillkoren bestämma, att A hade rätt att under avtalets giltighetstid självständigt bestämma om överlåtelse av placeringsobjekt och om placeringarna. Då försäkringsbolaget överlät objekt som under avtalets giltighetstid anslöt sig till försäkringen eller till kapitalisationsavtalet, ansågs detta inte utgöra överlåtelse i A:s beskattning. Överlåtelsen förorsakade för A varken skattepliktig inkomst eller avdragsgill förlust, även om han självständigt kunde bestämma om placeringsobjekt. Förhandsavgörande för år 2011 och 2012.

Inkomstskattelagen 29 och 32 §

Inkomster av marksubstanser

HFD 1967 II 544

Då man ämnade sälja lägenheten till ett bolag som bedrev gruvverksamhet för att idka gruvverksamhet, ansågs försäljningen ha skett för ändamål, för vilket köparen var berättigad att genom expropriation eller på annat motsvarande sätt lösa in egendom. Enligt 1 § i lagen om temporär skattefrihet för vinst av vissa egendomsöverlåtelser (342/61), skulle den tillfälliga vinsten av försäljningen inte betraktas som lägenhetsägarens skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1966 och 1967, Förhandsbesked.

L om temporär skattefrihet för vinst av vissa egendomsöverlåtelser 1 § (29.6.1961/342).

HFD: 1977-B-II-548

Enligt arrendeavtalet för 50 år mellan markägaren och elbolaget hade bolaget rätt att på markägarens lägenhet bygga och uppföra högspänningsledning med stolpar. Bolaget hade rätt att hålla kraftlinjegatan, vars bredd var 20 meter, fri från träd, skottar m.m. Träd som växte på gränsområden utanför den egentliga kraftlinjegatan fick ha endast bestämd höjd. Engångsersättningen om 660 euro som fåtts med stöd av arrendeavtalet utgjorde skattepliktig inkomst för skatteåret för markägaren. Skatteåret 1973. GSL 5 § 2 mom. 9 punkten.

HFD 1994/3007 B 519

Om en jodbrukare överlåter stenmaterial från lägenheten som han ägt över 10 års tid antingen genom att utarrendera stenbrott eller genom att sälja stenmaterialet till bolaget som brutit materialet, ska såsom stenbrottets anskaffningsutgift under varje skatteår avskrivas den andel av stenbrottets ursprungliga anskaffningspris som motsvarar mängden av materialet som använts under respektive år. Omröstning 4-3. Förhandsbesked.

HFD 1996-B-514

Skattskyldig, som ägde en lägenhet som bestod endast av skogsmark, hade av skogsmarken arrenderat till telefonbolaget ett 3 650 kvadratmeter stort område för basstation för mobilbasstation för 30 år mot en engångsersättning om 40 000 mark. Engångsersättningen som han fått år 1995 för arrendet betraktades som hans skattepliktiga inkomst för skatteåret 1995 i jordbrukets förvärvskälla. Skatteåret 1995. Förhandsbesked.

GSL 2 § 2 mom. 5 § 1 mom. 9 punkten.

CSN 1993/129

Skattskyldig som idkade jord- och skogsbruk på en lägenhet som han ägde, sålde lav som lyftes årligen på lägenheten. Lav kan inte betraktas såsom marksubstans och inkomsten som erhålls från försäljning av lav kunde inte på annan grund betraktas såsom i 32 § inkomstskattelagen avsedd kapitalinkomst. Försäljningsinkomsterna av laven skulle räknas till jordbrukets resultat som beaktas såsom företagsinkomst som skall fördelas vid beräkning av den skattskyldiges förvärvsinkomst och kapitalinkomst. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

CSN 1993/192

Jordbrukare A idkade förutom mjölkboskapsskötsel även grusförsäljning i ringa omfattning på sin lägenhet. A transporterade gruset till kunderna med en lantbrukstraktor. Värdet av grus-

försäljning var ett par tusen mark år 1993. Kostnaderna för grustransport som uppbärs från kunden var i genomsnitt 80 mark per kund. Ifrågavarande grusförsäljning betraktades inte såsom särskild rörelse. Inkomsten som A fick från transport av grus som säljs från lägenheten, var inte i 32 § inkomstskattelagen (1535/92) avsedd kapitalinkomst, utan i inkomstskattelagen för gårdsbruk avsedd skatteårets skattepliktiga inkomst av jordbruket. Utgifterna vilka hänför sig till grustransport var avdragbara utgifter vilka hänförde sig till anskaffning av inkomst av gårdsbruk. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

Garantiprovision

HFD 1993/2797

Bolaget har arbets- och ansvarstidens bankgarantier för bedrivande av entreprenadverksamhet, för vilka och för bolagets andra långfristiga skulder bolaget måste ha ställt en tillräcklig garanti för banken. Bolagets verkställande direktör, som också är den enda delägaren i moderbolaget som äger bolagets alla aktier, måste som garanti ha ställt privategendom på grund av att bolagets egna garantier inte har varit tillräckliga. Bolaget tänkte till den verkställande direktören betala en 3 procents garantiprovision för privategendomen som är säkerhet för garantiprovisionen. En skälig provision var en kostnad för förvärvande och bevarande av bolagets inkomst. Det skulle vid verkställandet av beskattningen prövas, om 57 § 1 mom. beskattningslagen skulle tillämpas i fråga om beloppet av garantiprovisionen. Omröstning 5-4. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

HFD 1994/2895

A och B ägde 48 procent och 26 procent av aktiebolagets aktiestock. A var verksam som verkställande direktör i ett bolag. A och B hade förbundit sig till en proprieborgen för bolagets skulder. Bolaget betalade premier till A och B på basis av borgensförbindelser. Beloppet på premierna understeg nivån av garantipremier vilka banken uppburit. Garantipremierna var förvärvsinkomst vid beskattningen av A och B. Bolaget var inte skyldigt att verkställa förskottsinnehållning på basis av garantipremierna vilka det betalat. 4 § L om förskottsuppbörd.

Sytning

HFD 1982/1258

Pensionen om vilken det kommits överens att den månatligen skalbetalas till fastighetsförsäljaren i pengar, skulle enligt köpebrevet förhöjas årligen på basis av rotpriset för virke och på basis av ändringarna i det officiella riktpriset för råg. Dessa prestationer vilka betalats på basis av köpepriset var i samband med fastighetsöverlåtelse en förbehållen förmån, dvs. sytning också till den del som pensionen hade förhöjts. Det var inte frågan om ens delvis skattepliktig inkomst för försäljaren. Skatteåren 1974-1975.

HFD 1985/5202 II 567

Bostadsförmån som i samband med avvittring och arvskifte innehållits för livstid, betraktades inte såsom sytningstagarens skattepliktiga inkomst.

HFD 1986/161

Den skattskyldige hade sålt sin lägenhet till sina barn med ett köpebrev, enligt villkoren av vilket äganderätten överfördes till köparna, men besittningsrätten kvarblev för försäljaren för hans livstid så att avkastningen av lägenheten skulle användas till underhållet av försäljaren och hans hustru på lägenheten samt till grundförbättringar på lägenheten eller annars köparen till godo. Lägenhetens nettoinkomst av skogsbruk som beskattats enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk betraktades inte såsom i 22 § 1 mom. 14 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd skattefri inkomst (sytning). Skatteåren 1978-1982.

Skadeersättning

HFD 1996/3368 B

Banken hade betalt skadeersättning till kunden på grund av att banken felaktigt hade betraktat räntan på en deposition skattefri. Sagda ersättning utgjorde skattepliktig kapitalinkomst för den skattskyldige. Skattepliktig inkomst var däremot inte en ersättning som banken betalade till den skattskyldige för utgifterna föranledda av sammanfattandet av bemötandet till skattebyrån i ett ärende angående efterskatt. Förhandsbesked för 1995 och 1996. Omröstning 3\-1\-1.

HFD 2002/2346

Då aktiebolagets bokslut för år 1993 utarbetades i revisionsbyrån som aktiebolaget anlitade, beräknades det, att A som ägde bolagets hela aktiestock kunde ur bolaget år 1994 lyfta dividender 340 000 mark så, att beloppet beskattades i sin helhet som kapitalinkomst. Då man i samband med beräkning av kapitalinkomsten hade felaktigt tillämpat bolagets nettoförmögenhet vid utgången av 1992 i stället för nettoförmögenheten i slutet av 1993 och då nettoförmögenheten för 1993 var betydligt lägre än 1992 års nettoförmögenhet, hade en betydande del av den lyfta dividenden om 340 000 mark blivit beskattad som förvärvsinkomst och således enligt en skatteprocentsats som var högre än inkomstskatteprocentsatsen för kapitalinkomster. A hade därför av räkenskapsbyråns ansvarsförsäkring i skadeersättning för skatteökningen som felet förorsakade fått 56 952 mark. Skatterättelsenämnden förkastade A:s rättelseyrkande i övrigt och ansåg att ersättningen skulle beskattas som A:s kapitalinkomst i stället för förvärvsinkomst. Förvaltningsdomstolen ansåg på A:s besvär, att det var frågan om sådan skattefri skadeersättning som avses i 78 § i inkomstskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg på skatteombudets besvär, att ersättningen inte kunde med stöd av lagrummet i fråga betraktas som skattefri skadeersättning, och satte skatterättelsenämndens beslut i kraft. Skatteår 1996. Inkomstskattelagen 78 §.

HFD 2007/3272 HFD: 2007:88

X hade i samband med skatterådgivning tillrått att överföra förmögenheten så, att aktierna för en lägenhet som används som egen bostad skulle ges som gåva till mottagarna, som därefter säljer aktierna till en utomstående köpare mot värden som antecknats i gåvoskattedeklarationerna. Om doneringen hade ordnats i annan ordning så, att bostadsaktierna hade först sålts skattefritt och den erhållna köpesumman hade givits som gåva efteråt, skulle skattepåföljderna ha blivit lägre. X ämnade att i skadeersättning betala beloppet, med vilket skatterna på det genomförda arrangemanget överskred den skatt, som skulle ha påförts, om överföring av samma egendom hade gjorts på det senare nämnda sättet.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att man ersatte till gåvotagarna endast det skattebelopp, som de skulle ha sparat genom att ordna arrangemang som i annan ordning ledde till samma resultat. De fick inte heller genom arrangemanget mera pengar efter ersättningen än vad de skulle ha fått, om man hade förfarit på det alternativa sättet. Ersättningen gällde inte heller i verkligheten för skatten på inkomsten, utan doneringens skattepåföljder. Under dessa omständigheter var det inte frågan om skadeersättning som betalas i stället för skattepliktig inkomst, som avses i 78 § i inkomstskattelagen, så att förskottsinnehållning skulle inte verkställas på ersättningen. Förhandsavgörande för år 2006. Inkomstskattelagen 78 §.

CSN 2001/24

X Ab hade genom att minska aktiekapitalet makulerat sina aktier som inte bytts på sinom tid , vilka aktier hade varit avsedda för att i form av fusionsvederlag överlämnas till aktieägare i andra bolag som på olika tider fusionerats med bolaget. I skadeståndsrättegången som uppstått på grund av ärendet högsta förvaltningsdomstolen konstaterade, att bolagsstämmans beslut om makulering av aktierna hade varit ogiltigt och det borde inte enligt aktiebolagslagens bestämmelser ha iakttagits. Minskningen av aktiekapitalet hade dock omedelbart anmälts till handelsregistret och beslutet hade också i övrigt verkställts redan för flera år sedan. Parterna hade utgått från att återkallande av verkställighet inte längre var möjligt.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att möjlighet till att erhålla fusionsvederlagsaktierna hade förlorats och skadan som drabbat dem som varit berättigade till aktierna var, oberoende av ovan avsedd ogiltighet, slutlig. X Ab var således ansvarigt för skadan som åsamkats dem som varit berättigade till aktierna som makulerats genom bolagsstämmans beslut.

A hade ägt aktier i Y Ab. Y Ab hade fusionerats med X Ab år 1974. A hade på ovan beskrivet sätt förlorat sitt fusionsvederlag. X Ab var på grund av skadan som föranletts av makulering av aktierna skyldigt att till honom betala skadeersättning 80 000 mark jämte ränta.

A hade inte överlåtit aktierna i Y Ab. Ersättningen som han fått för att aktieägarens rättsställning gått förlorat ansågs inte ha erhållits i

stället för skattepliktig inkomst, utan som sådan skattefri skadeersättning som avses i 78 § ISL. Förhandsavgörande för år 2000.

SEPTEMBER 1997

HFD 2002/172

Kunden i en koncern som bedriver bank- och försäkringsverksamhet, vilken kund hade sammanräknade bank-, placerings- eller försäkringsinsatser i koncernen för minst 75 0000 mark och som hade med koncernen ingått ett avtal om kundförhållande, ansågs ha fått kapitalinkomster, då han fick från koncernen;

- en fondplacering om högst 200 mark,

-höst 200 mark i pengar, då han själv får fritt välja om användning av pengarna för betalning av serviceavgifter eller för något annat ändamål,

- högst 200 mark inladdade på ett penningkort, eller

- en varugåva till ett värde om 200 mark som kan väljas fritt.

I fråga om personer som är anställda hos koncernen var de ifrågavarande inkomsterna skattepliktiga förvärvsinkomster.

CSN 2011/23

X Bank Ab ämnade ta i bruk ett nytt bonussystem, där banken beviljade sina kunder bonusar som på grund av utnyttjande av tjänsterna inflöt på bonuskonto. Man fick i bonusar 0,25 procent av det sammanlagda beloppet av kundens krediter, sparmedel och placeringar, då det sammanlagda beloppet av personkundens månatliga transaktioner uppgick till minst 5 000 euro i månaden. Kunden hade enligt bonusvillkoren rätt att ta emot de influtna bonusarna antingen i pengar eller använda dem för betalning av olika tjänster och andra avgifter.

Då kundens möjlighet till att välja mellan olika tillvägagångssätt togs i beaktande, skulle användningen av bonusar för betalning av tjänster och andra avgifter anses som användning av inkomster som kunden hade fått. Bonus som A hade fått, och som han enligt sitt eget val kan få i pengar eller använda för betalning av tjänster och andra avgifter, skulle betraktas som A:s skattepliktiga inkomst. Eftersom förmånen inflöt på grund av placeringar, krediter och sparmedel, ansågs inkomsten kunna likställas med inkomst som tjänats in av förmögenheten och utgöra således kapitalinkomst. Förhandsavgörande för 2011.

Inkomstskattelagen 29 och 32 §

6. ÖVERLÅTELSEVINSTER

SKATTEPLIKT AV EN ÖVERLÅTELSEVINST

Vinst som har erhållits vid överlåtelse av egendom utgör skattepliktig *kapitalinkomst* (45.1 § ISkL). Överlåtelsevinst eller -förlust kan uppkomma av överlåtelse av fast eller lös egendom.

I gällande bestämmelser åtskiljs tillfälliga försäljningsvinster och vinst på egendomsöverlåtelse inte från varandra. Beskattning av överlåtelsevinster omfattar egendom som fåtts genom köp och på annat sätt mot vederlag samt egendom som fåtts utan vederlag samt överlåtelser av egendom som också ägts under en längre tid.

Överlåtelsevinst av en egen bostad och vinster av överlåtelser i samband med generationsväxlingar är skattefria under vissa förutsättningar. Delvis skattefria är vinster som uppkommit vid överlåtelser vilka skett vid expropriation och överlåtelser till i lagen nämnda offentliga samfund samt vinster för överlåtelse av sedvanligt bohag.

Överlåtelseförlust dras av från den vinst för överlåtelse av egendom som den skattskyldige fått under skatteåret och under fem därpå följande år från och med 1.1.2010 (tidigare uppkomnaunder 3 därpå följande år).

På försäljning av egendom som hör till den skattskyldiges näringsverksamhet tillämpas stadgandena i NärSkL. Stadgandena som angår överlåtelsepriset och anskaffningsutgiften för en till jordbruket hörande byggnad och konstruktion och anskaffningsutgiften ingår i GSL. Vinster som erhållits vid överlåtelse av en brukningsenhet eller en del därav beskattas enligt ISkL.

Rättspraxisen spelar en viktig roll i fråga om tolkning av bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinster. Man har senare i texten hänvisat också till äldre rättspraxis till den del som principerna som framgår ur beslut är av betydelse då gällande stadganden tillämpas.

Överlåtelse mot vederlag

Köp och byte

Överlåtelsevinst kan uppstå vid överlåtelser mot vederlag, av vilka de vanligaste är köp och byte. Vederlagets art är inte av betydelse, blott vederlaget är en förmån värd pengar. Egendomen som överlåtes kan vara fast eller lös, och den omständigheten, vilken egendomsslag det är fråga om, har i allmänhet ingen betydelse vid beskattningen av överlåtelsevinster. Beskattningen av en försäljningsvinst kommer i fråga också t.ex. vid överlåtelser mot vederlag mellan föräldrar och barn, men beskattningen kan lindras med stöd av stadgandet om överlåtelse vid generationsväxling för vilket det redogörs senare.

Ägobyte enligt skifteslagstiftningen betraktas inte såsom byte (HFD 1976 II 535). Frivillig ägobyte i enlighet med 58 § 1 mom. i fastighetsbildningslagen var inte en överlåtelse som avses i 32 § i inkomstskattelagen (HFD 2006:81). Det är frågan om byte mot vederlag t.ex., om två syskon, som tillsammans äger två fastigheter till vissa delar, häver samäganderättsförhållandet så att den ena får den ena och den andra den andra av fastigheterna. Överlåtelse mot vederlag sker också bl.a. vid skifte av gemensam tillandning, om inlösningsförfarande tillämpas vid skiftet.

Överlåtelse av egendom har inte ansetts ha ägt rum, om ägaren i enlighet med lagen om samfällda skogar sammanslår sin skogslägenhet till den samfällda skogen mot sin andel av den samfällda skogen (HFD: 2002:83).I motiveringarna till beslutet konstateras, att en samfälld skog är, utgående från fastighetsskiftessynpunkten, gemensamt område för fastigheterna. Den hör i bråktal till de fastigheter, som har andelar i den samfällda skogen. Fastighetens andel i den samfällda skogen får inte

separat överlåtas eller överföras eller innehållas, om man inte uttryckligen stadgat annat därom.

I beskattning av vinst för överlåtelse av egendom har fång inte ansetts ha ägt rum då det på bråktal baserande gemensamma ägandet av ett bolags aktier har upplösts genom att aktierna har delats jämnt mellan samägarna (HFD 1981 II 566). Principen som framgår ur beslutet kan i motsvarande fall tillämpas på upplösningar av gemensamma äganden av aktier.

Upplösning av samägandet betraktades som överlåtelse av bytesnatur, då ägarna ämnade dela sinsemellan aktierna som berättigade till besittning av flera aktielägenheter, vilka aktier de ägde gemensamt (HFD 2001/2460). Avsikten var att upplösningen skulle ske så att var och en skulle i samband med arrangemanget få ensam äganderätt till aktier som berättigade till besittning av vissa aktielägenheter och han skulle samtidigt överlåta sin andel av lägenheterna som skulle bli i de övrigas ägo.

Fast och lös egendom

Att fast och löst egendom åtskiljs från varandra är av betydelse närmast vid tillämpning av stadgandena i ISL som angår överlåtelse i samband med generationsväxling och delvis skattefria överlåtelsevinster.

Såsom fast egendom betraktas bl.a. jord- och skogslägenheter, andelar i ett strömfall, tomter och övriga jordområden såsom icke outbrutna områden samt byggnader som är belägna på området och som hör till markägaren. Andel i samfälld skog (HFD 1974 II 557) och i fastighet som förvaltats såsom sammanslutning är delägarens fasta egendom. Vid beskattningen betraktas såsom fast egendom ytterligare en sådan byggnad, konstruktion eller annan inrättning på annans mark som tillsammans med besittningsrätten till marken kan överlåtas till tredje man utan att markägaren hörs (6 § ISL). Separat överlåtelse av en byggnad utan överförbar hyresrätt är en överlåtelse av lös egendom (jfr. HFD 1992 B 519).

Annan än ovan avsedd egendom betraktas som lös egendom. Till denna räknas förutom lösa föremål t.ex. aktier, teckningsrätter, andelslagets andelar, andelar i öppna bolag, kommanditbolag och oskiftade dödsbon, masskuldebrev och fondandelar i placeringsfonder. På överlåtelse av delägarskap i ett ömsesidigt försäkringsbolag tillämpas beskattning av överlåtelsevinster (HFD 2011:50).

Vederlag som skattskyldig får då han eller hon i samband med donering av en fastighet avstår från besittningsrätten som på sin tid förbehållits, beskattas enligt bestämmelserna om överlåtelsevinst (HFD 2009:13).

Immateriell rättighet

Till lös egendom hör även immateriella rättigheter vilka är t.ex. upphovsrätt, patent, förlagsrätt och varumärke. Om den överlåtna förnödenheten är en immateriell rättighet som överlåtaren själv har utvecklat, tillämpas stadgandena om beskattning av försäljningsvinst inte på överlåtelse (bl.a. HFD 1992 B 515) som angår inkomst erhållen vid överlåtelse av ett varumärke baserat på konstnärens egen verksamhet). Överlåtelsepriset är i dessa fall förvärvsinkomst, då den beskattas enligt ISL. Om försäljare av en immateriell rättighet är annan än dess utvecklare, skall stadgandena om överlåtelsevinst tillämpas.

Stadgandena om överlåtelsevinst tillämpas inte på ersättningen som erhållits från utnyttjande av en upphovsmannarätt och annan immateriell rättighet. Ersättning baserad på en upphovsmannarätt som den skattskyldige utvecklat själv eller erhållit såsom gåva, utgör förvärvsinkomst. Har upphovsmannarätten överförts till den skattskyldige genom arv eller testamente eller har han anskaffat den mot vederlag, utgör ersättningen för utnyttjande av den kapitalinkomst (52 § ISL).

Exekutiv auktion e.dyl. förfarande

I 49 § ISL stadgad specialbehandling gäller i fråga om expropriation eller ett därmed jäm-

förbart förfarande (se senare Delvis skattefria överlåtelsevinster). Stadgandet tillämpas inte på överlåtelse av egendom genom exekutiv auktion eller därmed jämförbart förfarande (bl.a. HFD 1975 II 546).

I betalningsprogrammet enligt lagen om skuldsanering för privatpersoner (57/1993) kan ingå bl.a. förvandling av egendom till pengar på sätt som närmare bestäms i lagen. Också frivillig skuldsanering kan leda till förvandling av egendom till pengar.

Överlåtelsevinst är den skattskyldiges skattepliktiga inkomst, även om överlåtelsepriset skulle användas till betalning av skulder (bl.a. HFD 1996/1872). Aktierna som den skattskyldige ägde fanns i banken såsom säkerhet mot skulder i ett bolag som dennes make huvudsakligen ägde och som sedermera gått i konkurs och banken använde aktiernas köpesumma för betalning av skulderna (se också Överlåtelsepris nedan).

Till 88.2 § BFL har genom lagen av 30.12.2002 (1274/2002) fogats en bestämmelse, enligt vilken befrielse från skatt kan beviljas bl.a. om särskilda skäl därtill föreligger på grund av den skattskyldiges skuldsanering. I motiveringarna till regeringens proposition konstateras, att den i denna bestämmelse avsedd partiell eller fullständig befrielse från skatt kunde i praktiken gälla närmast endast för den skatt som grundar sig på vinst för överlåtelse av egendom.

Hävande av köp

Köp som sakägare hävt med ett frivilligt avtal betraktas vid beskattningen av överlåtelsevinst vanligen som ett nytt köp. Om orsaken till hävande av köp emellertid har varit att överlåtaren har varit utan rättshandlingsförmåga, att man inte har erhållit tillstånd som behövs eller i vissa fall även köparens oförmåga att betala eller annan orsak, på basis av vilken hävande rättegångsvägen skulle ha varit möjligt, har den hävda överlåtelsen inte beaktats vid beskattningen (bl.a. HFD 1980 II 573 och 574). Om säljaren i samband med hävningen av ett köp erhåller en del av köpesumman som ersättning för försäljningsvinsten som han inte erhållit, utgör ersättningen skattepliktig kapitalinkomst för det år, under vilket köpet upphävs (CSN 1993/74).

Apport

En aktie kan tecknas så att till den fogas rätten eller skyldigheten att i bolaget mot aktie placera annan egendom än pengar. Placering av dylik apportegendom i ett aktiebolag betraktas vid beskattningen såsom byte, varvid egendom överlåts mot vederlag och aktier erhålls mot vederlag. Som apport som överlåtelsepris av egendomen, som investerats i aktiebolaget, anses dess gängse värde vid tidpunkten för överlåtelse (HFD 1993/5330). Samma värde betraktas såsom anskaffningsutgift för aktier som delägaren erhållit.

Överlåtelsen ansågs utgöra en med apport jämförbar investering, då delägaren sålde sina aktier till bolaget som han hade grundat mot ett pris som var lägre än det gängse priset, varvid vid beräkning av överlåtelsevinsten betraktades somaktiernas överlåtelsepris deras gängse värde vid överkåtelsetidpunkten (HFD 2009:66).

Skifteslott från aktiebolag

Överlåtelsevinst uppstår, om delägaren vid upplösning av ett aktiebolag såsom skifteslott får mera än anskaffningsutgiften för aktierna som han ägt. Vid beskattningen av ett samfund som upplöses anses såsom överlåtelsepris för denna ett belopp som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset för den egendom som fördelas, dvs. det gängse värdet (27 § ISL och 51d § NärSkL). Samma värde betraktas såsom överlåtelsepris av ett sådant bolags aktier som upplöses vid delägarens beskattning. Såsom tidpunkt för förvärv, enligt vilket förutsättningarna för beskattningen av försäljningsvinst bestäms, har betraktats bolagsstämman, i vilken utredningsmän har företett slutredovisningen (CSN 1986/72).

Återtagande av kapital från ett aktiebolag

Med förtäckt dividend avses också medel som utdelas genom förvärv eller inlösning av egna aktier eller nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden i syfte att undgå skatt på dividend (BeskFL 29.2 §).

Återbetalning av bundet eget kapital till delägare genom att nedsätta reservfonden eller aktiernas nominella värde har prövats i rättsfall HFD 2001:28 och 2001/1245. Det senare gäller en delägare som ska beskattas enligt ISL. Återbetalningen betraktades under de omständigheter som framgår ur utslaget såsom sådan skattepliktig kapitalinkomst som kan likställas med överlåtelsepris. Den skattskyldige kunde dra av aktiernas anskaffningsutgift till den del som motsvarade återbäringen. Utslaget betyder, att avdrag från återbetalning av kapitalet minskar å sin sida aktiernas anskaffningsutgift. Till den del som återbetalning av kapital på aktie överskrider aktiens resterande anskaffningsutgift, tas den överskridande delen i beaktande såsom överlåtelsevinst för skatteåret. Inkomst som uppkommer av en kapitalöverlåtelse beräknas med antagande om anskaffningsutgift, om beloppet enligt antagandet om anskaffningsutgift är större än aktiens resterande anskaffningsutgift. Då den skattskyldige överlåter en aktie, vars anskaffningsutgift redan har dragits av från kapitalåterbäringar som betalts på aktien, beräknas överlåtelsevinsten så, att antagandet om anskaffningsutgiften subtraheras från aktiens överlåtelsepris.

Då man prövar, huruvida utdelning av medel ska anses ha skett i avsikt att undgå skatt på dividend, har man fäst uppmärksamhet bl.a. vid att återbäringar av kapitalet inte överskrider belopp av det betalda kapitalet och att utdelningsbara medel inte används för dem (CSN 2004/33, ej publ.) Betydelse har också den omständigheten, om bolaget har sådana utdelnngsbara medel som kunde delas ut i form av dividend.

Enligt den nya aktiebolagslagen (624/2006) ett aktiebolag kan ha fond för innbetalt eget kapital (SVOP - fond). Fonden kan ha bildats av aktieägarnas kapitalplaceringar eller av vinster. Bolaget kan till sina delägare dela ut medel från SVOP - fond. Till den del som utdelade medel har bildats av kapitalplaceringar, betraktas utdelning av medel som kapitalåterbäring. Kapitalåterbäringen tas i beaktande i beskattningen av överlåtelsevinster på det ovan nämnda sättet. Till den del som medel som delats ut har bildats av vinster, betraktas utdelning av medel som dividendutdelning (se närmare: Skattestyrelsens anvisning ″Den nya aktiebolagslagen och dess inverkan på beskattningen 206/345/2007, 8.3.2007).

På periodisering av kapitalåterbäring torde 110.1 § i ISL tillämpas.

Inlösning och anskaffning av egna aktier

Om aktiebolaget under tiden för sin verksamhet inlöser eller anskaffarsina aktier från sina delägare, tillämpas på överlåtelsen vid delägarens beskattning stadgandena om beskattningen av överlåtelsevinster. Om det emellertid är uppenbart att man inlöst eller anskaffat aktier för undvikande av skatten för dividender, betraktas de utdelade medlen till denna del såsom delägarens inkomst såsom förtäckt dividendutdelning.

Bestämmelserna i den nya lagen om aktiebolag (624/2006) om inlösning och anskaffning av egna aktier avviker från de tidigarer bestämmelserna. Man talar om anskaffning av aktier då aktiebolaget anskaffar sina egna aktier genom frivilliga köp. Inlösning av aktier betyder däremot att aktier tas med tvång från delägarna till bolaget.

Andelsavgift

På återbetalning och överföring av ett andelsavgift tillämpas bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinster. Andelslagets medlem är således på sätt som det bestäms i lagen om andelslag rätt att få sin andelsavgift tillbaka, då medlemsskapet i andelslaget har upphört.

Av fondförhöjning i enlighet med lagen om andelslag (1488/2001) som genomförts i andelslaget och ämnades utnyttja då andelsavgif-

terna omräknades till eurobelopp, har i rättspraxisen (CSN 2002/5 och 25 icke laga kraft vunnet HFD 2002/2478) inte ha givit medlemmarna fördel då förhöjningen skedde. Förmånen tas i enlighet med besluten i beaktande i beskattning av överlåtelsevinsten, vilken beskattning verkställs förhöjd då andelsavgiften återbetalas eller överförs.Vinst som fås för överlåtelse av en andel utgör inkomst för det skatteår , under vilket överlåtelsen ägt rum. Utträdande ur ett andelslag har ansetts (CSN 2002/25, icke laga kraft vunnet) utgöra annan överlåtelse av en andel, som sker på sätt som avses i 110.2 § ISL under det år, under vilket medlemmen underrättar andelslaget om sitt utträdande.

Andelar som medlemsskap i konsumtionsandelslag förutsätter är i allmänhet små, av vilken anledning 48.6 § ISL kan från och med skatteåret 2005 eventuellt tilämpas på dem (se senare Skattefrihet för små överlåtelsevinster).

Försäkringsfall

På försäkringsersättningar tillämpas specialbestämmelser. T.ex. överlåtelse av ett fordon i anslutning till ersättningen för en trafikskada har inte som sådan betraktats såsom en överlåtelse, på vilken stadgandena om beskattningen av överlåtelsevinster tillämpas (HFD 1984 II 569). För den skattskyldige kan således i samband med detta bildas varken överlåtelsevinst eller -förlust (se även senare Försäkringsersättning som tilläggs i överlåtelsepriset).

Tidpunkten för fång mot vederlag och överlåtelse

Besittningstiden är av betydelse, då antagandet om anskaffningsutgiften bestäms eller stadgandena om överlåtelsevinsten av en egen bostad eller överlåtelse i samband med generationsväxling tillämpas. Vid bestämning av besittningstid kan fortfarande den praxis iakttas som bildats i den tidigare rättspraxisen och som till vissa delar avviker sig från de allmänna principerna av civilrätten vilka tillämpas vid förmögenhetbeskattningen.

Dagen för köpet som huvudregel

Tiderna i anslutning till beskattningen av överlåtelsevinster beräknas från tidpunkten då avtalet om köpet eller annan leverans slutits till tidpunkten för avtalet om överlåtelse. Avgörande är vanligen tidpunkten då det bindande, slutliga köpebrevet uppgjorts. Avtalsmässiga villkor som tagits med i köpebrevet och enligt vilka äganderätten överförs vid en senare tidpunkt, ändrar vanligen inte tidpunkterna för ägartidens början och upphörande (se även senare Periodisering av överlåtelsevinst). Vid bestämning av överlåtelsetidpunkten kan 28 § BFL, som angår kringgående av skatt, tillämpas, ifall en situation liknande ägarebyte har förverkligats utan ett slutligt köp.

Fastighetsköp

Avgörande vid ett fastighetsköp är tidpunkten då det lagenliga, slutliga köpebrevet undertecknats. Ett föravtal som avfattats i föreskriven form har i rättspraxisen ansetts ha påbörjat besittningstiden i fallen, i vilka köparen på basis av avtalet betalat en väsentlig del av köpesumman och erhållit fastigheten i sin besittning (bl.a. HFD 1981 II 576). Ett dylikt föravtal kan också anses avsluta ägartiden. Om besittningen av fastigheten inte har överförts på basis av föravtalet, beräknas de utsatta tiderna från tidpunkten då det slutliga köpebrevet undertecknats.

Tiden då marken anskaffats är av betydelse vid bestämning av ägartiden för fastigheten. På basis av den beräknas även anskaffningstiden för byggnader, som skall överlåtas vid fastighetsköpet, trots att byggnaderna hade uppförts senare. Om fastigheten bildas av en byggnad och en överlåtbar arrenderätt, börjar slutandet av ett avtal som angår arrenderätten ägartiden. Att man senare köper marken bildar inte något nytt fång.

Aktieaffär

Vid bestämning av ägartiden för aktier och

andra värdepapper är tidpunkten för köpet av betydelse. Den är vanligen tidpunkten då köpebrevet har undertecknats (se också senare Aktier och teckningsrätter). Vid grundande av ett företag anses aktierna ha anskaffats, då aktierna tecknas och stiftelseurkunden undertecknas (t.ex. CSN 1980/668). Om till besittningen av en lägenhet berättigande aktier har köpts från en grundaredelägare innan byggnaden, som bostadsaktiebolaget ägt, blivit färdig, börjar ägartiden från det bindande avtalet om köpet av aktier.

Överföringar av ett personbolags och delägarnas egendom

Placering av medel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag och uttag av dem från bolaget avbryter ägartiden vid beskattningen av överlåtelsevinst (46.3 § ISL). Om öppet bolag eller kommanditbolag överlåter egendom som bolagsman investerat i bolaget, då det bildats eller senare eller om bolagsman eller före detta bolagsman överlåter sin egendom som han tagit från bolaget, beräknas ägartiden från den tidpunkt då bolagsmannen investerat egendom i bolaget eller tagit egendomen från bolaget (se senare Egendom som investerats i ett personbolag eller som har tagits från det). Stadgandet tillämpas inte, om det är frågan om en i 24 § ISL avsedd ändring av verksamhetsform.

Vissa företagsarrangemang

Ändringar av verksamhetsform

I 24 § ISL finns exempel på olika situationer, i vilka företagsformen ändrats och i vilka tillgångar och skulder i anslutning till tidigare utövad verksamhet överförs med beaktande av kontinuitetsprincipen i bokföringen till en ny företagsform på det sättet att reserveringar inte upplöses och avskrivningar inte återfaller. Enligt 3 mom. nämnda paragraf är en dylik ändring av verksamhetsform inte ett fång vid överlåtelse av egendom i anslutning till verksamheten som överförs, utan besittningstider beräknas före fånget som skett före formändringen.

Bestämmelserna om ändring av företagsformen i 24.1-3 § ISL tillämpas enligt paragrafens 6 mom. (1515/2001) även på ändring av sparbankernas och andelsbankernas verksamhetsform.

Tidpunkt för delägarens fång

Om tidpunkten för anskaffning av vid ändring av verksamhetsform erhållna andelar i ett nytt personbolag vilka motsvarar delägarens tidigare andel och om tidpunkten för anskaffning av aktiebolagets aktier stadgas i 24.4 § ISL. Enligt den anses i paragrafens 1 mom. och 2 och 5 punkter avsedda fall aktierna eller andelarna av ett nytt bolag ha erhållits, då den skattskyldige har anskaffat sig sin andel i ett bolag eller ett dödsbo som varit verksam före ändringen av verksamhetsform. Stadgandet angår beräkning av besittningstid, då

- för fortsättning av dödsboets näringsverksamhet eller jord- eller skogsbruk grundas ett öppet bolag eller ett kommanditbolag, i vilket minst en av delägarna i dödsboet skall vara bolagsman i ett öppet bolag eller ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag eller aktiebolag, vars aktier tecknar en eller flera delägare i dödsboet eller
- öppet bolag förvandlas till kommanditbolag eller aktiebolag eller kommanditbolag till ett öppet bolag eller aktiebolag på ett sätt som det avses i lagen om öppna bolag och kommanditbolag (389/88)

Om den skattskyldiges proportionella andel i bolaget ökar i samband med formändringen, börjar ägartiden för tilläggsandelen från formändringen.

Stadgandet i 24.4 § ISL om beräkning av ägartid vid företagsändringar angår formändringar i dödsboet och öppet bolag eller kommanditbolag. Om det av ett privatföretag, yrke, rederibolag eller annan sammanslutning än ett öppet eller kommanditbolag bildas ett bolag, anses dess aktier eller andelar ha anskaffats, då det nya bolaget grundats.

Aktierna i det nya bolaget som motsvarar den skattskyldiges tidigare andel har erhållits vid den tidpunkt då den skattskyldige förvär-

vade sin andel i det andelslag som var verksamt innan verksamhetsformen ändrades(ISL 24.4 §. 475/1998). Förutsättningen är att andelslaget ombildas till aktiebolag på det sätt som avses i 1 mom. 6 punkten med iakttagande av kontinuitetsprincipen i balansräkningen. Stadgandet tillämpas från och med skatteåret 1997.

Motsvarande ändring i 24.4 § ISL (1170/1998), som hindrar avbrott av ägartiden, har gjorts med tanke på ombildning av en ekonomisk förening till ett andelslag. Andelar i det nya andelslaget anses i detta fall ha erhållits vid den tidpunkt då den skattskyldige förvärvade sin andel i den ekonomiska föreningen som var verksamt innan verksamhetsformen ändrades. Stadgandet tillämpas från och med år 1998. Till exempel ombildningen av Helsingfors telefonförening till ett andelslag under 1998 och vidare till aktiebolag år 1999 avbryter således inte ägartiden. Om personen som före ombildningen varit medlem i den nämnda föreningen säljer andelslagets andelsbevis eller aktierna som han fått på basis av det efter ombildning till aktiebolag, räknas ägartiden från den tidpunkt då han blivit medlem i föreningen.

Fusion

Stadganden i NärSkL om fusion och fission av samfund och sammanslutningar har utvidgats att gälla skattskyldiga som beskattas med stöd av ISL (28 § ISL, 1734/1995).

Stadganden i NärSkL om fusion, fission och aktiebyte tillämpas, om parterna är inhemska aktiebolag. I enlighet med vad i 52.2 § När SkL bestäms kommer tillämpningen i fråga också i sådana fall där arrangemanget gäller bolag som har hemvist i två eller flera medlemsstater av europeiska unionen.

I fusion tillämpas kontinuitetsprincipen både i bolagets och i delägarens beskattning. I beskattningen av delägaren i ett överlåtande bolag betraktas inte utbytet av aktier mot nya aktier som det övertagande bolaget emitterat enligt 52b.4 § NärSkL (1733/1995) inte som överlåtelse av aktier. Till den del som pengar erhålls som fusionsvederlag betraktas fusionen som överlåtelse av aktier.

Om aktier som erhållits som vederlag överlåts vidare, betraktas deras anskaffningsutgift vid beräkning av överlåtelsevinsten vara beloppet som motsvarar anskaffningsutgiften för aktierna i det överlåtande bolaget. Aktiernas ägandetid räknas i dessa fall från den tidpunkt då den skattskyldige skaffat de aktier i det överlåtande bolaget på basis av vilka han eller hon fått de nya aktierna.

Exempel

A har 10.10.1997 köpt 6 000 st. aktier i C Ab mot 10 500 euro. C Ab fusionerades år 1999 med K Ab så, att man fick en aktie i K Ab mot fyra aktier i C Ab. A säljer år 2007 efter fusionen 1 000 st. aktier, som han fått av K Ab, mot 8 500 euro. Då överlåtelsevinsten beräknas, fås anskaffningsutgiften av en aktie i K Ab genom att anskaffningsutgiften 60 000 mark av aktierna i det fusionerande C Ab divideras med 1 500, dvs. med antalet av aktierna i K Ab som A fått i samband med fusionen. Anskaffningspriset på de sålda aktierna blir 1 000 st x 7 euro = 7 000 euro.

Enligt 52a § NärSkL avses med fusion arrangemang där ett eller flera aktiebolag (överlåtande bolag) genom upplösning utan likvidationsförfarande överför alla sina tillgångar och skulder till ett annat aktiebolag (övertagande bolag). Tillämpandet av stadganden om fusion i beskattningen förutsätter att aktieägarna i det överlåtande bolaget som vederlag får nya aktier som emitteras av det övertagande bolaget i förhållande till de aktier de äger. Som fusionsvederlag får också lämnas pengar, dock högst 10 procent av det sammanlagda nominella värdet av de aktier som lämnas som vederlag.

Stadganden som skall tillämpas i beskattningen tillåter, avvikande från bolagsrättsliga stadganden, inte användning av annan än ovannämnd egendom som fusionsvederlag. Till exempel egna aktier som kommit i bolagets besittning inte kan användas som vederlag. Om en fusion görs så att förutsättningarna

i 52a § NärSkL inte uppfylls, kan kontinuitetsprincipen inte tillämpas. Ur det överlåtande bolagets och dess delägares synpunkt betraktas situationen då såsom upplösning, där överlåtelsevinst eller -förlust uppkommer för delägarna.

Stadganden om fusion tillämpas inte, om den skattskyldige genom frivilligt avtal före fusionen byter aktierna mot aktier i det övertagande bolaget.

Ersättning som aktiebolaget hade förpliktigats att betala för att aktieägarens rättsliga ställning hade gått förlorad hade betraktats som sådan skattefri skadeersättning som avses i 78 § ISL (CSN 2001/24). Bolaget hade makulerat sina aktier som varit avsedda för fusionsvederlag, vilka aktier delägare i fusionerade bolag inte ens efter en längre tid anmält för byte.

Fission

I fission tillämpas enligt 52c § NärSkL (1733/1995) kontinuitetsprincipen, om de förutsättningar som avses i lagrummet uppfylls.

Byte av aktier i bolaget som fördelas mot aktier i det övertagande bolaget i samband med arrangemang som avses i 52c § NärSkL betraktas i delägarnas beskattning inte som överlåtelse. Anskaffningsutgiften och anskaffningstidpunkten för aktierna i det mottagande bolaget som i samband med fission fåtts som vederlag bestäms på basis av anskaffningen för aktierna i det överlåtande bolaget. Som anskaffningsutgift för aktierna betraktas enligt huvudregeln den del av anskaffningsutgiften för aktierna i det överlåtande bolaget som motsvarar den del av nettoförmögenheten i det överlåtande bolaget som övergått till det mottagande bolaget. Är det uppenbart, att förhållandet mellan nettoförmögenheterna i mottagande bolag avviker väsentligt från förhållandet mellan gängse värden av aktier i dessa bolag skall man såsom fördelningsgrund använda förhållandet mellan gängse värden (se CSN 1999/48).

Aktiebyte

Som överlåtelse betraktas inte aktiebyte som avses i 52f § NärSkL ab (ISL 45.2 §, 1734/1995). Till den del som pengar erhålls som vederlag betraktas bytet som överlåtelse av aktier. Om tillämpningen av stadganden om aktiebyte på byte av andra aktier än aktier i inhemska aktiebolag stadgas i 52,2§ NärSkL (se ovan vid Fusion)

Eftersom aktiebyte inte betraktas i beskattningen som överlåtelse, kommer beskattning av överlåtelsevinst i fråga först då aktierna som fåtts genom överlåtelsen överlåts vidare. Då överlåtelsevinsten beräknas, betraktas som anskaffningsutgift för de vid utbytet mottagna aktierna den del av anskaffningsutgiften som inte avskrivits i beskattningen. Tidpunkten för anskaffningen av de erhållna aktierna och anskaffningsutgiftsantagandet som bestäms på basis av den bestäms enligt tidpunkten för anskaffningen av aktierna som överlåtits vid aktiebytet. I stadganden har inte givits förutsättningar som gäller aktieägare som deltar i aktiebytet, så att bestämmelserna tillämpas både på fysiska och juridiska personer-.Hinder för tillämpande av bestämmelserna i beskattningen av aktiebolagets delägare var inte den omständigheten, att bolaget som i samband med aktiebyte anskaffade aktierna var en skattskyldig som skulle beskattas enligt inkomstskattelagen (HFD 2006/943).

I 52f § NärSkL (1733/1995) avses med aktiebyte ett arrangemang där ett aktiebolag skaffar en sådan andel av aktierna i ett annat aktiebolag att de aktier det förstnämnda bolaget äger medför mera än hälften av det röstetal som alla aktier i det andra bolaget medför. Om aktier som bolaget tidigare ägt har redan medfört över hälften av röstetalet, kan stadgandet om aktiebyte inte tillämpas (CSN 1999/119). Ett bolag som skaffar aktier kan såsom vederlag lämna nya aktier som emitterats åt aktieägare i ett annat bolag. I arrangemanget kan också en del av vederlaget lämnas i pengar, likväl högst 10 procent av det nominella värdet av aktierna som lämnats i

vederlag. Aktier i ett bolag som skulle grundas och som inte införts i handelsregistret betraktade i avgörandet HFD 2005/254 inte såsom sådan nya aktier som avses i 52f § NärSkL.

För att säkra beskattningen av överlåtelsevinsten räknas inkomsten som inte beskattats vid aktiebyte enligt 52.3 § NärSkL som inkomst, om den skattskyldige efter aktiebytet bosätter sig under samma eller tre därpå följande år i någon annan stat än Finland. Inkomsten beskattas som inkomst under det skatteår då personen bosatte sig annanstans (52f.3 § NärSkL och 45.2 § ISL).

Stadgandet om kringgående av skatt

Arrangemang vilkas ändamål har varit att kringgå skatt kan ingripas med stöd av 52 h§ NärSkL. Tillämpning av stadgandet kommer i fråga, om det är uppenbart att det enda huvudsakliga ändamålet eller ett av ändamålen med fusion, fission, verksamhetsöverlåtelse eller aktiebyte är att kringgå eller undgå skatt. Om arrangemanget betraktas som kringgående av skatt, förloras de i 52-52f § NärSkL avsedda förmånerna som beror på kontinuitet. Avsikten med stadgandet om kringgående av skatt är inte att hindra beviljandet av förmånerna då arrangemanget genomförs enbart av beskattningsmässiga orsaker eller då de beskattningsmässiga faktorerna är den huvudsakliga orsaken till hela arrangemanget.

Stadganden om företagsarrangemang har behandlats i Skattestyrelsens informationsblad 1/1997 av 10.1.1997 och i anvisningen dnr 3311/345/2000 av 28.11.2000.

Fång utan vederlag

Att den skattskyldiges fång är utan vederlag är vid beskattningen av en överlåtelsevinst av betydelse närmast vid bestämning av en anskaffningsutgift samt vid tillämpning av stadganden som angår överlåtelse i samband med generationsväxling. Ett särdrag i fång genom avvittring är kontinuitetsprincipen som tillämpas vid bestämning av ägartid och anskaffningsutgift.

Arv och gåva

Såsom fång utan vederlag betraktas t.ex. arv, fång genom testamente och gåva. Ägartiden för en ärvd och genom testamente erhållen egendom beräknas från arvlåtarens död. Arvskifte, delgivning av testamente e.dyl. åtgärder är inte av betydelse vid bestämning av ägartid (bl.a. HFD 1990 B 536, se senare Dödsbo och överlåtelsevinst av egen bostad).

Om det vid arvskifte avsevärt har avvikits från lagenliga andelar eller om tillgångar utanför boet har använts för erhållande av en viss egendom, kan förvärvet delvis ha skett vid skiftet. Om arvinge t.ex. använder tillgångar utanför boet för att han vill till andra arvingar betala deras andel av dödsboet, till vilket hör endast aktielägenheten, betraktas förvärvet av aktier till denna del såsom ett fång mot vederlag.

Arvingens fång förvandlas inte till fång mot vederlag om han behåller egendomen som fåtts i arv och betalar utjämning av medel som härstammar utanför boet (HFD 1986 II 562). Fånget som sonen som ärvt efter sin far hade fått betraktades däri inte som delvis fång mot vederlag då han av medel som härstammade utanför boet betalade till sin mor utjämning som avses i 103 § äktenskapslagen. Enligt det nämnda lagrummet får den part som skall avstå egendom själv avgöra vad han vill avstå. I stället för egendom som man själv vill behålla kan man ge penningar enligt värdet på egendomen som åsatts vid avvittringen.

Fång genom avvittring

Även fång genom avvittring hör till fången utan vederlag. Makarnas förmögenhetsförhållande hävs vid avvittringen då makarna har giftorätt till den andra makens egendom. Avvittringen kan förrättas för förverkligande av giftorätt, om make har avlidit, makarna har skiljt sig eller äktenskapsskillnaden är anhängig. Make, vars värde av egendom som omfattas av giftorätten är mindre, är vid avvittring berättigad till att från den andra maken erhålla egendom såsom utjämning så att

makarnas andelar av deras egendom som omfattas av giftorätten skall vara lika stora. Också makarnas samägo kan hävas vid avvittringen.

Om make vid avvittringen använder tillgångar utanför boet för att han vill erhålla egendom av den andra maken är hans fång till denna del fång mot vederlag. Fång genom avvittring betraktades inte såsom fång mot vederlag, då den skattskyldige hade fått fastigheten mot att han avstod från att begära underhållsbidrag för barnet (HFD 1977 II 569, se även 1983 II 571, i vilken skadestånd som skall erläggas enligt skillnadsdom kvittades såsom betalt på det sättet att hustrun fick av mannen ägda bostadsaktier vid avvittringen). Däremot i ett fall, i vilket hustrun avstod från sin andel av makarnas gemensamma fastighet och som ersättning fick tillgångar utanför boet, beskattades hustrun för överlåtelsevinsten (HFD 1992/2235).

Det är inte frågan om fång, om den skattskyldige vid avvittringen får hålla egendomen som han ägt tidigare. Utjämning som betalats från tillgångarna utanför boet har i detta fall inte betraktats såsom anskaffningsutgift för den skattskyldiges egendom (HFD 1988 B 532).

Tidpunkt för fång genom avvittring

Ägartiden och anskaffningsutgiften för egendomen som erhållits vid avvittringen beräknas likväl vid *beskattningen av en överlåtelsevinst* enligt gällande 46.2 § ISL på basis av *fånget som föregått fånget genom avvittring*. Avgörande i fråga om bestämmande av ägartiden är således tidpunkten för den förra ägarens, dvs.makens fång.

Om maken använder i samband med avvittring tillgångar utanför boet för att skaffa sig den andra makens egendom, beräknas ägartiden till dessa delar från avvittringstidpunkten (se även senare Anskaffningsutgiften för en utan vederlag erhållen förnödenhet samt Ägar- och boendetid).

Fång delvis utan vederlag

Såsom fång delvis utan vederlag betraktas t.ex. sådana köp till underpris, i vilka egendomen anses ha erhållits delvis såsom gåva. Förvärvet av aktier har ansetts vara delvis utan vederlag t.ex. om den skattskyldige har erhållit teckningsrätter såsom gåva, men har betalat teckningspriset själv (HFD 1984/924).

Fång som skett vid arvskifte kan också vara delvis mot vederlag, om den skattskyldige har erhållit egendom på det sättet att han har betalat för den genom att han använt tillgångar utanför boet (t.ex. CSN 1987/63 och HFD 1990 B 536). I det förstnämnda fallet hade dödsboets två delägare, som blivit boets enda delägare, vid ett delvis arvskifte av medel som härstammade utanför dödsboet betalt vederlag till den tredje arvingen X. Då en av fastigheterna som hörde till dödsboet såldes senare, ansågs fånget vara delvis fång mot vederlag till den del som motsvarade den del av vederlaget för dödsboets tillgångar som betalts till X. Till den del som motsvarar andelen av ett fång mot vederlag börjar ägartiden från den tidpunkt då ett bindande avtal om anskaffning av egendomen har ingåtts. Anskaffningsutgiften för den motsvarande delen bestäms i enlighet med vederlaget som betalts.

Det var fråga om arrangemang i anslutning till arvskifte också i CSN:s beslut 1995/81. Avsikten däri var att efter arvskifte förrätta klyvning och fördela lägenheterna som därmed bildades. Den som fick den värdefullaste lägenheten skulle enligt arrangemanget betala ersättning för virkesbeståndet till de övriga delägarna. Hans fång betraktades som fång mot vederlag till den del som motsvarade ersättningen. Ersättningen som betalts till den som fått en lägenhet av lägre värde beskattas enligt beslutet i enlighet med bestämmelser som gäller för beskattning av överlåtelsevinster (se kapitel 14, Skogsbeskattning).

Skattskyldighet

Fysisk person

Varje fysisk person är skild skattskyldig.

Överlåtelsevinsten från försäljning av en förnödenhet som familjemedlemmar ägt tillsammans beräknas särskilt till varje persons del. Är den överlåtna egendomen t.ex. ett vanligt bohag som makarna ägt tillsammans är skattefritt 5 000 euro av varderas överlåtelsevinster skattefria per år (tidigare 30 000 mark). Varje delägare beskattas också för vinsten som erhållits vid överlåtelse av en fastighet i en beskattningssammanslutnings besittning. Delägarnas sätt för äganderättsförvärv och anskaffningsutgift samt utgifter för förvärvande av vinst kan avvika från varandra.

En person som inte bott i Finland under skatteåret, kan beskattas här för vissa överlåtelsevinster, ifall bestämmelserna i skatteavtal inte leder till annat. Sådana här är vinster som personen har fått vid överlåtelse av fastighet som är belägen i Finland eller av aktier eller andelar i ett finskt bostadsaktiebolag eller annat aktiebolag eller andelslag, av vars samtliga tillgångar mera än 50 procent utgörs av en eller flera fastigheter som är belägna här (10 § ISL).

Allmännyttigt samfund

Allmännyttigt samfund som avses i 22 § ISL är skattskyldigt endast för näringsinkomst och därutöver för vissa fastighetsinkomster till kommun och församling (23 § ISL). Inkomster av försäljning av till annat än näringsverksamheten hörande egendom är skattefria i fråga om allmännyttiga samfund.

Mellanöverlåtelser

I fallen, i vilka en mellanöverlåtelse skett före försäljningen eller egendom decentraliserats till olika personer uppenbarligen i avsikt att undvika beskattningen av en överlåtelsevinst, kan 28 § BFL tillämpas. Skifte av ett dödsbo före försäljning av egendom har i rättspraxis i allmänhet (bl.a. HFD 1992 B 521) inte betraktats såsom skatteskolkning (se kap. 17, Kringgående av skatt).

Efterskänkning av egendom före försäljningen kan såsom anskaffningsutgift förhöjande åtgärd avkasta nytta vid beskattningen, för eftersträvande av vilken dylika arrangemang kan förekomma. I vissa fall kan avsikten med efterskänkning av egendom som hör till den skattskyldiges näringsverksamhet vara att försäljningen skulle omfattas av beskattningen av överlåtelsevinster enligt ISL. Skattemyndigheten är enligt 28.1 § L om beskattningsförfarande skyldig att visa att syftet att uppnå befrielse från skatt har funnits. Då det är uppenbart att ett sådant syfte föreligger, är den skattskyldige skyldig att visa att det tillämpade förfarandet har också andra förnuftiga motiveringar.

Donering

Donering av egendom är i och för sig en godtagbar åtgärd och den kan i allmänhet inte betraktas som kringgående av skatt. Förfarandet kan likväl betraktas som kringgående av skatt om det av omständigheterna framgår, att säljaren är i verkligheten samma som donatorn, som också får köpesumman som erhålls av försäljning av egendomen (bl.a. HFD 1973 II 567). I detta fall fadern donerade tre tomter till sina minderåriga barn och sålde sedan tomterna om cirka ett och ett halvt år i egenskap av barnens förmyndare tillsammans med sin hustru. Avsikten att genomföra en enhetlig plan kan i praktiken komma fram lättare i sådana fall där gåvotagaren är minderårig.

Då man utreder syftet med den skattskyldiges åtgärder är det i allmänhet i praktiken möjligt att i avgörandet utgå från värderingen av helheten som gåvan och försäljningen bildar. Det kan vara fråga om kringgående av skatt, om donationen och försäljningen utgör delar av en enhetlig plan eller om tillgångarna som fåtts av försäljning av egendomen används för gåvogivarens behov till exempel genom att man köper en bostad för hans bruk. Det kan likaså vara motiverat att betrakta förfarandet som kringgående av skatt om kedjan av rättshandlingarna är mycket ovanlig. För åtgärder som vidtagits i ett enskilt fall kan orsaker som inte ansluter sig till strävan efter skatteförmån likväl uppvisas.

Principer som framgår av äldre rättspraxis kan också tillämpas då samhörigheten mellan doneringen och försäljningen värderas (bl.a. HFD 1961 I 18). Tiden som förflutit mellan dessa åtgärder hade i detta fall varit kortare än ett år. Då helheten värderades, tog man i beaktande också övriga delägares motsvarande åtgärder, vilka förstärkte uppfattningen om att avsikten hade i verkligheten varit att sälja bolagets aktiestock. Man har kommit till ett annat resultat bl.a. i utslaget HFD 1984 II 609, där egendom hade donerats under en lägre tidsperiod. På avgörandet inverkade tiden som förflutit mellan transaktionerna samt annan utredning som uppvisats om orsakerna till försäljningen.

Tillämpningen av bestämmelserna om kringgående av skatt på överlåtelse av varor som fåtts som gåva har berott på tolkning. För att förtydliga ärendet har man i lagen tagit bestämmelser om beräkning av vinst som uppkommer vid överlåtelse av en vara som fåtts som gåva i sådana fall där gåvotagaren haft egendomen under kortare tid än ett år (se senare Anskaffningsutgift för förnödenhet som fåtts utan vederlag).

Dödsbo och beskattning av överlåtelsevinst

Dödsbon beskattas enligt 17.2 § ISL såsom särskilda skattskyldiga. Ett dödsbo som bedriver näringsverksamhet beskattas emellertid separat endast för de tre år som följer på arvlåtarens dödsår och därefter såsom sammanslutning.

Vinst som fåtts för överlåtelse av egendom som hör till ett oskiftat dödsbo utgör dödsboets inkomst. Vinst som uppkommer för överlåtelse av andelen är delägarens inkomst. Vid beräkning av dödsboets eller delägarens vinst eller förlust anses såsom anskaffningsutgift för egendom i ovannämnda fall det beskattningsvärde, som använts vid arvsbeskattningen. Alternativt kan vid uträkning av vinstbeloppet användas antagandet om anskaffningsutgift om det är förmånligare för den skattskyldige.

Till ett odelat dödsbo har man kunnat skaffa egendom med medel som hör till dödsboet. Om en sådan nyttighet säljs innan boet delas eller därefter, anses den ha erhållits mot vederlag då, när ett bindande avtal om egendomsförvärvet har träffats.

En under skatteåret avliden persons dödsbo beskattas enligt 17.1 § ISL såväl för den avlidnes som för boets inkomster och på dödsboet tillämpas de stadganden som skulle ha tillämpats på den avlidne. Vid beskattningen av vinst som erhållits från försäljning av till dödsboet hörande egendom beräknas ägartiden för egendomen emellertid från den avlidnes dödsstund också vid beskattningen för dödsåret (CSN 1989/239, se senare Dödsbo och överlåtelsevinst av en egen bostad).

Överlåtelse efter skiftet

Om delägare i ett helt eller delvis skiftat dödsbo säljer egendom som han vid skiftet erhållit från dödsboet, beskattas delägaren för överlåtelsevinsten (HFD 1992 B 521). Ägartiden för egendom som ärvts eller erhållits genom testamente beräknas från arvlåtarens död. Arvskifte till vilket övriga rättshandlingar inte ansluter sig bildar inte något nytt fång (bl.a. HFD 1990 B 536, se senare Dödsbo och överlåtelsevinst av egen bostad).

Dödsbon efter makar

Om båda makarna har dött beskattas deras odelade dödsbon som två olika skattskyldiga. Överlåtelsevinst eller förlust som uppkommer vid överlåtelse av egendom som makarna ägt gemensamt hör till varderas dödsbo enligt respektive ägandeförhållande.

Exempel

Två makar varav mannen dog 1985 och hustrun 1997 ägde tillsammans bl.a. en fastighet som användes som fritidsbostad. Efter makarna har varken gjorts avvittring eller arvsskifte och bådas arvingar är deras två barn. Fastigheten säljs för 50 000 euro år 2004. Makarnas dödsbo beskattas för överlåtelsevinsten enligt följande:

	Mannens dödsbo	Hustruns dödsbo
Försäljningspris	25 000 euro	25 000 euro
./. kalk anskaffn.utg	12 500 euro	(5 000)
./. arvsbeskattn.värde	(4 500)	15 000 euro
./. omkostnader 2 000 euro	(1 000)	1 000 euro
Överlåtelsevinst	12 500 euro	90 000 euro

Om det uppstod överlåtelseförlust för den ena i dödsboet, skulle förlusten inte vara avdragbar från den andres överlåtelsevinst.

Vinst eller förlust av överlåtelse av egendom som ena maken ensamt äger tillkommer dennes dödsbo om avvittring eller skifte inte förrättats. Om makarna har haft giftorätt till varandras egendom, kan anskaffningsutgiften som tillämpas vid beräkning av överlåtelsevinsten bestå av två olika stora beskattningsvärden som använts i arvsbeskattningen. I avgörandet HFD 1997/953 betraktades vid beräkning av överlåtelsevinsten av den först avlidna makens dödsbo såsom anskaffningsutgift för egendomen som denne ensamt ägt det beskattningsvärde som använts i arvsbeskattningen i fråga om den ena halvan efter den först avlidna maken och i fråga om den andra halvan efter den senare avlidna maken. Makarna hade giftorätt till varandras egendom men avvittring hade inte förrättats.

Enligt utslaget HFD 2007:21 bestäms anskaffningsutgiften för båda halvor i dessa situationer särskilt för sig så, att det för ena halvan fastställda arvsskattevärdet jämförs med det antagande om anskaffningsutgift som ska beräknas utgående från överlåtelsepriset som hänför sig till resp. halvan och såsom anskaffningsutgift betraktas den större utgiften. Storleken av antagandet om anskaffningsutgift bestäms separat för båda halvor i enlighet med resp. makens dödstidpunkt. anskaffningsutgifterna som så här erhållits för de båda halvorna räknas ihop och den sammanagda summan subtraheras från egendomens överlåtelsepris. Utslaget har behandlats i Skattestyrtelsens anvisning Dnr 599/32/2007, 14.5.2007.

Efterlevande make

Egendom som änka besitter hör inte till dödsboet och avvittringen bildar inte något nytt förvärv för änka till egendom som han besatt tidigare (HFD 1976/212). Om änka vid förrättad avvittring har erhållit egendom som hört till den andra maken, beräknas änkans ägartid och anskaffningsutgiften vid beskattningen av överlåtelsevinst enligt 46.2 § ISL till denna del på basis av fånget som föregått fånget genom avvittring. Avgörande är således den förra ägarens, dvs. i detta fallet den avlidnes fång.

En vinst eller förlust vid försäljning som skett före en avvittring hör till den efterlevande maken eller till dödsboet i enlighet med hur makarna har ägt egendomen. HFD:s utslag 2000/2114, som gäller jordbruksinkomst, medför ingen ändring i beskattningen av vinst för överlåtelse av gårdsbruket eller en del därav såsom inkomst för egendomens innehavare (Jfr 4 kapitel, Beskattningssammanslutning). Vid påförandet av arvsskatten inverkar en kalkylerad avvittring och delning inte på ägandeförhållandena.

Om en efterlevande make har fått egendom i arv efter sin döda make, tillämpas det i beskattningen på överlåtelsevinsten samma stadganden som i allmänhet på egendom som fås i arv. Den efterlevande maken ärver som första sin avlidna make om denne inte lämnar bröstarvingar efter sig (ÄB 3:1). Den efterlevande maken kan få egendom i arv efter sin avlidne make också genom äganderättstestamente.

Ändring av företagsformen

För fortsättandet av verksamhet som ett dödsbo idkat kan till exempel ett öppet bolag, kommanditbolag eller ett aktiebolag bildas. Om beskattning av överlåtelsevinst i samband med ändring av företagsformen se ″Vissa företagsarrangemang″ ovan. Ett dödsbo kan också ombildas till ett allmännyttigt samfund. I rättspraxisen (HFD 1997/2535) har ett dödsbo som enligt bestämmelserna i testamentet ombildats till en allmännyttig stiftelse

betraktats som allmännyttigt samfund trots att det inte ännu under ifrågavarande skatteåret inlett sin allmännyttiga verksamhet. Ansökan om registrering av stiftelsen hade lämnats in till justitieministeriet, men tillstånd till grundandet hade inte ännu under skatteåret beviljats.

LAG SOM SKALL TILLÄMPAS PÅ ÖVERLÅTELSEN

NärSkL

Överlåtelsepriser erhållna av egendom som hör till den skattskyldiges näringsverksamhet beskattas enligt NärSkL.

Byggnadsverksamhet och förädling av fastigheter

Rättspraxis om gränsdragningen mellan såsom näringsverksamhet betraktad verksamhet och verksamhet som omfattas av ISL finns speciellt på byggnadsbranschen eller vid byggnads- och försäljningsverksamhet nära det (se även senare Byggnads- och försäljningsverksamhet som betraktas såsom näringsverksamhet). Den skattskyldiges verksamhet har betraktats såsom näringsverksamhet bl.a. i fallen HFD 1985 II 522 och HFD 1988 B 510. Såsom näringsverksamhet betraktades i det sistnämnda fallet verksamheten till familjemedlemmens del som är grundareföretagare i bostadsaktiebolaget.

Försäljning av planlagda jordområden har inte betraktats såsom näringsverksamhet i fallen, i vilka försäljningen inte har anslutit sig till den skattskyldiges näringsverksamhet och den skattskyldige har inte anskaffat jord för försäljningen (HFD 1987 B 572 och HFD 1985 II 502). Såsom näringsverksamhet betraktas vid rättspraxisen försäljningen av en skogslägenhet som fastighetsförmedlaren ägt en längre tid (HFD 1988 B 511). Försäljning av en fritidsbostad som skattskyldig under en lång tidsperiod uppfört på brukningsenheten som han ägde betraktades inte som näringsverksamhet, även om han hade låtit planlägga och själv iståndsatt strandområdet och sålt där en fritidsbostad som har själv byggt redan tidigare. HFD 2008:54 (Se nedan Byggnads- och försäljningsverksamhet som betraktas som näringsverksamhet).

I rättspraxisen har anskaffning och aktiv inverkan för åtgärder, liksom grundande av ett bostadsaktiebolag, behovet av ändring av planläggningen, fastighetens ändrings- och saneringsarbeten samt därtill ansluten planering och ansökan om byggnadslov, vilket hade gjort fastighetens betydande värdestegring möjlig, har betraktats som näringsverksamhet (HFD 2011:79).

Värdepappershandel

Privatpersonens även omfattande placeringsverksamhet, som präglas av långvarigt aktieägande, kan enligt huvudregeln inte betraktas som näringsverksamhet. Betydelsen av värdepappershandel vid placeringsverksamhet förändrades kraftigt i slutet av senaste decennium. Antalet aktieplacerare har ökat och handeln har blivit mera omfattande. Man kan inte i det förändradet läget dra slutsatser om näringsverksamhetens gränsdragning på basis av den tidigare rättspraxisen (bl.a. HFD 1990 B 504).

Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt utslag (HFD 2000/3191) betraktat en fysisk persons tämligen aktiva värdepappershandel, som bedrivits som bisyssla, såsom placeringsverksamhet, på vilken bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinst i ISL ska tillämpas:

En person vars huvudsyssla bestod av avlönat arbete, bedrev värdepappersplacering som bisyssla huvudsakligen genom bankens förmedling utan särskilda lokaliteter, avlönad arbetskraft eller firmanamn. Han hade inte nämnvärda anläggningstillgångar i placeringsverksamheten och hade inte heller bokföring över denna verksamhet, utan lämnade in skattedeklarationerna på basis av verifikat som utvisade köp- och försäljningstransaktionerna. Placeringsverksamhet hade bedrivits under flera år i huvudsak med medel som

sparats av förvärvsinkomsterna och som influtit av placeringsverksamheten utan lånat kapital. År 1999 hade personen tagit lån för verksamheten, vilket lån var obetydligt jämfört med egen finansiering och värdet av värdepappersportföljen. Avsikten var att värdepappersportföljens innehåll skulle förvandlas så småningom genom inköp och försäljningar enligt läget på marknaden. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att personens verksamhet inte var under dessa omständigheter näringsverksamhet och att på beskattningen av hans placeringsverksamhet skall tillämpas inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinst. Förhandsavgörande för skatteåret 2000.

Enligt utslagets motiveringar var det betydelsefulla i verksamhetens totala värdering det att värdepappersplaceringen bedrevs som bisyssla och skedde i huvudsak genom bankens förmedling utan särskilda lokaliteter, avlönad arbetskraft eller firmanamn. Personen hade inte nämnvärda anläggningstillgångar i placeringsverksamheten och han hade inte heller bokföring över denna verksamhet. Ett lån hade tagits för verksamheten, men det var obetydligt jämfört med personens egen finansiering och värdet på värdepappersportföljen.

Enligt principerna som framgår av utslaget kan värdepappershandel av placeringsnatur som en privatperson bedriver som bisyssla i allmänhet inte anses uppnå sådan omfattning och aktivitetsgrad, att handeln kunde betraktas som näringsverksamhet.

Vid gränsdragning beträffande näringsverksamhet kan några sådana penninggränser enligt vilka verksamhetens natur skulle bestämmas inte åsättas. Av fallet som underkastats HFD:s avgörande kan man nämna, att den skattskyldiges värdepappersportfölj hade våren 2000 ett värde om ca 8 miljoner mark. År 1999 hade han givit 17 inköpsuppdrag till ett värde om sammanlagt 1 135 000 mark och fem försäljningsuppdrag till ett sammanlagt värde om 600 000 mark. Dessa uppdrag förverkligades i praktiken genom betydligt flera inköp. Skuld hade han år 1999 tagit 500 000 för genomförande av en värdepappersaffär. I fortsättningen ämnade han handla med värdepapper högst 20 gånger i månaden.

Anvisningar om aktieplacering och värdepappershandel finns också i Skatteförvaltningens anvisningar för förenhetligande av beskattningen för år 2000 (se kapitel 21).

ISL och GSL

Stadganden i ISL som angår överlåtelsevinst tillämpas på vinster som erhållits vid överlåtelse av annan än till näringsverksamheten hörande egendom. Också vinster som erhållits vid överlåtelse av en brukningsenhet eller en del därav beskattas enligt ISL (21 § GSL). Om det i köpet av en brukningsenhet eller en del därav ingår en till jordbruket hörande byggnad eller konstruktion, tillämpas stadgandena av ISL på vinsten som erhållits vid överlåtelse av den. Med brukningsenhet avses i stadganden en självständig ekonomisk enhet, på vilken idkas jord- eller skogsbruk (2.2 § GSL).

Överlåtelsepriser för en byggnad eller konstruktion eller del därav som hör till jordbruket utgör inkomst av jordbruk, som beskattas enligt GSL, ifall dylik egendom säljs separat utan mark (5.1 § 2 p. GSL). Stadgandena i GSL tillämpas också på överlåtelsepriserna för jordbrukets maskiner, redskap och anordningar (5.1 § 3p. GSL. I utslaget HFD 2001/2183 om aktier (se kapitel 18, Gårdsbrukets förmögenhet) är det fråga om gränsdragning mellan jordbrukets tillgångar och personliga tillgångar. Under de omständigheter som avses i utslaget var aktierna personliga tillgångar.Det har inte varit klart, hur överlåtelsevinsten ska räknas då man säljer aktier som hör till jordbrukets anläggningstillgångar. I rättspraxisen (HFD: 2003:76) ansågs, att bestämmelsen i 4 § GSL ska tillämpas så, att till jordbrukets nettoinkomst räknas beloppet av överlåtelsevinsten som beräknats på basis av bestämmelserna i ISL. Antagen anskaffningsutgift avdrogs i enlighet med 46 § 1 mom. då överlåtelsevinsten räknades ut.

Stadgandena i ISL tillämpas på vinsterna

som fåtts vid överlåtelser av skogsbrukets byggnader, maskiner och inventarier oberoende av vilket system med skogsbeskattning som tillämpas på den skattskyldige (se kapitel 14, Skogsbeskattning).

HUR ÖVERLÅTELSEVINSTEN BERÄKNAS

Beloppet på överlåtelsevinsten

Vinst som erhållits vid egendomsöverlåtelse beräknas så att från överlåtelsepriset dras av det sammanlagda beloppet på utgifterna för den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för egendom och för anskaffning av vinst.

Beloppet som skall dras av från överlåtelsepriset, som annan skattskyldig än samfund eller öppet bolag eller kommanditbolag erhållit, är enligt 46.1 § ISL (728/2004) emellertid alltid minst 20 procent av överlåtelsepriset. Har den överlåtna egendomen varit i minst 10 års tid i överlåtarens besittning, är beloppet som skall dras av minst 40 procent av överlåtelsepriset *(s.k. antagande om anskaffningsutgift)*.

Huvudregeln är beräkning av verklig överlåtelsevinst. I stället för verklig anskaffningsutgift kan fysisk person, inhemskt dödsbo och samfälld förmån använda antagandet om anskaffningsutgift.

Värdestegring av egendom som beror på inflationen beaktas inte separat såsom en faktor som nedsätter försäljningsvinsten.

Anskaffningsutgifterna i markbelopp omvandlas till euro med koefficienten 5,94573.

Verklig anskaffningsutgift

Anskaffningsutgiften för förnödenheten består vanligen av ett köpepris som erlagts till försäljaren och kostnader som omedelbart ansluter sig till den överlåtna egendomen. Kostnader som ansluter sig till ett köp avsett här är t.ex.överlåtelseskatt eller lagfartsstämpelskatt och andra utgifter vilka hänför sig till lagfart eller stämpelskatt som erlagts för överföring av aktier, överlåtelseskatt, förmedlings-, kontroll-, och värderingsprovisioner samt advokatarvoden samt transport-, monterings-, rengörings- e.dyl. utgifter. Om det från anskaffningsutgiften för egendom har gjorts avskrivningar vid beskattningen, avdras den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften vid beräkningen av överlåtelsevinsten.

Anskaffningsutgift för fastighet är också utgifterna för den skattskyldige som hänför sig till byggnad av fastighet såsom löne-, förnödenhet- e.dyl. utgifter. Värdet av den skattskyldiges eget arbete beaktas inte vid beräkning av anskaffningsutgift. Värdet av eget arbete blir alltså beskattat i samband med överlåtelsen, om överlåtelsevinst uppstår.

Anskaffningsutgiften för vid byte erhållen förnödenhet bildas av det gängse värdet av ett vid byte överlåtet föremål och därutöver av en eventuellt given penningprestation samt av kostnader som eventuellt ansluter sig till bytet.

Utgifter för grundlig förbättring

Till anskaffningsutgiften för egendom räknas även utgifterna för grundlig förbättring under den skattskyldiges ägartid (47.1 § ISL). Dylika är utgifter för åtgärder som ökar förmögenhetens värde, dvs. förbättrar lägenhetens eller byggnadens utrustning, rumsdisposition eller byggnadsmaterial.

Utgifter för omedelbart efter köpet utförda reparationer betraktas såsom utgifter för grundlig förbättring som skall tilläggas i anskaffningsutgiften, även om utgifter som likadana åtgärder medför senare under ägartiden betraktas såsom vanliga reparationsutgifter avsedda vid följande punkt (t.ex. HFD 1992/1849). I ett utslag om hyresinkomst HFD 2000/2157 har man på samma sätt likställt med anskaffningsutgiften kostnaderna som uppkommit av de målnings-, tapetserings o.a.dyl. reparationsarbeten vilka utförts i en lägenhet som fåtts genom testamente efter ägarbyte men innan lägenheten hyrts ut. Utgifterna som betraktas som utgifter för grundlig förbättring ökar egendomens anskaffningsutgift.

I utslaget HDF 2001/51 som likaså gällde hyresinkomst godkändes anskaffningsutgiften för inglasning av balkonger som avdrag såsom avskrivningar från hyresinkomsten som fåtts av lägenheten. Vid beskattning av överlåtelsevinst får den vid beskattningen oavdragna andelen dras av. Om avdrag som görs från hyresinkomsten se 5 kapitel, Utgifter som hänför sig till anskaffning av hyresinkomst.

Hushållsavdrag har kunnat göras på basis av arbetskostnaderna som ansluter sig till grundlig förbättring av den skattskyldiges bostad eller fritidsbostad. Utgifterna för grundlig förbättring får räknas till egendomens anskaffningsutgift oberoende av, att hushållsavdrag beviljats på basis av samma utgifter.

Reparationsutgifter

Vanliga reparationsutgifter vilka beror på att egendomen slitits under den skattskyldiges ägartid räknas inte till anskaffningsutgiften. Dylika reparationsutgifter är t.ex. kostnader för målning eller tapetsering av en lägenhet eller kostnader som hänför sig till förnyelse av en sliten anläggning. I reparationsåtgärder kan ingå även förbättring av en förnödenhet. Om det till exempel i samband med reparationen av ett badrum byggs en bastu i lägenheten, betraktas kostnaderna för byggnaden såsom utgifter för grundlig förbättring.

Bostadsaktie

Också delägarens tilläggsplaceringar i bolaget betraktas såsom anskaffningsutgifter för bostadsaktier. Dylika placeringar är t.ex. rater som erlagts i en särskilt bildad fond för amortering eller grundlig förbättring och vilka fonderats sakenligt.

Finansieringsvederlag som bolaget har inkomstfört, räknas vanligen inte till anskaffningsutgiften (se likväl HFD 1971 II 556, i vilken delägare enligt bolagsordningen är berättigad till att erlägga den del av bolagets skulder som belastar hans aktier). Andelen som delägaren betalt för ett bolagslån på grund av en större reparation inräknades i aktiernas anskaffningsutgift i HFD 2004/3113. Det på vilket sätt delägarens betalning hade behandlats i bolagets bokföring inverkade inte på ärendet.

Såsom bolagets inkomst bokförda finansieringsvederlag har ansetts som anskaffningsutgift för aktierna i fallen, där arrangemanget har betraktats såsom skatteskolkning (se kapitel 17, Arrangemang mellan bostadsbolag och delägare). Hyresvederlaget kan räknas till avdrag från överlåtelsevinsten för försäljningstiden eller för reparationstiden som erlagts för försäljningen, om lägenheten under nämnda tid varit tom för försäljningen.

Den som skaffat en ny bostad har under vissa förutsättningar kunnat på ansökan få mervärdesskatteunderstöd som statskontoret betalar och som är avsett som ersättning för de merkostnader som mervärdesskatten åsamkar (Statsrådets beslut om grunderna för beviljande av mervärdesskatteunderstöd (285/94). Mervärdesskatteunderstödet minskar bostadens anskaffningsutgift (jfr 143.9 § ISL).

Telefonandelslagets andelsbevis

CSN har i sitt avgörande nr 1999/38 ansett såsom anskaffningsutgift för telefonandelslagets andelsbevis det sammanlagda beloppet av andelsavgiften och anslutnigsavgiften i ett sådant fall, där andelsbeviset och andelsanslutningsavtalet hade skilts från varandra. Med tanke på avgörandets resultat var den omständigheten betydelsefull, att andelsanslutningsavtalet inte kunde säljas eller överlåtas till tredje person och att man inte kunde få tillbaka från andelslaget pengarna som betalts för det. Principen som antagits i beslutet kan tillämpas då man i motsvarande förhållanden fastställer anskaffningsutgiften för telefonandelslagets andelsbevis eller aktie. Om telefonanslutningsavtalet kan säljas separat eller överföras till tredje person eller om man får pengarna som betalts för det tillbaka från andelslaget, kan anslutningsavgiften inte betraktas som andelsbevisets eller aktiernas anskaffningspris.

Anskaffningsutgift för ett fordon

Vid uträkning av vinst som erhållits vid överlåtelse av ett fordon beaktas inte resekostnadsersättningar som arbetsgivaren har betalt (46.6 § ISL). Vid beräkning av vinst som erhållits vid överlåtelse av en bil eller annat fordon nedsätts anskaffningsutgiften således inte på basis av att den skattskyldige har från sin arbetsgivare erhållit ersättning för användning av bil på arbets- eller tjänsteresor. Såsom anskaffningsutgift betraktas vanligen den verkliga oavskrivna anskaffningsutgiften. Till exempel återbäringen av en bilskatt som en invalid erhållit har dragits av från anskaffningsutgiften (HFD 1983 II 577).

Ränta på köpesumma

Räntor på skulder som hänför sig till den sålda förnödenheten räknas inte till anskaffningsutgiften (t.ex. HFD 1977 II 568). Om köparen enligt villkoren i köpebrevet har betalat ränta på betalningsrater, vilka förfallit till betalning före dagen då köpebrevet undertecknats, betraktas prestationer som en del av köpepriset (se kapitel 12, Begreppet ränta).

Gottskrivningsräntan, som köparen erhöll då han betalade köpepriset av bostadsaktier under byggnadstiden före förfallodagar har i rättspraxisen betraktats såsom nedsättning av köpepriset (HFD 1994/823, se kapitel 7, Ränteinkomster och indexgottgörelser).

Räntegottgörelse och eftermarknadsgottgörelse

Vid beräkning av överlåtelsevinst beaktas varken betalning som ska betraktas som ränteinkomst eller eftermarknadsgottgörelsen som erhållits eller betalats i samband med överlåtelsen av masskuldebrev (se också HFD 1986 II 560 och CSN 2003/87). Eftermarknadsgottgörelsen som den skattskyldige erhållit är hans skattepliktiga kapitalinkomst. Han får med stöd av 54 a § ISL från sina kapitalinkomster avdra det som han betalat, (se kapitel 7, Ränteinkomster och indexgottgörelser).

Överlåtelse av ett aktiebundet masskuldebrevslån under utelöpandetiden behandlades i enlighet med bestämmelser om överlåtelsevinst i samband med ett fall, där intäkten som skulle likställas med indexgottgörelse betalades som en del av inlösningspriset i samband med återbetalning av lånet. Andelen som motsvarade den kalkylerade avkastningen avskiljdes inte till eftermarknadsgottgörelse (CSN 2003/87).

Lånekapital

I fråga om överlåtelse av masskuldebrev ska kapitalvärdet, räntans andel och eftermarknadsgottgörelse avskiljas från varandra. På lånekapitalet tillämpas bestämmelserna om överlåtelsevinst och -förlust. Som anskaffningsutgift för ett masskuldebrevslån betraktas priset som betalts då lånet tecknats eller skuldebrevet köpts minskat med eventuell eftermarknadsgottgörelse. Av ett masskuldebrevslån kan uppkomma överlåtelsevinst, om placeraren har t.ex. vid emittering av lånet tecknat eller senare på eftermarknaden köpt lånet mot kursen 100 och säljer det mot kursen 104. Det kan på motsvarande sätt uppkomma överlåtelseförlust om lånet har tecknats eller skuldebrevet har köpts mot en högre kurs än vad man får för det (CSN 1998/145, CSN 2001/92, se senare Överlåtelseförlust). Raten som betalts som skuldebrevets värdestegring är inte avdragbar från kapitalinkomsterna som utgift för inkomstens förvärvande (CSN 1994/71).

Kursvinst eller förlust

Behandlingen av valutakursvinster och -förluster i samband med beskattning av överlåtelsevinst har tagits fram i fallet HFD 1997/735. Avgörande var, på vilket sätt anskaffningsutgiften för ett placeringsobjekt i valutabelopp bestäms och huruvida i samband med försäljning av placeringsobjektet uppkommer förutom överlåtelsevinst eller -förlust även separat kursvinst eller -förlust. HFD ansåg, att man i samband med beräkningen av anskaffningsutgiften skall tillämpa den kurs för ifrågavarande valuta som var i kraft vid place-

ringsobjektets anskaffningstidpunkt. Det ansågs, att separat kursvinst eller -förlust inte uppstod i samband med överlåtelsen.Se också kapitel 7, Inkomstskattelagen underkastade ränteinkomster.

Anskaffningsutgift för förnödenhet som erhållits vederlagsfritt

Arv och gåvasamt lotterivinst

Såsom anskaffningsutgift för egendom som erhållits utan vederlag anses beskattningsvärdet som använts vid arvs- och gåvobeskattningen (47.1 § ISL). Stadgandet tillämpas oberoende av om arvslottens eller gåvans värde inte hade stigit till beskattningsbart belopp. Om arvs- eller gåvobeskattning inte har verkställts, kan beskattningsvärdet enligt stadgandets ordalydelse inte betraktas som anskaffningsutgift (HDF 2000/2921). Den skattskyldige kan yrka på rättelse av beskattningen av överlåtelsevinsten, om arvs-, eller gåvobeskattning har verkställts efter beskattningens slutförande.

Beskattningsvärdena av egendomsandelar vid arvsbeskattningen kan vara olika stora om egendomen har t.ex. kommit som arv från föräldrar som avlidit vid olika tidpunkter. Också den besittningstid, som inverkar på storleken av antagandet om anskaffningsutgift, kan ha annan längd. Om beräkning av dödsboets överlåtelsevinst, se ovan Dödsbo och beskattning av överlåtelsevinst.

Om en del av skatten har vid arvs- och gåvobeskattningen inte debiterats med stöd av 55.1 och 3 § (1110/94) ArvsskatteL, kan beskattningsvärdet användas som anskaffningsutgift för egendom vid beräkning av överlåtelsevinst utan att beviljad lättnad beaktas.

Beskattningsvärdet som använts vid arvs- eller gåvobeskattningen jämställs med den verkliga anskaffningsutgiften. Till anskaffningsutgiften räknas också utgifter för grundlig renovering som den skattskyldige betalt. Man får dra av anskaffningsutgiften som inte avskrivits i beskattningen. Enligt bestämmelsens ordalydelse kan arvs- eller gåvoskatt inte räknas till förnödenhetens anskaffningsutgift. Då överlåtelsevinst beräknas får man dessutom dra av utgifterna för vinstens förvärvande, liksom försäljningsutgifterna. HFD:s utslag HFD:2002:25, som gäller värdering av tillgångar i samband med arvsbeskattningen, medför ingen ändring i avdragandet av utgifterna för vinstens förvärvande i samband med beskattning av överlåtelsevinster.

I stället för den verkliga anskaffningsutgiften och utgifterna för vinstens förvärvande kan man också använda anskaffningsutgiftsantagandet i samband med beräkningen av vinsten som uppkommer av överlåtelse av egendom som fåtts som arv eller gåva.

Enligt högsta förvaltningsdomstolens utslag HFD 2010:46 betraktas vid beskattning av överlåtelsevinst som anskaffningsutgift för pris som fåtts i lotteri som avses i 2 § i lotteriskattelagen det gängse värdet vid den tidpunkt då vinsten fås.

Ändring av anskaffningsutgift för egendom som fåtts som gåva

Om den skattskyldige överlåter egendom som fåtts som gåva, betraktas som gåvans anskaffningsutgift enligt huvudregeln också i fortsättningen beskattningsvärdet som tillämpats i gåvobeskattningen. förändring från det tidigare är bestämmelsen enligt vilken anskaffningsutgiften beräknas likväl av gåvogivarens anskaffningsutgift, om gåvotagaren överlåter egendomen som han eller hon fått innan ett år förflutit från det då gåvan fåtts (ISL 47.1 §, 728/2004).

Om den nya bestämmelsen ska tillämpas, beräknas gåvotagarens anskaffningsutgift enligt gåvogivarens anskaffningsutgift. Den ursprungliga anskaffningsutgiften minskas till exempel av avskrivningar som gjorts i gåvogivarens beskattning och ökas motsvarigt av utgifter som han eller hon haft på grund av grundlig renovering. Också gåvotagarens eventuella avdrqag och tillägg under ägandetiden tas i beaktande.

Gåvotagarens ägandetid räknas från doneringstidpunkten. Gåvogivarens ägandetid har

ingen betydelse. Om den nya bestämmelsen tillämpas, får gåvotagaren således såsom uppskattad anskaffningsutgift dra av 20 procent av överlåtelsepriset. I samband med överlåtelser som avses i 49 § ISL får man också i dessa fall dra av 80 procent av överlåtelsepriset.

Den nya bestämmelsen tillämpas inte, om gåvotagaren överlåter egendomen efter det att ett år förflutit från doneringen. Såsom gåvotagarens anskaffningsutgift betraktas då enligt huvudregeln det beskattningsvärde som tillämpats i gåvobeskattningen.

Ändring av 47.1 § ISL medför inga ändringar i tillämpningen av 66.3 § ISL om anställningsoptioner.

I 21a § lagen om skatt på arv och gåva (729/2004) ingår bestämmelser om, på vilket sätt gåvobeskattnignen ska rättas, om man i inkomstbeskattningen tillämpat den nya bestämmelsen i 47.1 § ISL. I gåvobeskattningen avdras från egendomens värde den skatt som debiterats för överlåtelsevinsten. Man kan likväl inte dra av mera än det skattebelopp som skulle ha påförts för överlåtelsevinsten om överlåtelsepriset hade varit samma som beskattningsvärdet som tillämpades i gåvobeskattningen.

47.1a § i ISL tillämpas då man beräknar överlåtelsevinst för överlåtelser som sker 1.1.2005 eller senare.

Värdet av besittningsrätt

I fallet HFD 1998/ 1225 är det fråga om anskaffningsutgiften för egendom som förvärvats utan vederlag i ett fall, där arvlåtarens make hade utnyttjat den i 3:1 § 2 mom. ÄB avsedda besittningsrätten till bostaden som varit makarnas gemensamma hem och avstått från denna rättighet innan bostaden sålts. Beloppet av fastighetens anskaffningsutgift kan enligt utslaget inte minskas med värdet på besittningsrätten, som utgör en separat avdragspost i arvsbeskattningen, då överlåtelsevinsten räknas ut. Såsom bostadens anskaffningsutgift betraktas det beskattningsvärde som använts i arvsbeskattningen, från vilket det ovannämnda värdet på besittningsrätten inte dras av. Utslaget medför en ändring i beräkningen av vinsten för överlåtelse av egendom i dessa fall.

I sådana fall, där efterlevande maken har vädjat till sin rätt att med stöd av 3:1 § 2 mom. ÄB hålla bostaden i sin besittning och har till exempel i samband med försäljning av bostaden utan vederlag avstått från sin besittningsrätt, kan avståendet betraktas som en i lagen om skatt på arv och gåva avsedd gåva. Nyttjanderätt till egendom kan också grunda sig på testamente (beträffande sådant avstående från rättighet se avgörandet om gåvobeskattning HFD 1996/1960). Vederlag, som den skattskyldige får då han eller hon i samband med överlåtelse av fastigheten avstår från besittningsrätten som på sin tid förbehållits, beskattas enligt bestämmelserna om överlåtelsevinst (HFD 2009:13).

Fång genom avvittring

Har den överlåtna egendomen erhållits vid avvittringen, beräknas ägartiden och anskaffningsutgiften *på basis av fånget som föregått fånget genom avvittring* (46.2 § ISL). Enligt ordalydelsen skall stadgandet tillämpas i fall där avvittringen faktiskt har gjorts före försäljningen av egendomen.

Den verkliga anskaffningsutgiften för en förnödenhet som erhållits vid avvittringen bestäms enligt förvärvet som föregått förvärv genom avvittring. Avgörande är således den förra ägarens. dvs. makens fång. Om den andre makens fång varit utan vederlag räknas anskaffningsutgiften för den överlåtna nyttigheten enligt det beskattningsvärde som användes i den då verkställda arvs- eller gåvobeskattningen. Om avskrivningar gjorts på anskaffningsutgiften för den överlåtna egendomen, dras den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften av från överlåtelsepriset.

Specialstadgandet om fång genom avvittring hindrar inte användningen av den antagna anskaffningsutgiften, om det är det förmånligare alternativet för den skattskyldige. Ägartiden, på basis av vilken antagandet om anskaffningsutgiften bestäms, beräknas i dessa

fall på basis av det fång som föregått fånget genom avvittring (se ovan Fång utan vederlag).

Egendom som placerats i ett personbolag eller tagits därifrån

Ägartid

Ägartiden avbryts enligt 46.3 § ISL, då en bolagsman i ett öppet bolag eller i ett kommanditbolag placerar egendom i bolaget eller tar egendom ur bolaget (se ovan Tidpunkt för fång och överlåtelse mot vederlag).

Ordalydelsen i ovannämnt stadgande angår beräkningen av ägartid vid tillämpningen av den antagna anskaffningsutgiften. Om personbolagets bolagsman eller tidigare bolagsman säljer egendom som han tagit från bolaget såsom privatuttag så, att den varit i hans besittning kortare tid än 10 år, används 20 procents antagande om anskaffningsutgift vid beskattningen enligt ISL.

Gängse värde

Stadganden som tillämpas vid förmögenhetsöverföringar mellan sammanslutningen och delägaren och vid upplösning av ett personbolag ingår i 26 och 27 § ISL (1126/1996). Motsvarande stadganden ingår i 51b och 51d § NärSkL (1109/1996).

Enligt 26 § ISL när en delägare i en sammanslutning sätter in egendom eller rättigheter i sammanslutningen, betraktas i delägarens beskattning såsom överlåtelsepris egendomens eller rättighetens sannolika överlåtelsepris dvs gängse värde vid den tidpunkt då egendomen tillfördes sammanslutningen. I beskattningen av sammanslutningen betraktas motsvarande belopp såsom anskaffningsutgift. Stadgandet gäller placeringar som gjorts så väl vid bolagets grundande som under dess verksamhet.

När en delägare i en sammanslutning tar ut fastighet, byggnad, konstruktion, värdepapper eller rättighet ur sammanslutningen, betraktas såsom överlåtelsepris egendomens eller rättighetens sannolika överlåtelsepris. Såsom överlåtelsepris för annan egendom, tjänst eller förmån som tas ut ur sammanslutningen betraktas den ursprungliga anskaffningsutgiften eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris. Samma belopp som i beskattningen av sammanslutningen betraktas såsom överlåtelsepris betraktas i delägarens beskattning såsom anskaffningsutgift.

Det finns inte uttryckliga stadganden om värderingsnivån i samband med köp mellan ett personbolag och dess delägare. I motiveringarna till regeringens proposition med förslag till ändring av 51b och 51d § NärSkL (RP 106/1996) konstateras till dessa delar, att stadganden om det gängse värdet inverkar också för sin del på godtagbara överlåtelsepriser i samband med köp mellan sammanslutningen och dess delägare.

Stadganden i 26 § ISL tillämpas inte om egendomen överförs till eller från sammanslutningen i samband med ändring av verksamhetsformen som avses i lagens 24 § och där värdenas kontinuitet tillämpas.

Vid beskattningen av ett öppet bolag eller kommanditbolag som upplöses betraktas såsom egendomens, förmånens eller rättighetens överlåtelsepris ett belopp som motsvarar överlåtelsepriset vid privatuttag (27 § ISL).

Antagande om anskaffningsutgift

Beloppet som skall dras av från överlåtelsepriset som annan skattskyldig än samfund eller öppet bolag eller kommanditbolag erhållit är alltid *minst 20 procent.* Om den överlåtna egendomen har varit hos överlåtaren i minst 10 års tid, är avdragsbeloppet *minst 40 procent* av överlåtelsepriset (ISL 46.1 §,728/2004)Stadgandet tillämpas då överlåtelsevinst beräknas i samband med överlåtelser 1.1.2005 eller senare.

Avdraget var enligt tidigare46.1 § ISL (475/1998) 50 procent av överlåtelsepriset, om överlåtaren hade haft egendomen i minst 10 års tid. I fråga om egendom som ägts under kortare tid än 10 år var anskaffningsutgiften på samma sätt som för närvarandet 20 pro-

cent. Stadgandet tillämpades så här i beskattningar för år 1999 - 2004.

Beräkning av bestämd tid

Då storleken av den antagna anskaffningsutgiften bestäms är det avgörande, huruvida egendomen som överlåts varit i överlåtarens besittning *minst 10 års tid*. Den tid under vilken egendomen som förvärvats mot vederlag varit i överlåtarens besittning beräknas i allmänhet från den tidpunkt då ett bindande, slutligt köp- eller annat leveransavtal ingåtts till den tidpunkt då avtal om överlåtelse ingåtts (se tidigare ″Tidpunkten för fång mot vederlag″ och ″Vissa företagsarrangemang″). Specialfall som ansluter sig till beräkning av ägartiden finns också i avsnittet som gäller aktier och teckningsrätt samt personbolag.

Då man beräknar en tid då den bestämda tiden utgår tillämpar man lagen om beräknande av laga tid (150/1930). Enligt lagens 3 § slutar tiden som är bestämd i veckor, månader eller år före angiven dag på den dag i den avsedda veckan eller månaden som till benämning eller ordningsnummer motsvarar sagda dag (se HFD 1984 II 584). Om den motsvarande dagen inte finns i den månad varunder laga tid skulle sluta, betraktas sista dagen i samma månad som den bestämda tidens slutdag.

Anskaffningsutgift

Antagandet om anskaffningsutgiften används vid beräkning av överlåtelsevinst i stället för den verkliga oavskrivna anskaffningsutgiften och utgifterna för inkomstens förvärvande, om det är det förmånligaste alternativet för den skattskyldige. Med verklig anskaffningsutgift jämställs beskattningsvärdet som använts vid arvs- och gåvobeskattningen och som också är ett alternativ för antagandet om anskaffningsutgiften. Utgifter vilka hänför sig till anskaffning av vinst ingår såsom antagande om anskaffningsutgift i beloppet som skall dras av, varför de inte får dras av utöver antagandet om anskaffningsutgiften.

ISL 46.1 § gäller beräkning av överlåtelsevinst. Stadgandet tillämpas inte t.ex. vid beskattningen av kapitalinkomst, som erhållits från försäljningen av mark, (se HFD 1994/3007, kapitel 17, Avskrivningar).

Om den skattskyldige kan visa att den icke oavskrivna delen av anskaffningsutgiften och utgifter för förvärvande av vinst är större än antagandet om anskaffningsutgiften, används det utredda verkliga beloppet. Användningen av den verkliga anskaffningsutgiften har godkänts vid rättspraxisen, fast beloppet på den måste ha värderats i brist på en exakt utredning om att den verkliga anskaffningsutgiften har varit större än antagandet om anskaffningsutgiften (HFD 1989 B 532).

Utgifter som hänför sig till anskaffning av vinst

Från överlåtelsepriset får enligt 46.1 § ISL dras av utöver den oavskrivna delen av den verkliga anskaffningsutgiften även utgifterna för anskaffning av vinst. Såsom verklig anskaffningsutgift betraktas i samband med detta även beskattningsvärdet som använts vid arvs- och gåvobeskattningen. Utgifter för anskaffning av vinst är bl.a. mäklar- och konsultprovisioner vilka hänför sig till försäljningen samt utgifter för utredningen om värdet av egendomen som skall överlåtas, försäljningsannonser och presentationer. Också reparationskostnader som hänför sig till att egendom har försatts i försäljningsskick betraktas såsom utgifter för anskaffning av vinst.

Såsom utgifter som hänför sig till anskaffning av vinst har vid rättspraxisen betraktats också expeditionsavgiften, kreditreserveringsprovisionen och stämpelskatten vilka uppburits, då skulden som upptagits för köp av egendom som skall försäljas har lyfts (HFD 1985/5495). Har skulden anslutit sig till anskaffning av inkomst, har nämnda utgifter dragits av såsom kostnader för inkomstens förvärvande (bl.a. HFD 1991 B 536), då utgifterna inte andra gången kan dras av från överlåtelsevinsten (se även kapitel 12, Begreppet ränta).

Överlåtelsepris

Vid beräkning av överlåtelsevinst måste förutom anskaffningsutgiften även överlåtelsepriset redas ut. I praktiken kan förekomma fall, i vilka det exakta beloppet på överlåtelsepriset inte framgår av köpebrevet eller i vilka köpepriset består av olika rater. Om köparen t.ex. i samband med köpet har ansvarat för försäljarens skulder eller räntor som hänför sig till tiden före dagen då köpebrevet undertecknats, har dessa prestationer betraktats såsom en del av köpepriset (t.ex. HFD 1988 B 560, se även kapitel 12, Begreppet ränta).

I fallet i vilket en del av köpeskillingen hade deponerats som säkerhet för skulderna som köparna upptagit för betalning av köpeskillingen och depositionen på grund av köparnas insolvens användes till betalning av deras skulder, beaktades depositionens kapital och ränta inte som avdrag från köpeskillingen (HFD 1994/5101).

Ändringar av överlåtelsepriset

Det slutliga köpepriset har i köpebrevet kunnat bindas till någon osäker sak i framtiden. Behandling av sådana här ändringar av överlåtelsepris, se senare Periodisering av överlåtelsevinst.

Köp till underpris

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens utslag HFD 2002:24 får anskaffningsugiften för en överlåten förnödenhet avdras i sin helhet, trots att köpesumman har varit mindre än det gängse värdet så, att det har varit fråga om ett s.k. köp av gåvonatur som avses i 18.3 § lagen om skatt på arv och gåva.

I fallet som upptagits för avgörande hade föräldrarna sålt till dottern en aktielägenhet mot ett pris som var något mindre än anskaffningsutgiften på den. enligt utslaget fick föräldrarna inte överlåtelsevinst av köpet, trots att köpesumman var mindre än det gängse värdet och dottern hade på grund av köpet beskattats för gåva. I motiveringarna konstateras bl.a. att för huvudregeln i 46 § ISL, som gäller beräkning av vinst för överlåtelse av egendom, har inte stadgats något undantag ifall köpesumman skulle i samband med överlåtelse av egendom bli mindre än det gängse värdet.

I fallet som behandlades i HFD hade överlåtelsen skett genom en överlåtelse i form av ett köpebrev. Av utslaget kan inte dras några slutsatser om beräkning av överlåtelsevinsten i sådana situationer där en del av förnödenheten som överlåts ges uttryckligen som gåva och en annan del säljs. som anskaffningsutgift avdras i detta fall den proportionella andel som hänför sig till den sålda delen.

Ändring som avser överlåtelse till underpris

Beräkning av överlåtelsevinst för överlåtelser till underpris har ändrats 1.1.2005. Enligt 47.5 § ISL (728/2004) delas överlåtelsen i en del som överlåtits mot vederlag och en vederlagsfri del, om om egendom har överlåtits till ett lägre pris än det gängse priset så att det är fråga om en affär av gåvonatur som avses i 18 § 3 mom. i lagen om skatt på arv och gåva.F-fördelningen sker utgående från förhållandet mellan det pris som betalats och det gängse värdet. Såsom anskaffningsutgift för en andel som överlåtits mot vederlag betraktas den del av anskaffningsutgiften för egendomen som hänför sig till denna.

Exempel

A har år 1997 köpt en fastighet mot 50 000 euro. Han säljer fastigheten år 2010 mot samma summa. Fastighetens gängse värde är på försäljningdagen 80 000 euro. Försäljningspriset är mindre än tre fjärdedelar av egendomens gängse värde.

Överlåtelsen delas i en del som överlåtits mot vederlag och i en vederlagsfri del utgående från förhållandet mellan priset som betalts och egendomens gängse värde (50 000/80 000). Överlåtelsevinsten som A fått räknas så, att från överlåtelsepriset subtraheras den andel av fastighetens inköpspris som motsvarar den del som överlåtits mot vederlag, dvs. (50 000/80 000 x 50 000) =

31 250 euro. Beloppet av A:s överlåtelsevinst är 50 000 - 31 250 = 18 750 euro.

Om gåvotagaren skulle överlåta egendomen vidare innan ett år förflutit från hans fång, skulle anskaffningsutgiften räknas i fråga om andelen som ska betraktas som gåva utgående från gåvogivarens anskaffningsutgift (47.1 § ISL, 728/2004).

Sytning

Skattepliktig inkomst enligt 37.1 § ISL är inte förmån eller sytning som i samband med överlåtelse av en fastighet har förbehållits för viss tid eller på livstid och som erläggs såsom bostadsförmån, naturprodukter eller tjänster. En dylik sytning beaktas vid beräkning av överlåtelsevinst genom att enligt 32 § FSL, som nu redan upphävts, kapitaliserat värde av sytningsplikt i pengar tilläggs i det eventuellt betalade köpepriset (se även HFD 1978/925).

I pengar eller andra varor än naturprodukter betalad sytning är särskilt skattepliktig kapitalinkomst, om avtalet om fastighetsöverlåtelse har slutits år 1989 eller senare. Såsom inkomst betraktad sytning beaktas inte vid beräkning av försäljarens överlåtelsevinst. Har fastigheten överlåtits endast i pengar eller andra varor än naturprodukter mot sytningen som skall betalas, beskattas försäljaren inte för överlåtelsevinsten. Köparens fång betraktas såsom gjord mot vederlag också till den del som i samband med överlåtelsen förbehållen sytning är skattepliktig kapitalinkomst för försäljaren. Dylik sytning är inte en årligen avdragbar utgift för köparen, men den beaktas såsom anskaffningsutgift för den köpta förnödenheten.

Skadeersättning som skall läggas till överlåtelsepriset

Ersättning för skada som drabbat egendomen under den skattskyldiges besittningstid tilläggs enligt 46.5 § ISL i överlåtelsepriset. Ersättningen tilläggs för överlåtelseåret och för de fem år som föregår det, om den inte har använts till förnyelse eller reparation av den förstörda eller skadade egendomen eller tillagts i skogsbrukets kapitalinkomst.

Från skogen erhållet skadestånd utgör kapitalinkomst av skogsbruk hos skattskyldiga som beskattas för inkomsten av skogsbruk enligt ISL. Ett tillägg i överlåtelsepriset kommer således i fråga endast hos sådana skattskyldiga, på vilka GSL:s stadganden om arealbeskattning har tillämpats under året då ersättningen erhållits.

Skadestånd som skall beaktas vid beräkning av överlåtelsevinst omfattas inte av beskattningen, om skadat föremål, t.ex. en bil som varit i privatbruk, överlåts till försäkringsbolaget i samband med skadeståndet (HFD 1984 II 569, se ovan Överlåtelse mot vederlag).

Försäljning av en skogsfastighet

Rater som skall tilläggas i överlåtelsepriset

Då överlåtelsevinst som erhållits vid överlåtelse av en skogsfastighet beräknas, tilläggs till överlåtelsepriset rotvärdet av virke som avverkats för att överlåtas särskilt och i samband med fastighetsöverlåtelse innehållet värde av avverkningsrätten. Tillägget görs för den skattskyldiges ägartid och högst för överlåtelseåret samt för de fem år som närmast föregår det. Rotvärde tilläggs emellertid högst för den tid för vilken inkomsten som den skattskyldige erhållit har tillämpats beskattningen av skogsbrukets nettoinkomst enligt GSL minskad med nettoavkastning från skog som tillämpats på inkomsten som den skattskyldige erhållit (46.7 § ISL). Beskattning av s.k. nettoinkomst har slutat 31.12.2006.

I rättspraxisen,HFD 2002/2174, avses det med beskattad nettoinkomst av skogsbruket som ska dras av från rotvärdet den nettoinkomst som avses i 11.1 § GSL, från vilket belopp man inte ännu har avdragit de skattskyldigvisa avdrag som avses i 13.1 §

Rotvärdet samt försäkringsersättningar och skadestånd (se ovan) tilläggs i överlåtelsepriset enligt ordalydelsen i 46.5 och 7 § ISL. I de fall, där det vid beräkning av överlåtelsevinst i stället för den verkliga anskaffningsut-

giften används antagandet om anskaffningsutgiften, utgör det förhöjda överlåtelsepriset grunden för beräkningen av antagandet om anskaffningsutgiften.

Skogsavdrag

Vid uträkning av överlåtelsevinst för skog skall från anskaffningsutgiften enligt 47.2 § ISL dras av beloppet av skogsavdraget som har gjorts med stöd av 55 §. Skogsavdraget beviljas endast för skog som anskaffats med fång mot vederlag år 1993 eller senare. Till avdraget är berättigad en sådan fysisk person, dödsbo eller av dem bildad beskattningssammanslutning, på vilken ISL:s stadganden om beskattning av skogsbrukets kapitalinkomst tillämpas.

Skogsavdraget har ändrats från och med 1.1.2009. Det nya skogsavdraget har behandlats närmare i kapitel 14 Skogsavdrag.

Försäljning av en andel i ett personbolag

Vid uträkning av den vinst som erhållits vid överlåtelse av en andel i ett öppet bolag och kommanditbolag skall till *överlåtelsevinsten* läggas det belopp varmed bolagsmannens privatuttag sammanlagt har överskridit summan av hans årliga vinstandelar och hans investeringar i bolaget (46.4 § ISL).Bestämmelsen tillämpas också på överlåtelse av en del av bolagsmannens andel (HFD 2005:68).

Förutsättningarna för tilläggandet till överlåtelsevinsten avgörs bolagsmannavis. Förutsättningen för tilläggandet är inte att bolaget måste ha negativt eget kapital.

I de fall, i där delägarens privatuttag inte har överskridit totalbeloppet av hans vinstandelar och placeringar kan man iaktta den princip som framgår av avgörandet HFD 1989 B 531, enligt vilket privata uttag som överskrider det sammanlagda beloppet av bolagsmannens vinstandelar dras av frånplaceringar som han gjorti bolaget.Enligt HFD:s utslag HFD 2010:54 då bolagsmannens andel ges som gåva kan man såsom bolagsmannens inkomst beskatta det negastiva beloppet på ett privat konto.

Aktier och teckningsrätter

Vid uträkning av vinst eller förlust som uppkommer i samband med överlåtelse av aktier, täckningsrätt och andra värdepapper tillämpas i allmänhet samma principer som i fråga om överlåtelse av övrig egendom.

I samband med överlåtelse av aktier kan problem förorsakas bl.a. av att den skattskyldige har skaffat de överlåtna aktierna mot olika priser under en längre tidsperiod. Antalet aktier som den skattskyldige ursprungligen anskaffat har kunnat öka förutom i samband med emissioner även då aktierna delats i aktier vilkas nominella värde är mindre (sk. split). Förändringar i den skattskyldges aktieägande har också kunnat förorsakas av fusion, fission eller aktiebyte (se ″Vissa företagsarrangemang″ ovan). Aktiens anskaffningsutgift har kunnat efter anskaffningen ha förändrats även på grund av att man har betalt kaptilaåterbäring på aktien (se ovan punkt Återtagande av kapital från ett aktiebolag).

Anskaffningsutgift

I 47.3 § ISL finns ett specialstadgande om definiering av anskaffningsutgiften. Anskaffningsutgiften för aktier och andelar som den skattskyldige tidigare har ägt skall inte beaktas vid uträkning av anskaffningsutgiften för optionslån, konvertibla skuldebrev som tecknats med stöd av dem eller för förvärv av teckningsrätt som gäller dem.

Enligt stadgandet skall t.ex. andel av anskaffningsutgiften för en aktie som ägts tidigare inte tas i beaktande då anskaffningsutgiften definieras för en aktie som med stöd av den tecknats avgiftsfritt i samband med fondemission eller avgiftsfritt i samband med nyemission. Om aktien har fåtts gratis i samband med fondemission, är dess anskaffningsutgift noll. Om en sådan aktie säljs, skall antagandet om anskaffningsutgiften tillämpas då överlåtelsevinsten räknas ut. Å andra sidan aktieemission minskar inte anskaffningsutgiften för en aktie som anskaffats tidigare. Om de gamla aktierna säljs snart efter emissionen, kan

överlåtelseförlust uppkomma i beskattningen på grund av schablonmässiga stadganden.

Rätten att anteckna nya aktier grundar sig i allmänhet på tidigare aktieägande, så att den inte har anskaffningsutgift enligt 47.3 § ISL. Om en sådan anteckningsrätt (t.ex. emissionssedel eller intyg) säljs separat, skall vid beräkningen av överlåtelsevinsten antagandet om anskaffningsutgiften tillämpas. Anskaffningsutgiften för teckningsrätten som den skattskyldige köpt är det pris som han betalt för den. Om teckningsrätten har fåtts som arv eller gåva, betraktas som anskaffningsutgift det beskattningsvärde som tillämpats i arvs- eller gåvobeskattningen.

Om den skattskyldige har köpt teckningsrätter och tecknat aktier på basis av dem, räknas till aktiernas anskaffningsutgift också priset som han betalt för teckningsrätterna ökat med utgifter som direkt ansluter sig till köpet.

Bestämmandet av anskaffningsutgiften för en aktie som fåtts i samband med aktieemission och en aktie som utgör grunden för teckning av aktier har ändrats 1.1.2005. Enligt 47.3 § i ISL (728/2004) anskaffningsutgiften för en aktie ller en andel som den skattskyldige tidigare har ägt samt anskaffningsutgiften för en aktie eller en andel som tecknats på basis av den delas i anskaffningsutgift både för aktien eller andelen som ägts tidigare och för aktien eller andelen som, tecknats på basis av den. Om en fondemission och en nyemission skett samtidigt, skall den sammanlagda anskaffningsutgiften för en tidigare ägd aktie och aktier som erhållits med stöd av den i en emission fördelas som anskaffningsutgift för samtliga aktier.De nya bestämmelserna om bestämmandet av anskaffnigsutgiften tillämpas, om förhöjning av aktiekapitalet har registrerats i handelsregistret 1.1.2005 eller senare.

Exempel 1

A har en aktie i B Ab, vars anskaffningsutgift är 120 euro. I samband med fondemissionen år 2010 får delägare i B Ab två nya aktier i B Ab gratis mot en aktie i B Ab. Efter emissionen fördelas anskaffningsutgiften på A:s aktie 120 euro i anskaffningsutgift för aktien som ägts tidigare och anskaffningsutgift för aktier som fåtts på basis av den. Som anskaffningsutgift för en aktie fås således 40 euro.

Exempel 2

A har en aktie i B Ab, vars anskaffningsutgift är 100 euro. Delägare i B Ab får i samband med nyemission år 2010 med en aktie i B Ab teckna en ny aktie i B Ab mot ett pris om 50 euro. A utnyttjar sin teckningsrätt.

Efter aktieemissionen fördelas det sammanlagda beloppet av anskaffningsutgiften för aktien som A ägt tidigare och teckningspriset som han betalt 150 euro till anskaffningsutgift för den tidigare ägda aktien och aktien som tecknats i samband med aktieemissionen. Anskaffningsutgiften för de båda aktierna blir 75,00 euro.

Exempel 3

A har en aktie i B Ab, vars anskaffningsutgift är 100 euro. B Ab höjer sin aktiekapital år 2010 genom en fondemission och en nyemission som genomförs samtidigt. A får i samband med fondemissionen en ny aktie i B Ab gratis mot en gammal aktie. I nyemisssionen får A med en gammal aktie en ny aktie i B Ab mot ett teckningspris om 50 euro.

Efter aktieemissionen fördelas det sammanlagda beloppet av anskaffningsutgiften för aktien som A ägt tidigare och teckningspriset som han betalt 150 euro jämnt till anskaffningsutgift för den gamla aktien och de hya aktierna. Anskaffningspriset på en aktie blir 50 euro

Tillämpning av ändringen

Om höjning av aktiekapitalet införts i handelsregistret före år 2005, tillämpar man vid bestämmandet av aktiernas anskaffningspris fortfarande de tidigare bestämmelserna. Av andelen av anskaffningsutgiften för den tidigare ägda aktien tas då inte i beaktande vid bestämmandet av anskaffningsutgiften för aktien som på basis av den teckats utan avgift vid fondemission eller mot avgift vid nyemission. Om aktein har fåtts utan avgift vid fondemis-

sion, är dess anskaffningsutgift lika med noll. Om en sådan aktie säljs, tillämpar man antagandet om anskaffningsutgift, då överlåtelsevinsten räknas ut. Aktieemission minskar å andra sidan inte anskaffningsutgiften för en tidigare ägd aktie. Om gamla aktier säljs snart efter aktieemissionen, kan överlåtelseförlust uppkomma på grund av schablonmässiga bestämmelser.

Rätten att teckna nya aktier grundar sig i allmänhet på tidigare aktieägande, så att den hade enligt tidigare ISL 47.3§ ingen anskaffningsutgift. Om en sådan teckningsrätt (t.ex. aktiemissiionssedel eller ett intyg) säls separat, tillämpar man antagandet om anskaffningsutgift då överlåtelsevinsten räknas ut. Anskaffningsutgiften för en täckningsrätt som den skattskyldige köpt är lika med priset som han eller hon betalt för den. Om teckningsrätten har fåtts i arv eller som gåva, betraktas som anskaffningsutgift beskattningsvärdet som tillämpas i arvs- och gåvobeskattningen.

Om den skattskyldige har köpt teckningsrätter och tecknat aktier med stöd av dem, inräknas i aktiens anskaffningsutgift även priset som han eller hon betalt för teckningsrätten ökat med kostnader som omedelbart ansluter sig till anskaffningen.

Om den ovan i exempel 1 nämnda aktieemisiionen hade införts i handelsregistret år 2004 och den skattskyldige skulle överlåta aktierna under år 2006, skulle anskaffningsutgiften för den ursprungliga aktien vara 120 euro. Anskaffningsutgiften för aktier som fåtts i samand med fondemissionen skulle vara noll.

Om den skattskyldige har aktier i samma bolag som skaffats mot olika pris, på basis av vilka aktier han får teckna nya aktier i samband med aktieemission, beräknas anskaffningsutgiften för varje aktiepost separat.

Den nya bestämmelsen medför inte förändring i uträkning av anskaffningsutgiften för optionslån, optionsrätt, konvertibla skuldebrev eller teckningsrätt som fåtts på basis av aktieägandet.. Såsom anskaffningsutgift för dem räknas inte ens en del av anskaffningsutgiften för aktien eller andelen som utgör grunden för delägarens teckning eller fång. Den nya bestämmelsen inverkar inte heller på uträkning av aktiernas eller andelarnas ägandetid.

Anskaffningstid

47.3 § ISL gäller endast för bestämmandet av den verkliga anskaffningsutgiften. Anskaffningstiden beräknas enligt vedertagen praxis (bl.a. HFD 1988 B 545) från tidpunkten för anskaffningen av aktier som ägts tidigare, om den skattskyldige har tecknat aktier inom ramen för sitt tidigare aktieägande. Anskaffningstiden har betydelse närmast i samband med bestämmandet av storleken av antagen anskaffningsutgift.

Aktier som vid aktieemission tecknats i förhållandet till tidigare aktieägande har likväl i vissa undantagsfall ansetts ha förvärvats genom fång mot vederlag som kan likställas med nyemission. Man har förfarit så här om förhöjning av aktiekapitalet har varit betydande och bolaget har dessförinnan haft ingen verksamhet under en längre tidsperiod (HFD 1976/211 och 1998/2848). I det förstnämnda fallet hade bolagets aktiekapital höjts 25 faldigt i ett bolag som inte hade egentlig verksamhet under senaste 10 år och de enda tillgångarna bestod av ett lån som givits huvudaktionärerna. I det senare fallet hade bolaget enligt motiveringarna inte haft någon verksamhet under minst 10 års tid och dess aktiekapital hade genom nämnda emission höjts mångtusenfaldigt.

Då den skattskyldige har t.ex. skaffat teckningsrätter genom köp eller på annat sätt kunnat teckna aktier över sin tidigare bolagsandel, bestäms anskaffningstiden enligt den tidpunkt då teckningsrätterna eller de nya aktierna skaffats (bl.a. HFD 1987 B 571). Anskaffnings

tiden bestäms enligt den tidpunkt då teckningsrätten skaffades också t.ex. i samband med Helsingfors Telefon Ab:s medlemsemission år 1997, där teckningsrätten gavs, avvikande från aktieägarnas förmånsrätt till teckning, åt registrerade innehavare av Telefon-

föreningens andelsanslutning. Teckningsrätten hade i detta fallet inte någon verklig anskaffningsutgift.

Sk. split och omvänd split

Indelning av aktier i flera aktier vilkas nominella värde är mindre (sk. split) är inte ett nytt fång. De nya aktier som fåtts i samband med arrangemanget anses ha anskaffats samtidigt med de ursprungliga aktier som utgör grunden för dem. Anskaffningsutgiften för den erhållna aktien fås genom att anskaffningsutgiften för den ursprungliga aktien divideras med antalet av de nya aktier som fåtts på basis av den.

Exempel

A har 10.10.1996 köpt 500 st aktier i B Ab mot 10 000 euro. Aktiens nominella värde har under 1997 nedsätts från 15 euro till 3 euro. Efter arrangemanget är antalet av A:s aktier 2 500. A har under skatteåret sålt alla sina 2 500 aktier i B Ab. Då överlåtelsevinsten beräknas, är aktiernas verkliga anskaffningsutgift samma som inköpspriset av de ursprungliga aktierna, dvs. 10 000 euro

Om A hade sålt endast en del av sina aktier i B Ab, skulle man få anskaffningsutgiften för en ny aktie genom att dividera anskaffningsutgiften för den ursprungliga aktien med antalet av de erhållna aktierna, alltså i detta fallet 20:5 = 4 euro/st.

I samband med sammanslagning av aktier (reverse split) sammanslås aktierna till aktier med större värde än det nominella värdet. Detta kan göras på flera olika sätt. Sammanslagning genom ändring av aktiernas nominella värden betraktas inte som överlåtelse. Aktiernas anskaffningspris är då det sammanräknade värdet av de sammanslagna aktierna. Detta har ingen betydelse med tanke på aktiernas anskaffningstidpunkt. Då sammanslagningen görs genom att från alla aktieägare avgiftsfritt inlöses ägarandelen motsvarande antalet aktier, torde detta inte betraktas som överlåtelse, eftersom aktieägarens ställning inte ändras och bolagets eget kapital återbetalas inte till personen i fråga. Överlåtelsepriset som har fåtts av aktiens bråktal beskattas i enlighet med bestämmelserna om överlåtelsevinster.

Till värdeandelssystemet hänförliga andelar

Till värdeandelssystemet hänförliga andelar av viss egendom anses ha överlåtits i den ordning i vilken de har förvärvats, om inte den skattskyldige visar något annat (47.4 § ISL). Enligt detta anses de aktier som ägts en längre tid ha överlåtits först (sk. fifo-principen). Den skattskyldige kan i princip redogöra för att han överlåtit sådana aktier i annan ordning. Det är dock svårt att framlägga en sådan utredning, eftersom man inte kan från värdeandelssystemet få uppgifter för specificering av olika värdeandelar HFD 2006/2468. Det kan i praktiken vara möjligt att lägga fram bevis på att man överlåtit andelarna i någon annan ordning än den som givits i lagen, om man använt i verksamheten olika värdeandelskonton. Om den skattskyldige visar att man handlat med värdeandelar som finns på bestämda värdeandelskonton, anses det att man överlåtit först de värdeandelar som är de äldsta på kontot.

Exempel

B har skaffat till värdeandelssystemet hänförliga aktier i A Ab i två rater, först 100 aktier 20euro/st och senare 50 aktier 40 euro/st. Han har under skatteåret börjat sälja sina aktier i A Ab så att ha sålt 50 stycken mot 40 euro per stycke. Det anses att han har överlåtit aktier som förvärvats först, av vilken anledning överlåtelsevinst uppkommer för honom.

Stadgandet i 47.4 § gäller aktier i sådant aktiebolag, som är med i värdeandelssystemet. Om bolaget inte är med i värdeandelssystemet, kan den skattskyldige själv välja, vilka aktier, som skaffats på olika tider, han överlåter. Om bolaget A i exemplet ovan inte skulle vara med i värdeandelssystemet, kunde den skattskyldige överlåta förts de aktier som förvärvats senare. Om man i ett visst fall inte kunde visa, vilka aktier i ett bolag som inte är

med i värdeandelssystemet den skattskyldige hade sålt, torde man kunna anse att han hade sålt aktier som proportionellt anskaffats på olika tider (jfr HFD 1984 II 581, om överlåtelse av andel i ett öppet bolag).

Lån av aktier

I ett avtal om lån av aktier överlåter långivaren aktierna (värdeandelarna) till låntagaren, som efter utsatt tid är skyldig att återställa motsvarande värdepapper till långivaren. Låntagaren betalar ersättning för att han får värdepappren i sitt bruk. Innan ändringarna av ISL, NärSkL och vissa andra lagar (1383 - 1387/1997) trädde i kraft i början av 1998 fanns det i inkomstbeskattningen inga stadganden om avtal om lån av aktier. Undantagsstadgandet om beskattning av överlåtelse av värdepapper som ingår i de nämnda stadgandena tillämpas, om beskattningen verkställs enligt NärSkL. Om långivaren beskattas enligt ISL, betraktas utlåningen som överlåtelse (se CSN 1995/154).

Aktie som fåtts som lön

Förvärv av aktier såsom lön eller annan skattepliktig förmån är ett fång mot vederlag. Såsom anskaffningsutgift betraktas i detta fall förutom det erlagda priset även beloppet som skall beaktas vid inkomstbeskattningen. Om arbetstagaren till exempel säljer vidare aktierna som han skaffat genom anställningsoptioner, räknas till aktiernas anskaffningsutgift förutom priset som han betalt för aktierna och optionsrätten även beloppet som beskattats som lön. Förmånens värde kunde räknas till anskaffningsutgiften, även om förmånen inte var skattepliktig inkomst i enlighet med 77 § ISL (HFD 2003/575, se kapitel 9, Lön).

Till avdragbar anskaffningsutgift har däremot inte räknats rabatten om 10 euro som fåtts av aktiens gängse pris, som enligt 66.1 § i ISL inte var skattepliktig inkomst. Anskaffningspriset bestod av teckningspriset som betalts för aktien och av det förmånsbelopp som hade betraktats soåsom den skattskyldiges förvärvsinkomst (CSN 2004/59, HFD 815/2005, ingen ändring).

Då den skattskyldige har från bolaget, i vilket han är delägare, fått köpa förnödenheten till underpris och då han beskattats för förtäckt dividendutdelning, betraktas även beloppet som beskattats såsom förtäckt dividend såsom anskaffningsutgift (HFD 1988 B 544, se ovan ”Hur beloppet av överlåtelsevinsten beräknas”.

Aktie som fåtts såsom dividend

Ett aktiebolag kan såsom dividend dela ut pengar eller annan egendom, t.ex. ett annat bolags aktier som det äger. Dividend, som ett börsbolag betalade med ett annat börsbolags aktier, har i rättspraxisen (CSN 1999/86 och 87, ej publicerade) ansetts utgöra sådan dividendinkomst som skall betraktas som kapitalinkomst. Erhållna dividender värderades till det gängse värde, som ansågs bestå av den medelkurs som uppstått i börsen den dag då dividenden kunnat lyftas. Frågan om aktiens anskaffningsutgift hade inte upptagits för avgörande i CSN.

Såsom anskaffningsutgift för aktier som fåtts som dividend kan betraktas *aktiens gängse värde,* vilket värde motsvarande belopp räknas till mottagarens inkomst såsom *dividendinkomst.* Såsom dividendtagarens inkomst betraktas dessutom den gottgörelse för bolagsskatt som enligt 4.2 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt skall räknas till godo. Lagen om gottgörelse för bolagsskatt är en speciallag som gäller beskattning av dividender och man kan inte dra slutsatser av den i fråga om anskaffningsutgiften för förnödenheter som fåtts såsom dividend. I beslutet CSN 1997/72 om beskattning av dividend utdelande bolag har det varit fråga om bl.a. värdet av aktier som delats ut som dividend. I beslutet ansågs med stöd av 4 § NärSkL att det gängse värdet av aktier som skulle överlåtas såsom dividend utgör inkomst då bolagets skattepliktiga inkomst beräknades. Principen som framgår ur beslutet kan motsvarigt tillämpas då man fastställer anskaffningsutgif-

ten för aktier som fåtts såsom dividend. Gottgörelse för bolagsskatt, som i enlighet med specialbestämmelser om beskattning av dividender betraktas som dividendtagarens inkomst, räknas således inte med i anskaffningsutgiften.

Den del av dividenden som är skattefri med stöd av 33a § ISL utgör utgift för anskaffning av aktien (se CSN 2005/20, HFD 2765/2005, ingen ändring).

Sk. bonusaktie

Sk. bonusaktier har i praktiken förekommit i sådana fall där staten har till placerare sålt sina aktier i ett aktiebolag. Till exempel då staten sålde år 1999 sina aktier i X Ab, erbjöd staten privatpersoner i samband med publik försäljning en bonusförmån så, att köparen får efter ett års ägandetid mot varje tio aktier en extra aktie vederlagsfritt. I fråga om ett sådant arrangemang hänför sig villkorlig rätt till erhållande av extra aktie till köp av aktier. Aktien som erhålls som bonusförmån fås från aktiernas försäljare och inte från bolaget vars aktier det är fråga om.

Enligt Skattestyrelsens mening kan en ovan avsedd bonusaktie som hänför sig till köp av aktier anses ha anskaffats mot vederlag samtidigt då de aktier som ursprungligen fåtts i samband med köpet tecknades. Samma princip kan tillämpas också i fråga om andra motsvarande arrangemang. Man skall dock lägga märke till, att arrangemang kan avvika från varandra, av vilken anledning den beskattningsmässiga behandlingen måste avgöras separat för varje arrangemang.

En bonusaktie som i samband med aktieköp fåtts vederlagsfritt minskar anskaffningspriset på de aktier på basis av vilka denna aktie fåtts. I fråga om ovan avsedd arrangemang kan anskaffningsutgiften för en aktie beräknas så, att priset som betalts för tio aktier divideras med elva, dvs. med det sammanlagda antalet aktier som fåtts på basis av köpet.Anskaffningsutgiften som beräknats så här tillämpas i beräkningen av överlåtelsevinsten eller -förlusten som uppkommer i samband med överlåtelse av både ursprungliga aktier och bonusaktier. Antagandet om anskaffningsutgift tillämpas om det är större än aktiens verkliga anskaffningsutgift.

I samband med ifrågavarande arrangemang får aktiernas köpare bonusaktien på basis av avtalet om aktieköp sedan den utsatta ägartiden utgått. ISL 47.3 §, enligt vilken anskaffningsutgiften för aktier som den skattskyldige tidigare har ägt skall inte beaktas vid uträkning av anskaffningsutgiften för aktier som tecknats med stöd av dem, kan således inte tillämpas.

Outokumpu Oy:s pensionsarrangemang

Enligt lagen om beskattning i samband med aktiebolaget Outokumpu Oy:s pensionsarrangemang (422/88) anses i samband med detta arrangemang erhållen aktie vara förvärvad genom fång mot vederlag men utan anskaffningsutgift. Pensionsarrangemanget berodde på att pensionsförmåner vilka förutsattes i arbetsavtalet hade minskats, då pensionsstiftelsernas stadgar ändrats. Vid beräkning av dylika aktiers överlåtelsevinst skall antagandet om anskaffningsutgiften tillämpas. Besittningstiden för aktier räknas från teckningen av dem.

Placeringsfondandel

Enligt lagen om placeringsfonder 48/1999) skall fondandelar av samma typ vara lika stora i samma placeringsfond och de ska ge lika rättigheter till placeringsfondens tillgångar(se även kapitel 5, Vinstandel som erhållits från en placeringsfond). Ett fondbolag som avses i lagen om placeringsfonder kan ha flera placeringsfonder. Fondbolaget är skyldigt att inlösa investeringsfondandelen, om placeraren det begär

Inlösning och annan överlåtelse av en fondandel

För en placerare kan uppkomma överlåtelsevinst eller -förlust i samband med inlösning eller överlåtelse av en placeringsfondandel samt då andelar i olika placeringsfonder byts

ut mot varandra. Byte av olika placeringsfonders fondandelar har betraktats som överlåtelse också då fonderna förvaltas av samma placeringsfondbolag (HFD 2000/862). Bytet av aktier i SICAV-underfonden som har hemvist i Luxemburg mot aktier i en annan underfond var en överlåtelse, då de mottagna aktierna hänförde sig till annan fondförmögenhet än de tidigare ägda aktierna (HFD 2009/1010). JmfrCSN:s tidigarebeslut 1999/72.

Skattepliktig inkomst har inte ansetts ha uppkommit då ägaren av en fondandel i enlighet med ett beslut av fondbolagets styrelse byter sin vinstandel mot samma placeringsfonds tillväxtandel eller vice versa (CSN 1998/102).

Utbyte av andelar i en fusionerande SICAV -fond mot andelar i en mottagande SICAV -fond har i rättspraxisen (HFD 2004:112) inte betraktats som en sådan överlåtelse som skulle realisera överlåtelsevinsten eller -förlusten i beskattningen av en i Finland bosatt person. Beslutet gäller för fusion av SICAV -fonder bosatta i Luxemburg.

Indexandel (ETF)

Med indexandel avses placeringsfondens fondandel som följer ett index eller någon annan sifferkod och som är föremål för offentlig handel. Sådana fondandelar kallas för ETF (Exchange Traded Fund). Indexandelarna fogas till värdeandelssystemet. Handel med indexandelar har inletts i Helsingfors fondbörs år 2002. På överlåtelser av indexandelar tillämpas bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinster.

Anskaffningsutgift, s.k. FIFO -principen

Till värdeandelssystemet hänförliga andelar av viss egendom, fondandelar i placeringsfonder och andelar i fondföretag anses ha överlåtits i den ordning i vilken de har förvärvats, om inte den skattskyldige visar något annat. Stadgandet tillämpas från och med år 2004. Den skattskyldige kan ge förklaring om att han överlåtit fondandelen i någon annan ordning. Enligt motiveringarna till regeringens proposition (RP 57/2004) är ett sådant förfarande i praktioken möjligt då fondbolaget identifierar fondandelarna på sätt sm avses i 53 § lagen om placeringsfonder. I samband med överlåtelse av fondandelar kunde man då visa, att det ärr fråga om vissa genom numrering identifierade fondandelar.

Utlåning av en placringsfondandel

Utlåning av en placeringsfondandel har i rättspraxisen (CSN 2002/74) inte betraktats som överlåtelse i långivarens beskattning, om de förutsättningar som stadgats i 6 § 6 och 7 mom. NärSkL uppfylls. I låntagarens beskattning har lånets betraktats som anskaffning av indexandelar och återbetalning av dem som överlåtelse. Undantagsstadganden som ingår i nämnda lagrum tillämpas inte på skattskyldiga som beskattas enligt ISL. Om långivaren beskattas enligt ISL, betraktas långivningen som överlåtelse (jfr Lån av aktier ovan).

I ett avtal om utlåning av indexandelar långivaren förbinder sig till att låna ut de ifrågavarande indexandelarna och låntagaren förbinder sig till att till långivaren betala en ersättning (premie) för lånetiden och på avtalets utgångsdag återbetala de motsvarande indexandelarna samt betala ersättning som motsvarar avkastningen som under lånetiden eventuellt belöpt på indexandelen.

Warrant

Warrantens värde grundar sig på den underliggande aktiens, annat värdepappers eller förmånens värde. De warranter av värdeandelsnatur som upptagits på börslistan kan vara föremål för handel i värdepappersbörsen. Villkoren för warranterna framgår ur börsprospektet (45§ FM:s förordning 539/2002 om börsprospekt). I prospektet skall anges bl.a.

- emittentens och innehavarens rättigheter och åtaganden och uppgifter om hur rättigheterna tillgodoses och åtagandena fullgörs samt övriga villkor som gäller värdepapper,
- tillräckliga och väsentliga uppgifter om de

omständigheter, på basis av vilka värdepapperets värde bestäms, liksom uppgifter om andra värdepapper som inverkar på värdepapperets värdeoch om emittenten eller om index eller något annat nyckeltal,

För börsprospektoch för warranter och för emittenterna av en warrant i tillämpliga delar samma bestämmelser som gäller för börsprospekt för masskuldebrevslån och emittenterna av masskuldebrevslån.

I 1:2.1 § i värdepappersmarkandslagen (1517/2001) definieras värdepapper som lagen tillämpas på. Warrant nämns inte uttryckligen i lagen. Warranter som är utbytbara och som har satts eller ska sättas i omlopp bland allmänheten tillsammans med flera andra värdepapper med lika rättigheter torde kunna betraktas såsom sådana köp- och försäljnngsrättigheter som avses i punkt 4 i den nämnda bestämmelsen

Warrantens innehavare kan sälja warranten eller han kan från warrantens emittent få en med villkoren överensstämmande betalning då warrant genomförs. Om den med villkoren överensstämmande betalningen skulle bli negativ, kan innehavaren låta warranten förfalla.

Warranter i ISL

ISL innehåller inga uttryckliga bestämmelser om warranter. Det finns inte heller någon rättspraxis för beskattningen av warranter.

På överlåtelse av ovan avsedd warrant på eftermarknaden tillämpas enligt vedertagen beskattningspraxisbestämmelserna i ISL om beskattning av överlåtelsevinst. Som anskaffningsutgift betraktas den betalning som överlåtaren betalt för warranten jämte kostnaderna som uppburits av honom. Utgifter som förorsakats av försäljningen kan dras av som utgifter för vinstens förvärvande. Man kan alternativt dra av antagandet om anskaffningsutgift, om det är förmånligare för den skattskyldige. Warranter som inkluderats i systemet med värdeandelar anses ha överlåtits i den ordning som de skaffats.

Då en warrant genomförs kan emittentens betalning ske såsom överlåtelse av objektsvärdepapper eller i pengar. Då emitterade warranter genomförs har man i praktiken tillämpat det sistnämnda alternativet.

Det är inte helt klart, om man på penningprestationen som fås i samband med genomförandet skall tillämpa bestämmelserna om beskattning av örverlåtelsevinster eller inte. I tolkningen kunde man som hjälp utnyttja CSN:s avgörande 231/1989.I detta fall tillämpades på redovisning av nettovärdet som hade betalts med stöd av optionsavtalet bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinst (se Standardiserade optioner och terminer nedan). Också på penningprestationen som betalas vid genomförande av warrant kunde bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinst tillämpas.

Då överlåtelsevinsten räknas ut, avdrar man från penningprestationen som fåtts i form av redovisning till nettovärdet antingen warrantens anskaffningsutgift eller utgifterna för vinsten förvärvande eller antagandet om anskaffningsutgiften, om det är förmånligare för den skattskyldige.

Warrantens förfallande som värdelös kan betraktas såsom sådan slutlig värdeminskning på värdepapper som avses i 50.3 § ISL.

Exempel. Den skattskyldige har köpt 1000 försäljningswarranter mot ett pris om 0,30 € per stycke, vilkas objektsförmån består av X Ab:s aktier. Warrantens koefficient är 0,1, dvs. en aktie motsvaras av 10 warranter. Warrantens värde är 20 €. På warrantens transaktionsdag har X Ab:s aktie noterats till 15 €. Antti får då såsom redovisning av positivt nettovärde (20 € - 15 €) x 0,1 x 1000 = 500 €, från vilket belopp emitteraren drar ut transaktionsarvodet 5 €. Överlåtelsevinsten är 500 € - (0,3 € x 1000) – 5 € = 195 €.

Certifikat

Certifikat är börsnoterade derivat i värdepappersform, vilkas föremål kan vara till exempel en aktie, en aktiekorg, index eller råvara. Certifikatens löptid kan vara antingen begränsad eller obegränsad (open end). En väsentlig

skillnad jämfört med warranter är att certifikatets prisförändring följer i allmänhet direkt prisförändringar av objektet som är föremålet för certifikatet. Certifikatets anskaffningsutgift bestäms på samma sätt som i fråga om övriga värdepapper. Certifikatets överlåtelse på eftermarknaden realiserar beskattningen av överlåtelsevinsten. Om ett certifikat förlorar sitt värde helt och hållet till exempel i samband med konkurs, kan certifikatets anskaffningsutgift dras av som överlåtelseförlust, eftersom det är frågan om värdepapperets slutliga värdeförlust.

Masskuldebrevslån

På överlåtelser av masskuldebrevslån tillämpas de allmänna bestämmelserna om överlåtelsevinster eller -förluster. I beskattningen är en viktig faktor det, att priset som betalas av skudkapitalet tas isär från räntebetalningar (se nedan punkten Masskuldebrevslån i kapitel 7, Räntor och dividender). På vinst som fås av kapitalet tillämpas bestämmelserna om överlåtelsevinster och räntan beskattas antingen såsom kapitalinkomst i enlighet med L om källskatt på ränteinkomst eller ISL.

I masskuldebrevets anskaffningsutgift räknas förutom priset som betalts av kapitalet även andra utgifter som beror på anskaffningen, liksom tecknings- eller förmedlingsarvoden (CSN 92/2001). Också överpriset som på grund av masskuldebrevslånets värdestegring har betalts på eftermarknaden utgör en del av masskuldebrevslånets anskaffningsutgift (CSN 71/1884). Eftermarknadsgottgörelsen anses inte utgöra en del av anskaffningsutgiften, utan den dras av i enlighet med 54a § i ISL.

Ett masskuldebrevslån kan vara antingen ett stående lån dvs. ett s.k. bullet –lån eller ett lån med fortlöpande amorteringar. I ett masskuldebrevslån med fortlöpande amorteringar återbetalas skulkapital i flera rater. Då räknas överlåtelsevinsten eller – förlusten separat för varje rat som återbetalas. Till varje återbetalningsrat hänförs det återbetalda skuldkapitalet motsvarande andel av lånets anskaffningsutgift.

Masskuldebrevslån har behandlats närmare i Skatteförvaltningens anvisning om beskattning av masskuldebrevslån enligt ISL (Dnr A6/200/2012).

Masskuldebrev mot nollränta

På masskuldebrevslån med nollränta betalas inte alls nominell ränta. I rättspraxisen (HFD 1986 B II 560 och HFD 7.7.1999 L 1821) har man ansett, att avkastningen som fås på eftermarknaden av ett masskuldebrevslån med nollränta eller i samband med inlösning utgör i sin helhet sådan beskattningsbar ränteinkomst som ska beskattas i enlighet med ISL och att ränteintäkt och överlåtelsevinst sorteras inte från ett skuldebrev med nollränta. Beloppet av skattepliktig ränta beräknas av skuldebrev med nollränta alltid såsom skillnad mellan överlåtelsepriset och den verkliga anskaffningsutgiften. Om en option ansluter sig till ett skuldebrev med nollränta, utgör skillnaden mellan överlåtelsepriset och anskaffningsutgiften, avvikande från det föregående, i sin helhet överlåtelsevinst eller – förlust och inte ränta.

Exempel. Den skattskyldige tecknar ett masskuldebrevslån med nollränta mot emissionskurs 60. Skuldebrevets nominella värde är 100.000 € och för skuldebrevet har betalts 60.000 €. Personen säljer masskuldebrevslånet i mitten av dess löptid mot 90.000 €. Skillnaden mellan skuldebrevets överlåtelsepris och anskaffningspriset 30.000 € (=90.000 € - 60.000 €) utgör i sin helhet ISL underkastad ränteinkomst.

Indexbundna masskuldebrevslån

Skuldebrevet som avser ett indexbundet masskuldebrevslån är i allmänhet belagt med nollränta och man har därtill anslutit en option, på grund av vilken man i samband med upplösningen betalar till placeraren en avkastning som baserar sig på en eller flera index, aktie eller aktiekorg som har definierats i lånevillkoren.

Indexgottgörelsen av ett masskuldebrevslån som tillhandahålls för allmänheten utgör

källskattepliktig ränteinkomst, eftersom indexgottgörelsen likställs med ränta (L om källskatt på ränteinkomst 3.3 §). Om indexlånet har emitterats av en utlänning, är det frågan om ränteinkomst som avses i ISL.

Alla prestationer som har fåtts av indexbundna skuldebrev anses utgöra överlåtelsepris bortsett från eftermarknadsgottgörelse som eventuellt fåtts för kupongränta och indexgottgörelse som emitteraren betalt vid inlösningen.

Även om grunden för ett indexbundet skuldebrev skulle vara ett skuldebrev med nollränta, betraktas skillnaden mellan skuldebrevets nominella värde och emissionspriset eller annan anskaffningsutgift inte som ränta, utan som överlåtelsevinst eller – förlust (CSN 92/2001. I rättspraxisen (CSN 87/2003) har man ansett, att då ett lån med nollränta, behandlas överlåtelsen till den del som gäller normala skattebestämmelser om överlåtelsevinster utan att skilja den kalkylerade avkastningen åt till indexgottgörelse).

Exempel. Den skattskyldige har tecknat ett indexbundet masskuldebrevslån till kursen 100,90 och teckningsarvodet har varit 500 €. Masskuldebrevets nominella värde är 100.000 €. Skuldebrevets anskaffningsutgift är då 101.400 € (= 100.900 € + 500 €). Skuldebrevets kapital och 50 % av indexutvecklingen mellan skuldebrevets emitteringsdag och förfallodagen betalas till skuldebrevets innehavare på förfallodagen. Då skuldebrevet förfaller, får personen skuldebrevets nominella värde 100.000 € och 4.000 € såsom källskattepliktig indexgottgörelse. För personen uppkommer överlåtelseförlust 1.400 € (= 101.400 € - 100.000 €).

Omvända konvertibla skuldebrev

Ett omvänt konvertibelt skuldebrev kan betraktas som en av underarterna till indexbundna masskuldebrev, i vilka placeraren är optionens utställare. Skuldebrevets emitterare beslutart, huruvida han återbetalar skuldkapitalet eller återlämnar aktierna som definierats i lånevillkoren då lånet förfaller eller betalar dessa aktiers värde motsvarande summa i pengar (kontant slutavräkning). Överlåtelse av ett omvänt konvertibelt skuldebrev behandlas på samma sätt som överlåtelser av övriga med option bundna masskuldebrev. Hela värdeförändringen utgör överlåtelsevinst eller – förlust och sortering på räntebetalningar görs inte. Överlåtelsevinsten eller – förlusten är lika med skillnaden mellan överlåtelse- eller inlösningspriset som fåtts av skuldebrevet och skuldebrevets anskaffningsutgift. Kupongränta som betalas på skuldebrevet utgör sådan ränteinkomst som avses i L om källskatt på ränteinkomster eller i ISL. Gottgörelsen som eventuellt fås för kupongräntan som på eftermarknaden betalas för skulden behandlas som eftermarknadsgottgörelse. I rättspraxisen har man såsom överlåtelseförlust av ett skuldebrev betraktat det gängse värdet på inlösningsdagen enligt lånevillkoren av aktier som fåtts som vederlag, minskad med skuldebrevets anskaffningsutgift (CSN 145/1998). Motsvarigt är anskaffningsutgiften för de mottagna aktierna deras gängse värde på inlösningsdagen som framgår ur lönevillkoren.

Perpetual

På skuldkapitalet av ett perpetual, dvs. ett evigt lån finns ingen i skuldvillkoren bestämd återbetalningsdag, men lånet kan innehålla sådana villkor enligt vilka kapitalet ska återbetalas till långivaren om villkoren uppfylls. Tecknaren har inga som helst aktieägarrättigheter gentemot bolaget, ej heller rätt att byta skuldebrevet mot aktier. För lånet betals ränta på vanligt sätt. Ett utbytbar perpetual som emitterats allmänt behandlas i beskattningen i princip på samma sätt somsådana masskuldebrevslån för vilka man betalar kupongränta.

Konvertibla skuldebrev

Begreppet konvertibelt skuldebrev

Med masskuldebrev avses ett skuldebrev som ett aktiebolag emitterat och vars innehavare enligt lånevillkoren är berättigad till att an-

tingen helt eller delvis byta sitt skuldebrev mot bolagets aktier. Ett masskuldebrevslån skiljer sig från ett vanligt masskuldebrevslån på det sättet att innehavaren av ett masskuldebrevslån kan antingen under i lånevillkoren nämnd tid byta skuldebreven mot bolagets aktier eller begära inlösning efter lånetidens utgång.

Överlåtelser

Överlåtelse anses enligt 45.2 § ISL inte vara byte av ett masskuldebrev mot bolagets aktier (jfr. anställningsoptioner, kapitel 9, Lön). I samband med byte (konvertering) uppkommer således inte överlåtelsevinst eller -förlust. Vid vidareöverlåtelse av vid byte erhållna aktier beräknas ägartiden från fånget av masskuldebrevet. Om teckningsrätten av masskuldebrevet har baserat sig på aktier som den skattskyldige ägt tidigare, bestäms masskuldebrevets förvärvstid enligt dessa aktiers förvärvstid.

Överlåts masskuldebrevet på annat sätt än genom att det byts ut mot bolagets aktier, kan det uppstå försäljningsvinst vid överlåtelse. Vid beräkning av vinst eller överlåtelseförlust måste kapitalet och eftermarknadsgottgörelsen åtskiljas från varandra på samma sätt som i ett vanligt masskuldebrevslån. På kapitalet tillämpas stadgandena om överlåtelsevinst. I samband med köpet erhållen eller betalad eftermarknadsgottgörelse beaktas inte vid beräkning av överlåtelsevinst eller -förlust (se ovan Verklig anskaffningsutgiftoch senare 7. Räntor och dividender, Eftermarknadsgottgörelse).

Anskaffningsutgiften för aktier eller andelar som den skattskyldige tidigare ägt skall enligt 47.3 § ISL inte beaktas vid uträkning av anskaffningsutgift för på basis av dem tecknat masskuldebrev eller tecknad teckningsrätt. Ändringen 728/2004 av ISL medför till dessa delar inga ändringar i bestämmandet av anskaffningsutgiften.

Rätten till teckning av ett masskuldebrevslån kan överlåtas på samma sätt som teckningsrätten av en aktie. Vid bestämning av tidpunkten för fånget tillämpas samma principer som tillämpas på teckningsrätter av aktier.

Optionslån

Ett optionslån är ett av aktiebolaget upptaget skuldebrevslån, enligt vars lånevillkor långivaren eller den till vilken hans rätt överförts, har rätt att teckna bolagets avgiftsbelagda nya aktier. Rätten att teckna nya aktier ansluter sig vanligen till optionsbevis som ges i samband med skuldebrev. Den som tecknar ett optionslån får således två olika handlingar: skuldebrevet och optionsbeviset.

Optionsbevisen kan åtskiljas från skuldebrevet och de kan överlåtas separat. Innehavare av optionsbevis kan under teckningstiden använda bevisen för teckning av bolagets aktier. Optionsbevisen förfaller, om de inte används under teckningstiden. Med överlåtelseförlust jämställs en förlust som förorsakats av förfallande av ett optionsbevis såsom värdeminskning på ett värdepapper. Också skuldebrevet på ett optionslån skall överlåtas särskilt. Skuldebrevet för ett optionslån används inte vid teckning av aktier som är fallet i fråga om masskuldebrevslån. Optionslånet betalas tillbaka enligt lånevillkoren.

Överlåtelser

I fråga om beskattning av försäljningsvinster skall det avgöras, vilka transaktioner i anslutning till ett optionslån som betraktas såsom överlåtelser. Överlåtelser betyder å ena sidan att överlåtelsevinsten eller överlåtelseförlusten realiseras såsom inkomst och å andra sidan att en ny ägartid börjar.

Såsom anskaffningstid för ett skuldebrev i anslutning till ett optionslån anses teckningstiden för optionslånet. Ägartiden för skuldebrevet börjar från teckningen av optionslånet också, då optionslånet tecknas på basis av tidigare ägda aktier.

Vid bestämning av teckningsrätten av ett optionslån och tidpunkten för fånget av ett optionsbevis iakttas samma principer som vid nyteckning. Om gamla aktieägare har för-

månsrätt till teckningen, betraktas såsom tidpunkt för fånget av optionslånets teckningsrätt och optionsbevisets fång anskaffningstiden för de aktier, på vilka förmånsrätten till teckning av ett optionslån baserat sig (HFD 1988 B 546).

Användningen av teckningsrätten av aktier i anslutning till ett optionslån betraktas inte såsom överlåtelse. (jfr. anställningsoptioner, kapitel 9, Lön). Vid överlåtelse av en aktie som tecknats på basis av optionsbeviset räknas ägartiden enligt 45.2 § ISL från förvärvet av rätten att teckna aktier, dvs. från förvärvet av optionsbeviset. Om teckningsrätten av optionslånet baserade sig på aktierna som den skattskyldige ägt tidigare, beräknas ägartiden av de tecknade aktierna från anskaffningstiden för dessa gamla aktier.

Optionsrätt

Enligt lagen om aktiebolag behöver optionsrätt inte vara bundna med lån. I skattelagstiftningen finns endast bestämmelser om användning av rätten att teckna aktier, som ansluter sig till optionslån. Principen som framgår ur 45.2 § ISL, vilka förklarats ovan, kan likväl tillämpas även på teckningsrätter enligt de nya stadganden (optionsrätt). Om det är fråga om en anställningsoption, ska man tillämpa stadganden om dessa i 66 § ISL.(se kapitel 9, Lön).

Anskaffningsutgift för optionslån

Anskaffningsutgiften för optionslånet är vid teckning av lånet det erlagda teckningspriset ökat med omedelbara teckningskostnader. Om den skattskyldige har köpt teckningsrätten till optionslånet, räknas priset på den köpta teckningsrätten till anskaffningsutgiften för optionslånet. Anskaffningsutgiften för aktier som den skattskyldige ägt tidigare beaktas inte då anskaffningsutgiften för på basis av dem tecknat optionslån eller tecknad teckningsrätt beräknas (47.3 § ISL). Ändringen 728/2004 av ISL inverkar till dessa delar inte på hur anskaffningsutgiften bestäms. Bestämmelsen har i samband med ändringen preciserats så, att optionsrätt uppges separat däri.

I stället för den verkliga anskaffningsutgiften och utgifterna för vinstens förvärvande kan anskaffningsutgiftsantagandet tillämpas. Om beräkning av vinsten som uppkommer av överlåtelse av en anställningsoption se kapitel 13, Avdrag från förvärvsinkomster.

Hur anskaffningsutgiften fördelas

Överlåts skuldebrevet för optionslånet eller optionsbevisen separat, måste anskaffningsutgiften för optionslånet fördelas mellan skuldebrevet och optionsbevisen. Enligt rättspraxisen (HFD 1988 B 516) bestäms såsom anskaffningsutgift för optionslånets skuldebrev det gängse värdet vid anskaffningstidpunkten som uppskattas på basis av den gängse räntan och lånevillkoren. Anskaffningsutgiften för optionsbevis fås genom att anskaffningsutgiften för skuldebrevet dras av från teckningspriset på optionslånet. Av HFD:s utslag 1999/3894 om avdragande av antagandet om anskaffningsutgift torde inga slutsatser om beräkning av den verkliga anskaffningsutgiften för optionsbevis kunna dragas.

Det gängse värdet av skuldebrevet kan bestämmas med nuvärdemetoden genom att diskonteringsfaktorn används som hjälpmedel. Såsom räntefot vid beräkningen används det avkastningskrav som i form av värdestegring ställs för skuldebrevet, dvs. skillnaden mellan den gängse räntan och den nominella räntan på skuldebrevet. Räntan som placeraren skulle få från andra skattepliktiga masskuldebrevslån kan i samband med detta betraktas såsom gängse ränta. Har optionslånet tecknats omedelbart efter att lånet emitterats, bestäms anskaffningspriset på skuldebrevet enligt lånetiden i lånevillkoren. Har teckningen utförts senare, torde den kvarstående lånetiden kunna användas vid uträkningarna i hela år, dvs. lånetiden enligt lånevillkoren minskad med ett år. Ju större är skillnaden mellan den gängse räntan och den nominella räntan och ju längre är lånetiden, desto mindre skall vara anskaffningsutgiften för skuldebrevet.

EXEMPEL

Teckningspriset på optionslånet är 1000 mk. Den nominella räntan på lånet är 4 procent och lånetiden fem år. Lånet betalas tillbaka på en gång efter lånetidens utgång. Såsom marknadsränta har i exemplet använts 11 procent.

$$\text{diskonteringsfaktor } Vn = \frac{1}{(1+i)\ n}$$

n = tidsperiod

i = kalkylränta = 7 % (skillnaden mellan den gängse och den nominella räntan)

Anskaffningsutgiften för skuldebrevet är 0,7129 X 1000 euro = 712,90euro

(= nuvärde)

Som bilaga till detta kapitel finns en tabell, i vilken värdena av diskonteringsfaktorn finns beräknade med användande av olika kalkylkyränteföttter och lånetider.

Standardiserade optioner och terminer

STANDARDISERADE OPTIONER

Med option avses ett avtal, med vilket optionstagare från optionens utfärdare får rätten att för ett avtalat inlösningspris köpa (köpoption) eller sälja (säljoption) ett visst antal värdepapper eller andra förnödenheter som utgör grunden för optionen. Man kommer överens om att överlåtelsen skall ske antingen vid en viss tidpunkt i framtiden eller under en viss tidsperiod. Optionstagare, dvs. innehavare erlägger vederlaget (premien) för rättigheten som han erhållit.

Föremål för en option (underliggande egendom) kan vara vilken nyttighet som helst vars pris varierar med tiden. Föremål för en option kan även vara rätten att erhålla en prestation som kan beräknas enligt ett index som beskriver förändringar i priserna på en viss värdepappersmängd, t.ex. aktiekorg (indexoption).

Med standardisering av option avses att nyttigheten som utgör grunden för optionen, optionens giltighetstid och realiseringspris på förhand har bestämts i optionsavtalet. Priset på optionen varierar däremot enligt tillgång och efterfrågan.

Optioner är antingen säljoptioner eller köpoptioner. Innehavaren av en säljoption har rätt men inte skyldighet att till optionsutfärdaren till ett på förhand avtalat inlösningspris sälja de nyttigheter som är föremål för optionen eller erhålla en prestation som indexet visar. Försäljningsoptionens utfärdare har mot vederlag (premie) förbundit sig till att på optionsinnehavarens begäran köpa de nyttigheter som är föremål för optionen till avtalat inlösningspris eller att erlägga motsvarande värde i pengar.

Innehavaren av en köpoption har rätt att köpa de nyttigheter som är föremål för optionen till ett på förhand avtalat inlösningspris eller erhålla prestationen som indexet visar. Köpoptionens utställare har förbundit sig till att på optionsinnehavarens begäran sälja nyttigheten som är föremål för optionen eller att erlägga motsvarande värde i pengar.

STÄNGNING AV KONTOSTÄLLNING

Optionens innehavare eller utställare kan inte överlåta vidare eller köpa tillbaka en option under dess giltighetstid. Motsvarande resultat fås genom att kontoställning, dvs. position stängs, vilket är en identisk men en motsatt åtgärd. T.ex. optionsinnehavare kan stänga sin ställning genom att till marknadspris ställa en option som är identisk med optionen som han köpt. Om premien som erhållits vid stängningstidpunkten skiljer sig från premien som betalats vid tidpunkten för köpet, uppstår det antingen vinst eller förlust vid åtgärden.

FÖRVERKLIGANDE AV OPTION

Förverkligande av en option kallas inlösning. Är det till exempel frågan om en aktieoption, är köpoptionens innehavare berättigad till att inlösa aktier som är föremål för optionen till ett inlösningspris enligt avtalet. Han får vinst i detta fall, om marknadsvärdet av optionens föremål är större än inlösningspriset. Är inlösningspriset större än marknadsvärdet av nyttigheten, har köpoptionen inte något real-

värde. Då utlöper optionen och köparen får en förlust som är lika stor som premiet som han betalat.

Optionen kan förverkligas också såsom redovisning av nettovärdet. T.ex. en indexoption förverkligas automatiskt på utgångsdagen såsom redovisning av nettovärdet, i vilken optionens slutindex jämförs med inlösningspriset.

En option som inte förverkligas under dess giltighetstid utlöper, dvs. upphör att existera på utgångsdagen.

Optioner vid tillämpning av ISL

Option är en nyttighet på överlåtelse av vilken tillämpas stadganden om beskattning av försäljningsvinst (CSN 1989/231). En premie som optionsutställare erhållit är hans skattepliktiga inkomst för det skatteår då han kunnat lyfta den. Positiv prestation som motsvarar skillnaden mellan inlösningspriset som indexoptionens innehavare erhållit och marknadspriset beaktas såsom överlåtelsepris på optionen och premien som han erlagt såsom anskaffningsutgift, då hans överlåtelsevinst beräknas. Vinsten utgör inkomst för optionens redovisningsår. Stadgandena om överlåtelsevinst tillämpas även i en situation, i vilken en option stängs, då det såsom belopp på vinsten bildas skillnaden mellan den erlagda och den erhållna premien.

Premien som optionens utställare fått betraktas som inkomst för överlåtelse av egendom, från vilken antagande om anskaffningsutgift kan dras av (HFD 1999/2410).

Förverkligas en aktieoption genom att man inlöser aktierna som är optionens underliggande egendom, är premien som fåtts eller betalts för optionen inte en del av köpepriset på aktierna.

Överlåtelseförlust som förorsakas av optioner kan enligt 50 § ISL dras av från vinsten som erhållits vid egendomsöverlåtelse under skatteåret och fem (från och med 1.1.2010) därpå följande år i takt med att vinst inflyter. På överlåtelseförluster som uppkommer före skatteåret 2010 tillämpas en utsatt tid som omfattar överlåtelseåret och tre därpå följande år. Med överlåtelseförlust jämställs också en förlust som förorsakats av en i bestämmelsen avsedd standardiserad options och därmed jämförbar options utlöpande (se ”Överlåtelseförlust” nedan).

Till näringsskattelagen har fogats bestämmelser, enligt vilka (1160/2002) premien som optionens utställare fått är under vissa förutsättningar skattepliktig inkomst först under det år då optionsavtalet stängs, utnyttjas eller förfaller. Om optionen utnyttjas genom att skaffa den underliggande egendomen, rättas dess anskaffningsutgift enligt bestämmelserna med premiens belopp. Bestämmelserna gäller inte för skattskyldiga som beskattas enligt NärSkL.

Terminer

Med termin avses ett köpeavtal, enligt vilket en prestation skall fullgöras vid en viss tidpunkt till ett pris om vilket det har avtalats vid köptillfället. Terminerna skiljer sig från optioner i det avseende att de förpliktar båda parterna, medan optionerna förpliktar endast optionsutfärdaren. En underart av terminavtal är futurerna.

Med standardisering av terminer avses att terminens förfallopris och förfallodag avtalas i terminavtalet.

Föremål för en termin kan vara vilken slags nyttighet som helst vars pris varierar enligt efterfrågan och tillgången. Såsom föremål för en termin kan likaså vara ett index som visar prisutvecklingen för en viss nyttighet eller nyttighetsmängd. När avtal ingås om terminköp sker inga penningbetalningar. Prestationsskyldigheten och en mot denna motsvarande rätt till fång uppstår först på basis av det vid terminens förfallodag rådande marknadspriset på en nyttighet. Köparen av terminer får tillgodoräkna sig säljarens prestation då det avtalade förfallopriset är mindre än marknadspriset. Om det avtalade priset är större än marknadspriset, får säljaren tillgodoräkna sig köparens prestation. En termin kan således inte förfalla.

Terminer vid tillämpning av ISL

Vinst som uppkommit av ett standardiserat terminsavtal jämställts med vinst för överlåtelse av egendom (ISL 45.3 §, 1126/1996). Då överlåtelsevinsten beräknas, får man dock inte dra av det i 46.1 § ISL avsedda minimibeloppet som skall dras av från överlåtelsepriset, dvs. antagandet om anskaffningsutgift.

Till 45.3 § ISL (980/1999) har fogats en bestämmelse, enligt vilken också sådan vinst som uppkommit av terminsavtal som avses i 50.3 § 1 och 2 punkten ISL jämställs med vinst för överlåtelse av egendom. Ifrågavarande stadgande om överlåtelseförlust har genom en samtida ändring utsträckts att också gälla för terminavtal som skall likställas med standardiserade terminer, om avtalet är föremål för handel på en sådan marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som avses i stadgandet (se Överlåtelseförlust nedan).

Övriga derivatavtal

Behandling i beskattningen av andra än standardiserade derivater är otydligt, eftersom det inte finns lånerelaterade specialbestämmelser och rättspraxisen år ringa.

Icke standardiserade optionsavrtal

Vinst som har fåtts av annat än standardiserat optionsavtal (avtal om räntetak eller cap-avtal) har betraktats som överlåtelsevinst (CSN 89/2000). Då vinsten beräknas har man från mottagen prestation kunnat dra av den antagna anskaffningsutgiften. Förlust har motsvarigt betraktats som överlåtelseförlust till den del som mottagen betalning har underskridit den utbetalda premien, men förlusten som har förorsakats av att optionen har förfallit inte har kunnat dras av.

Annat optionsavtal än standardiserat optionsavtal förverkligas som objektsförmånens verkliga förrättning, objektsförmånens överlåtelsevinst eller – förlust räknas separat från derivatets överlåtelsevinst eller –förlust.

Icke standardiserade terminer

Vinst eller som uppkommer av andra terminer än de som avses i 50.3 § 1 och 2 punkten i ISL utgör enligt sin natur antingen skattepliktig kapitalinkomst eller en oavdragbar förlust och bestämmelserna om överlåtelsevinst och -förlust tillämpas inte på dem (se HFD 2005/802 och HFD 1995 B 522 samt kapitel Överlåtelsevinst).Förlust som förorsakats av kontant slutavräkning är inte en avdragsgill utgift. Förlust som har förorsakats av icke standardiserad termin som ska realiseras har likväl betraktats som avdragsgill överlåtelseförlust, då det har varit frågan om överlåtelse av aktier som utgjort underliggande tilgångar (HFD 2003:35).

CFD

Förlust som uppkommar av CFD (Contract for Difference) avtal är inte avdragsgill med stöd av ISL (HFD 2010:74) Inkomst som har fåtts av CFD avtal utgör i beskattning enligt ISL sådan kapitalinkomst som avses i 32§ i ISL.

ÖVERLÅTELSE AV EGEN BOSTAD

Vinsten av en överlåtelse av egen bostad kan vara den skattefria vinst som erhållits vid överlåtelse av aktier eller andelar som berättigar till besittning av en lägenhet och vid överlåtelse av en byggnad eller en del därav. Förutsättningen för skattefriheten är att den skattskyldige *under sin ägartid utan avbrott i minst två år före överlåtelsen* har använt bostaden som stadigvarande bostad för sig eller sin familj (48.1 § 1 p. ISL). Avvikelsen utgör vidare försäljningar som kan anses vara näringsverksamhet (se senare Byggnads- och försäljningsverksamhet som kan betraktas såsom näringsverksamhet).

Stadgandena om vinst för överlåtelse av egen bostad tillämpas även på överlåtelse av bostadsrätt som avses i lagen om bostadsrättsbostäder (650/90). Ägartiden jämställs härvid med den tid bostadsrättsavtalet har varit i kraft (48.3 § ISL).

Egen eller familjens stadigvarande bostad

Stadgandena om överlåtelsevinst av egen bostad tillämpas på vinst som uppkommit vid överlåtelse av en lägenhet, byggnad eller del därav som använts såsom den skattskyldiges egen eller hans familjs stadigvarande bostad. Ensamstående person eller familj kan vanligen samtidigt använda endast en bostad som sin stadigvarande bostad. Han kan emellertid ha flera bostäder i sin besittning, vilka han på olika tider använt som sin stadigvarande bostad på det sättet att förutsättningarna för skattefriheten av överlåtelsevinsten av egen bostad uppfylls.

Såsom stadigvarande bostad betraktades inte utomlands bosatt familjs bostas i Finland, som inte hade tagits för eget privat bruk, utan bostaden hade använts för tillfällig vistelse under familjens semester och tillfälliga besök i Finland (HFD 2007/335). Såsom skattefri vinst för överlåtelse av en bostad betraktas inte heller vinst som fåtts av utrymmen som registrerats för affärsutrymmen, även om man hade bott i den oavbrutet i två års tid (HFD 2011:82). Man hade i ärendet inte påstått, att affärsutrymmen skulle ha byggts om till bostad.

Såsom överlåtelse av egen bostad har inte betraktats överlåtelse av enbart besittningsrätten då äganderätten till bostaden har tidigare donerats med förbehåll till besittning av bostaden (HFD 2011:102).

Familjen har två bostäder

Om makar har olika hemkommuner, kan på den stadigvarande bostaden av dem båda tillämpas stadganden om överlåtelsevinst av egen bostad. Familjen har i rättspraxisen ansetts ha i sin besittning samtidigt två bostäder som skall betraktas såsom stadigvarande även i fallen i vilka den ena av makarna har en stadigvarande arbetsplats och bostad på annan ort än var han har gemensamt hem med sin familj (bl.a. HFD 1983 II 575 och 1988 B 547, jfr. HFD 1993/16). Lägenheter som är belägna bredvid varandra och som använts ihop såsom den skattskyldiges eller hans familjs stadigvarande bostad har vid tillämpning av stadgandena om överlåtelsevinst betraktats såsom egen bostad (bl.a. HFD 1992 B 520). I fallet HFD 2001/2050 ansågs, att en enrumslägenhet som föräldrarna ägde på en annan ort skulle inom de omständigheter som avses i beslutet ha använts på sätt som avses i 48.1 § 1 punkten ISL såsom familjens stadigvarande bostad. Familjens två barn hade innan de blivit fullvuxna använt bostaden som sin bostad under den förutsatta tiden medan de studerade vid gymnasiet på samma ort, då möjlighet till gymnasiestudier inte fanns på föräldrarnas boningsort.

Under prövningstid enligt 26 § äktenskapslagen anses maken höra till familjen. Stadgandena om överlåtelsevinst av egen bostad tillämpas i dessa fall, om den skattskyldiges make som bor åtskiljs har använt hans stadigvarande bostad såsom sin stadigvarande bostad (HFD 1993 B 528). Bostaden har också efter äktenskapsskillnaden ansetts vara i användningen av den skattskyldiges familj som stadigvarande bostad, om den skattskyldiges barn och hans före detta make har använt bostaden som sin stadigvarande bostad (HFD 1979 II 583, jfr. CSN 1985/695).

Andra bostäder

Skattefriheten av överlåtelsevinsten av en egen bostad angår endast en stadigvarande bostad, varför den inte omfattar den skattskyldiges fritidsbostäder och andra s.k. andra bostäder. T.ex. en bostad som den skattskyldige ägt på annan ort och i vilken hans studerande barn bott har inte betraktats såsom egen eller familjens stadigvarande bostad (bl.a. HFD 1977 II 573 jfr HFD 2001/2050).

Byggnadsplats

Då överlåtelsevinst av egen bostad räknas ut jämställs med byggnaden även platsen för den till den del dess areal inte överstiger 10 000 kvadratmeter eller, på planlagt område, inte är större än i planen angiven tomt eller plats

för byggnad (48.2 § ISL). Skattefri kan enligt detta vara endast vinst som uppkommit vid försäljning av tomt för en egen bostad som skall överlåtas eller vid försäljning av en byggnadsplats. Stadgandena om överlåtelsevinst av egen bostad tillämpas inte, om det säljs en byggnadsplats, på vilken det inte finns någon byggnad som försäljaren skulle ha använt som sin stadigvarande bostad (HFD 1989/2226 och 4822).

Försäljning av en obebyggd fastighet som hörde till samma gårdsplan med stadigvarande bostadsfastighet kan vara fri från skatt (HFD 2009/1407). I fallet i fråga såldes en mindre obebyggd fastighet till samma köpare samtidigt med den stadigvarande bostadsfastigheten och av fastigheterna bildades efter försäljningen en tomt enligt stadsplan.

I rättspraxisen har stadgandet om skattefrihet för vinst för överlåtelse av egen bostad likväl tillämpats också på vinst som fåtts av överlåtelse av ett obebyggt outbrutet område som separat sålts till en annan köpareav en bostadslägenhet, då bostadsfastigheten hade under skatteåret överlåtits genom två tätt efter varandra följande köp (HFD 1999/4286 och 2003/2789). I motiveringarna till det senare utslaget konstateras, att båda köp hade gjorts ungefär inom en månad under det samma skatteåret och att de outbrutna områdena hade vid försäljningen bildat en planlagt tomt såsom en och samma registerenhet.

Om stadigvarande bostad överlåts t.ex. i samband med ett brukningsenhetsköp, tillämpas stadgandena om överlåtelsevinst av en egen bostad endast på vinst av försäljning av en stadigvarande bostad eller dess byggnadsplats. Eftersom det på vinst som uppkommer vid samma överlåtelse i dylika fall tillämpas olika skatteregler beroende på vilka egendomsdelar som ingår i köpet, måste köpepriset fördelas mellan egendomsdelarna som skall överlåtas. Fördelningen kan ske i förhållandet av egendomsdelarnas gängse värden (t.ex. CSN 1989/621).

Delvis egen bostad

Om minst hälften av byggnaden eller lägenheten som den skattskyldige ägt har på det sättet som det förutsätts i stadgar använts såsom egen eller familjens stadigvarande bostad, är överlåtelsevinsten skattefri i sin helhet. Om andelen av nämnt bostadsändamål är mindre än hälften, är endast den andel som motsvarar denna användning skattefri (48.2 § ISL). Såsom helt skattefri har betraktats t.ex. vinst av överlåtelse av ett sådant egnahemshus (s.k. parhus) där det finns två lika stora lägenheter och av vilka den ena har använts såsom den skattskyldiges stadigvarande bostad (HFD 1979/2147, se även HFD 1981 II 568).Övrlåtelsevinsten är också då fri från skatt endast till den del som även förutsättningen för ägandetiden uppfylls för den överlåtna egendomens vidkommande.

Exempel. Den skattskyldige har från och med år 2000 ägt och såsom sin stadigvarande bostad använt 2/3 av fastigheten. Under 2006 köper han resterande 1/3 av fastigheten och använder fastigheten såsom sin stadigvarande bostad till och med försäljningen som sker under år 2007. Vinsten för överlåtelse av fastighetsandelen om 1/3 som skaffats under år 2006 är inte fri från skatt, eftersom två års ägandetid uppfylls till dessa delar inte.

Samägare av en bostad

Överlåtelsevinst som samägare i en byggnad eller en lägenhet erhållit är skattefri under samma förutsättningar som hela vinsten som bostadsägaren erhållit (48.2 § ISL). Vinsten är skattefri i sin helhet, om användningen av lägenheten eller byggnaden som skall överlåtas såsom egen eller familjens stadigvarande bostad motsvarar minst hälften av den skattskyldiges ägarandel (se även HFD 1977 II 571). Om andelen av en dylik användning är mindre, är den del av vinsten skattefri som motsvarar den egna användningen.

Garage

På vinst för försäljnng av aktier som berättigar

till besitting av ett separat garage kan bestämmelserna om vinst för försäljning av egen stadigvarande bostad inte tillämpas (HFD 1984/5963 II 587).

Besittnings- och boendetid

Två år

Förutsättningen för skattefriheten av överlåtelsevinsten av en egen bostad är att den skattskyldige *under ägartiden utan avbrott i minst två år före överlåtelsen* har använt bostaden som stadigvarande bostad för sig eller sin familj (48.1 § 1 p. ISL). Överlåtelse av bostad behöver inte ske omedelbart efter att egen användning som bostad har upphört. Bostaden kan också ha uthyrts under tiden för eget bruk och överlåtelse.

Besittningstiden beräknas från ingående av köp- eller annat leveransavtal till ingående av överlåtelseavtal. Avgörande är vanligen tidpunkten då det bindande slutliga köpebrevet avfattats (se ovan Tidpunkten för fång och överlåtelse mot vederlag). Har byggnaden anskaffats före marken, beräknas den utsatta tiden som är förutsättningen för skattefriheten av en egen bostads överlåtelsevinst särskilt till byggnadens och markens del (HFD 1984 II 584).

Om uppnående av förutsättningar som angår besittningstiden och boende har varit frågan om bl.a. i fallen HFD 1996/1155 och 1991 B 532. Det förstnämnda avser ägartiden av aktier som berättigar till besittning av en lägenhet i ett nybygge. Tiden uppfylldes trots att äganderättens övergång hade försenats bl.a. på grund av bostadsstyrelsens beslut som var ett villkor enligt köpekontraktet. I det senare ansågs besittnings- och boendetiden gå i uppfyllelse, fast köpebrevet om aktier som berättigade till besittning av lägenheten hade undertecknats innan den stadgade tiden gått ut, men tiderna gick i uppfyllelse före besittningstiden överförts. Besittningstiden överfördes enligt villkoren i köpebrevet till köparen vid en senare tidpunkt, då också köpepriset skulle betalas i sin helhet. Avgörandet angår förutsättningar för skattefriheten av överlåtelsevinsten av en egen bostad och slutsatser angående beräkning av utsatta tider i anslutning till beskattningen av överlåtelsevinster kan inte dras på basis av det.

Om den skattskyldige har skaffat bostaden genom flera olika fång, avgörs förutsättningarna för skattefrihet separat för varje enskilt fång. Till exempel i ett sådant fall där maken hade köpt den andra makens andel av bostaden som dessa ägde tillsammans och använde som stadigvarande bostad, har försäljningsvinsten ansetts till den del som gäller andelen som köpts från maken vara skattepliktig, då ägandetiden inte hade till dessa delar uppfyllts (HFD 1985 II 586).

Tillfällig frånvaro

Tillfällig frånvaro avbryter inte en fortsatt användning som egen bostad. I rättspraxisen ansågs boendet pågå utan avbrott bl.a. i ett fall i vilket bostaden som varit i den skattskyldiges egen användning var tom på grund av hans arbetande utomlands i nästan två år och han hade använt bostaden i Finland, då han hade besökt Finland cirka tre gånger om året (HFD 1981 II 572, jfr. HFD 1985 II 587, där det var frågan om en bostad som köpts under vistelsen utomlands). I fallet HFD 1983 II 574 ansågs det egna bruket som egen stadigvarande bostad ha upphört på grund av att bostaden hyrts ut.

Delägarbostad

Det förekommer i praktiken olika arrangemang, som gör det möjligt att en bostad kan skaffas med liten egen finansiering. Finansieringssätt och avtalsvillkor i de olika arrangemangen avviker från varandra, av vilken anledning skattefriheten av vinsten för försäljning av egen bostad måste avgöras separat på basis av avtalshelheten som ingåtts i samband med ifrågavarande arrangemang.

Ett av dessa arrangemang är delägarbostad, som bygger sig på statens räntestödslån (Lagen om räntestödslån för anskaffande av bostäder 867/1980). Gällande stadganden ingår i

lagen om räntestöd för hyresbostadslån (604/2001) och i lagen om delägarbostäder som finansierats med räntestödslån för hyresbostäder (232/2002).

Avtalsenheten som gäller en delägarbostad består av ett hyreskontrakt och av köpet av en minoritetsandel av aktier som berättigar till besittning av bostaden. Den som skaffar bostaden förbinder sig till att under den i bestämmelserna utsatta tiden använda bostaden som hyresbostad, varefter han kan lösa in de resterande aktierna som berättigar till besittning av bostaden. I den här typen av arrangemang ägartiden kan anses börjat för minoritetsandelens del från och med det då den som skaffat bostaden ingått bindande avtal om anskaffning av andelen. Om han senare löser in de resterande aktierna som berättigar till besittning av bostaden, beräknas ägartiden till dessa delar från och med det bindande avtal som gäller inlösning av dessa aktier.

Fång genom avvittring

Om den skattskyldige överlåter egendom som erhållits vid avvittring uträknas den ägartid som skattefriheten av egen bostads försäljningstid förutsätter på basis av fånget, som föregått fånget genom avvittring och boendetiden från den tidpunkt då han börjat använda bostaden, som skall överlåtas, som sin egen stadigvarande bostad (48.3 § ISL, 1465/94). Ägartiden räknas således från och med ägarbytet som närmast föregick avvittringen. Boendetiden räknas från den tidpunkt då personen som fått bostaden genom avvittringen har under ägartiden som bestäms på det nämnda sättet börjat använda bostaden såsom sin stadigvarande bostad. Enligt ordalydelsen gäller stadgandet fall där avvittringen de facto gjorts innan egendomen sålts. Principen som framgår av HFD:s utslag 1994/1616 kan inte på grund av lagändring tillämpas i praktiken.

Fånget som inleder den nya ägartiden sker till den del som make vid avvittringen använder tillgångar utanför boet för att han kan erhålla den andra makens andel av bostaden.

Ändring av ägandeform

Vinst som uppkommer vid överlåtelse av bostadsaktier har inte ansetts såsom skattepliktig inkomst, fast den skattskyldige har ägt aktierna en kortare tid än den stadgande tiden, då han hade såsom sin stadigvarande bostad använt samma lägenhet på basis av medlemskapet av bostadsandelsslaget under den krävda tiden (HFD 1985 II 588). Till den två års tid som är förutsättningen för skattefriheten har i rättspraxisen räknats även tiden som personen hade före bostadsaktiebolagets grundande som ägare bott i lägenheten som var i en parhusfastighet och till besittningen av vilken aktierna som skall överlåtas berättigade (HFD 1994/3828).

På vinst som erhålls vid upplösning av bostadsandelslag tillämpas stadgandena om överlåtelsevinsten av egen bostad, om den skattskyldige har på basis av medlemskapet av andelsslaget använt lägenheten som han besatt på stadgat sätt som sin stadigvarande bostad.

Dödsbo och överlåtelsevinst av egen bostad

Oskiftat dödsbo

Om förutsättningar för skattefriheten av överlåtelsevinsten av en egen bostad i fallen, i vilka bostaden som skall överlåtas har erhållits som arv, finns inte några specialbestämmelser. En under skatteåret avliden persons dödsbo beskattas för dödsboet såväl för den avlidnes som för boets inkomst och på det tillämpas de stadganden av ISL som skulle ha tillämpats på den avlidne. Motsvarande stadganden i årets 1989 IFSkL har inte ansetts betyda att den avlidnes besittnings- och boendetid skulle räknas arvingarna till godo vid tillämpningen av stadgandena om överlåtelsevinst av egen bostad (CSN 1989/239).

Vinst som erhållits från försäljningen av en till ett oskiftat dödsbo hörande bostad betraktas såsom skattefri överlåtelsevinst av egen bostad endast till den del som motsvarar de arvingars andel som efter den avlidnes död

utan avbrott har använt bostaden som sin stadigvarande bostad under minst två år (HFD 1992/534 och CSN 1989/313, ej pub.). Då den avlidne har ensamt ägt bostaden och den efterlevande maken är delägare i dödsboet och avvittring inte har förrättats, har den efterlevande makens boendetid inte betydelse med tanke på skattefrihet för överlåtelse av egen bostad (HFD 2005/931). Arvingarnas boende före arvlåtarens död är inte av betydelse med tanke på skattefriheten av överlåtelsevinsten av en egen bostad, eftersom besittningsrätten överförs till dem vid tidpunkten för den avlidnes död. Överlåtelsevinsten är inkomst av ett dödsbo som beskattas som särskild skattskyldig, om försäljningen sker före boet skiftas.

Skiftat dödsbo

Om dödsboet har skiftats och om det före försäljningen avfattats en skifteshandling om det på det sättet som det avses i 23:9 ÄB beskattas delägarna för överlåtelsevinsten (HFD 1992 B 521, se ovan Beskattning av dödsbo och överlåtelsevinst).

Skattefriheten av överlåtelsevinsten av en egen bostad avgörs separat till varje delägarens del enligt hur han använt lägenheten eller byggnaden som han erhållit som arv såsom stadigvarande bostad för sig eller sin familj. Det har förfarits på samma sätt, då en till dödsboet hörande bostad vid partiellt arvskifte har skiftats mellan arvingarna(HFD 1992/534). Ägartiden som är förutsättningen för skattefriheten av en egen bostad beräknas också i dessa fall från årvlåtarens dödstillfälle och inte från förrättande av arvskifte (jfr. HFD 1990 B 536, i vilket förvärvet betraktades såsom förvärv mot vederlag). Enligt utslaget inträdde äganderätten i fråga om fånget mot vederlag vid den tidpunkt då parterna i boskiftet hade kommit överens om penningsummorna som den efterlevande maken, som genom äganderättstestamente fått bostaden, hade betalat till arvingarna med medel utanför boet.

Efterlevande make

Om efterlevande make har vid avvittringen, som förrättats efter den andra makens död, erhållit deras stadigvarande bostad helt eller delvis såsom fång genom avvittring, tillämpas vid beräkningen av ägartiden som är förutsättningen för skattefriheten av en egen bostads överlåtelsevinst till denna del anvisningarna som angår fång genom avvittring, (se ovan Ägar- och boendetid). Om den efterlevande maken fått bostaden som ägts av den avlidne maken genom arv eller äganderättstestamente, tillämpas samma principer som i allmänhet på överlåtelse av bostad som erhålls i arv på beskattningen av överlåtelsevinsten. Makens död inverkar inte på ägartiden av egendomen som efterlevande ägt tidigare, varför tiden räknas från tidpunkten då han förvärvat sin egendom.

I ett sådant fall, att fastigheten som makarna använt som sin bostad hade varit ensamt i den avlidnes namn men den efterlevande maken hade deltagit i byggnadskostnaderna på ett sådant sätt att denne ansågs delvis ha ägt bostaden, var överlåtelsevinsten fri från skatt som vinst för överlåtelse av egen bostad till den del som motsvarade sagda ägande (HFD 1998/2793).

Byggnads- och försäljningsverksamhet som betraktas såsom näringsverksamhet

Stadgandet om skattefriheten av överlåtelsevinsten av en egen bostad tillämpas inte, om den skattskyldiges byggnads- och försäljningsverksamhet skall betraktas såsom näringsverksamhet. Såsom näringsverksamhet har i rättspraxisen vanligen betraktats verksamheten av en fackman i byggnadsbranschen, då det varit frågan om försäljning av personens tredje bostad som han byggt själv (t.ex. HFD 1981 II 509). Den skattskyldiges byggnadsverksamhet som betraktas såsom näringsverksamhet har emellertid inte hindrat skattefriheten av överlåtelsevinsten av en egen bostad i fallen, i vilka överlåtelsen på speciella grunder har ansetts kvarstå utanför närings-

verksamheten (t.ex. HFD 1981 II 575 och 1983 II 572).

Försäljning av första eller andra såsom egen bostad byggt egnahemshus betraktas vanligen inte såsom näringsverksamhet (t.ex. HFD 1983 II 573 och 1982 II 553). Strängast har man i rättspraxisen förhållit sig till försäljningar av en person som är verksam som byggnadsentreprenör (HFD 1983 II 513, se även HFD 1980 II 536).

I samband med prövning av näringsverksamheten har man i rättspraxisen lagt värde även på det om överlåtelsen skulle omfattas av beskattningen eller inte samt huruvida den skattskyldige själv anser att verksamheten utgör näringsverksamhet, om överlåtelsen i varje fall skulle vara skattepliktig.(HFD 2008:54HFD:2009:50).

Såsom näringsverksamhet kan även betraktas ett enskilt omfattande projekt då parterna hade med betydande skuldpengar köpt ett bestämt område av en fastighet och på det belägna 2 byggnader och då objektet hade förädlats med betydande värdestegring innan man började sälja lägenheterna (HFD 2011:79). I byggnaderna fanns sammanlagt 41 lägenheter och den skattskyldige hade aktivt varit med om att inverkat på grundade av bostadsaktiebolaget, på behovet av ändring av planläggningen, på fastighetens ändrings- och saneringsarbeten samt på därtill ansluten planering och ansökan om byggnadslov, vilket hade gjort betydande värdestegring möjlig. Den skattskyldige hade inte tidigare varit verksam inom byggbranschen.

Försäljning som hör till näringsverksamheten betraktas såsom överlåtelse av omsättningstillgångar. Inkomsten av den är företagsinkomst som skall fördelas och som fördelas i förvärvs- och kapitalinkomsten på det sättet som det stadgas i 38 § ISL.

ÖVERLÅTELSER I SAMBAND MED GENERATIONS-VÄXLING

Förutsättningar för skattefrihet

Vinst som uppkommit vid överlåtelse i samband med generationsväxling enligt 48.1 § 3 punkten ISL är skattefri i sin helhet. Man har, genom att begränsa överlåtelseobjekt, försökt rikta lättnaden mot situationer av generationsväxling i anslutning till egentlig verksamhet som syftar till förvärvande av inkomst. I stadgandena förutsätts emellertid inte att till exempel köparen av en brukningsenhet fortsätter att idka jordbruk på lägenheten eller att försäljaren upphör med nämnda verksamhet.

Föremål för överlåtelse

Skattefriheten omfattar enligt 48.1 § 3 punkten ISL fallen i vilka den skattskyldige överlåter fast egendom hörande till jordbruket eller skogsbruket som han idkar, andelen av ett öppet bolag eller kommanditbolag eller aktier eller andelar av ett samfund som berättigar till en ägarandel på minst 10 procent i ifrågavarande bolag. Föremål för och mottagare av överlåtelserna uppräknas i lagen på ett uttömmande sätt. Förutsättningen för skattefriheten är att egendomen som skall överlåtas har varit sammanlagt över 10 år i den skattskyldiges eller hans och en sådan persons besittning, av vilken han erhållit den utan vederlag.

Fast egendom

Lättnadsbestämmelsen angår endast sådan fast egendom som hör till jord- eller skogsbruket idkat av den skattskyldige. Stadgandet kan tillämpas också, då den skattskyldige överlåter en del av en dylik fastighet.Förutsättningenhar tidigare varit , att den skattskyldige har själv idkat jordbruk eller skogsbruk på brukningsenheten. Vinst som erhållits av överlåtelse av en andel av en brukningsenhet, som ingår i ett dödsbo, har i rättspraxisen (HFD 1999/2081) ansetts utgöra skattepliktig inkomst, eftersom delägaren som överlåtit sin

andel inte hade själv idkat jordbruk på brukningsenheten. På brukningsenheten som ingick i dödsboet hade jordbruk idkats för dödsboets räkning ända till arvskifte, varvid en av dödsboets medlemmar inlöste övriga syskonens andelar av brukningsenheten. Enligt HFD:s nya utslag HFD 2010:24 har jordbruk som ett dödsbo har bedrivt an utgjort jordbruk som delägaren har bedrivit.Om skogsbruk se även HFD 2008/2097.Enligt HFD:s utslag HFD 2010:25 har man inte behövt idka jordbruk aktivt omedelbart då åkrarna har varit utarrenderade och 10 års tidsfrist har uppfyllts före detta.

Lättnaden tillämpas inte på överlåtelse av annan fast egendom än den som hänför sig till jordbruket eller skogsbruket, varför den inte angår t.ex. överlåtelse av en uthyrd bostads- eller affärsfastighet eller en fastighet som är i fritidsanvändning. Lättnaden tillämpas inte heller på vinst som den skattskyldige erhållit vid överlåtelse av en fastighet använd vid den skattskyldiges näringsverksamhet.

Aktier och andelar

Förutsättningen för skattefrihet är att samfundets aktier eller andelar som ska överlåtas berättigar till minst 10 %:s egendomsandel i bolaget och att mottagaren är nedannämnd nära anhörig ensamt eller tillsammans med sin make. Det förutsätts däremot inte att ifrågavarande bolag bedriver näringsverksamhet, varför stadgandet kan tillämpas till exempel på överlåtelse av fastighetsaktiebolagets aktier. Då det avgörs, om vinst som erhållits från överlåtelse av ett öppet bolags och kommanditbolags andel är skattefri eller inte, spelar det ingen roll att bolaget på basis av 28 § L om beskattningsförfarande har betraktats såsom privatföretag.

I rättspraxisen har endast försäljning av dividendrätt inte betraktats som sådan skattefri generationsväxlingsöverlåtelse som avses i 48.1 § 3 punkten i ISL (HFD 1.3.2011/509)

Mottagare av överlåtelse

Mottagare av överlåtelse kan vara ensamt eller tillsammans med sin makeöverlåtarens barn eller hans bröstarvinge eller hans syster, bror eller halvsyskon. . Såsom barn betraktas enligt 8.2 § ISL även ett adoptivbarn och makes barn. Såsom makar betraktas makar enligt 7 § ISL.

Vidareöverlåtelse

Användningen av en överlåtelse i samband med generationsväxling för skatteskolkning begränsas i 48.5 § ISL. Stadgandet tillämpas, om köparen överlåter samma egendom vidare före fem år har gått efter hans fång. Vid beräkning av vinst av denna vidareöverlåtelse avdras från anskaffningsutgiften det belopp på skattepliktig överlåtelsevinst som inte med stöd av 1 mom. 3 punkten nämnda paragraf har ansetts vara skattepliktig inkomst av hans fångesman.

Ovannämnt stadgande tillämpas, om till exempel fem år har gått efter faderns överlåtelse till sonen, då sonen överlåter vidare egendomen som han köpt. Vid beräkning av sonens överlåtelsevinst avdras från hans anskaffningsutgift det belopp på skattepliktig överlåtelsevinst som enligt lättnadsbestämmelsen om överlåtelse i samband med generationsväxling inte har betraktats såsom hans fångesmans, dvs. faderns skattepliktiga inkomst. På sonens överlåtelse kan man likväl alltid tillämpa 20 %:s antagande om anskaffningsutgift, som avses i ISL 46.1 §, om överlåtelsevinsten blir med tillämpande av det mindre än om den verkliga anskaffningsutgiften och utgifterna för vinstens förvärvande skulle tillämpas med beaktande av avdraget som avses i ISL 48.5 § (HFD 2009:65).Från och med 1.1.2011 görs rättelsen som ska göras i samband med vidare övrlåtelse även i antagandet om anskaffningsutgiften (ISL 48.5§). Under skatteåret 2010 gjordes rättelsen inte.

Sker vidareöverlåtelsen efter fem års utsatta tid, kan vinsten som inte beskattats hos fadern inte beaktas vid beräkningen av sonens överlåtelsevinst.

Fem års besittningstid beräknas vid vidareöverlåtelse från tidpunkten för affären på samma sätt som tio års fatalietid vid bestämmandet av storleken av antagandet om anskaffningsutgift (se ovan Antagande om anskaffningsutgift). Till exempel sonen kan således inte i samband med detta räkna faderns besittningstid till godo för sig själv.

EXEMPEL

Fader A har sålt år 2009 till sin son E en skogslägenhet som han ägt över 10 år. Sonen säljer lägenheten vidare år 2011. Överlåtelsevinster beräknas på basis av nedanstående inköps- och försäljningspriser på följande sätt:

	Far A	Son E
inköpspris	45 000 euro	15 000 euro
försäljningspris	150 000 euro	250 000 euro

Vid beräkning av faderns överlåtelsevinst tilläggs till överlåtelsepriset med stöd av 46.7 § ISL såsom rotpriset på virke 35 000 euro. På grund av det låga inköpspriset avdras 40 % av överlåtelsepriset såsom anskaffningsutgift, dvs. från 150 000 euro, då det såsom överlåtelsevinst erhålls 90 000 euro. Faderns överlåtelsevinst är skattefri med stöd av 48.1 § 3 punkten ISL.

Vid beräkning av son E:s överlåtelsevinst tillämpas stadgandet i 48.5 § ISL, eftersom mindre än fem år har gått efter att lägenheten köpts. Från sonens anskaffningsutgift på 150 000 euro avdras således 90 000 euro, dvs. beloppet som inte betraktats såsom hans faders skattepliktiga inkomst. Sonens skattepliktiga överlåtelsevinst utgör således 190 000 euro (250 000 - [150 000 - 90 000]).

Om exemplet ändras så att sonen säljer fastigheten till kommunen, skall den skattepliktiga överlåtelsevinsten vara mindre på grund av 49 § 4 punkten ISL. Vinsten som inte beskattats hos fadern avdras i detta fall från antagandet om anskaffningsutgiften som anses utgöra 80 % av överlåtelsepriset, dvs. 200 000 euro. Sonens skattepliktiga överlåtelsevinst är i detta fall 250 000-(200 000 - 90 000 = 140 000 euro.

Maximibeloppet för sonens överlåtelsevinst är i detta fall 200 000 eurosom rättas från och med 1.1.2011 På beloppet av överlåtelsevinsten som beräknats enligt antagen anskaffningsutgift i fråga inverkar det belopp, som skulle ha beskattats hos fadern utan att ISL 48.1 § 3 punkten tillämpas.

EN DEL ÖVERLÅTS VIDARE

Vidareöverlåtelse kan i praktiken angå endast en del av egendomen som köpts med tanke på generationsväxling. I detta fall torde från överlåtarens anskaffningsutgift dras av den proportionella andel av vinsten som inte beskattats hos fångesmannen och som motsvarar den överlåtna egendomen.

EXEMPEL

I ovannämnt exempel säljer sonen till 125 000 euro hälften av fastigheten som han köpt till en utomstående person och den andra hälften kvarblir hos honom själv. Sonens överlåtelsevinst beräknas på följande sätt:

försäljningspris	125 000 euro
./.anskaffningsutgift (1/2 x 150000 1/2 x 90 000)	30 000 euro
skattepliktig överlåtelsevinst	95 000 euro

Av beloppet som inte beskattats vid överlåtelse i samband med generationsväxling beaktas i detta fall endast den proportionella andel som motsvarar den överlåtna andelen. I exemplet har hälfterna av fastigheten antagits vara likvärdiga.

Skattefrihet för överlåtelse av åker

Överlåtelsevinst som en fysisk person eller ett dödsbo får vid överlåtelse av åker mellan 1.1 2009 - 31.12. 2010 är inte skattepliktig inkomst, om åkern har överlåtits för odling till en person som bedriver yrkesmässigt jordbruk (ISL 48.8 §). Om mottagaren, som är släkt med överlåtaren på det sätt som avses i 148 § 1 mom. 3 punkten i ISL, överlåter åkern vidare innan 5 år har förflutit från förvärvet, avdrar man från vid beräkning av överlåtelsevinsten eller från antagandet om anskaffningsutgiften som avses i 46 § 1 mom. och i 49 § beloppet av den skattepliktiga överlåtelse-

vinst som inte i enlighet med 1 mom. 3 punktren har betraktats som skattepliktig inkomst för mottagaren. Om en mottagare som inte är släkt med överlåtaren överlåter åkern vidare innan 5 år har förflutit från förvärvet, ska 60 procent av åkerns anskaffningsutgift dras av då överlåtelsevinsten räknas ut.

Bestämmelsen om skattefrihet för överlåtelse av åker har inte ännu trätt i kraft, utan den träder i kraft vid tidpunkten som bestäms genom statsrådets förordning. Godtagbarheten av statsstöd som skattefriheten bildar är ännu i behandling i EU kommissionen.Kommissionen har 24.3.2010 fattat ett beslut, där den på basis av preliminära utredningar anser att skattefriheten utgör förbjudet verksamhetsstöd. Finland har därför beslutat att avstå från skattefriheten.

DELVIS SKATTEFRIA ÖVERLÅTELSEVINSTER

Överlåtelse av vanligt bohag

Vinster erhållna vid överlåtelser av vanligt bohag, som varit i egen eller familjens användning, är skattefria enligt 48.1 § 2 punkten ISL(896/2001) till den del som de utgör sammanlagt 5000 euro under skatteåret. Vinsten som erhållits från försäljningen av bohag ägda av var och en familjemedlem beräknas självständigt. Förlust som uppkommit vid överlåtelse av sedvanligt bohag är å andra sidan inte avdragbar.

Stadgandet tillämpas inte på överlåtelser av tavlor och andra konstföremål vilka är värdefullare än vanligt, inte heller på överlåtelser av föremål som betraktas såsom placeringsobjekt, varför vinster från dem är skattepliktiga i sin helhet. Till exempel bilar eller motor- och segelbåtar anses inte heller höra till sedvanligt bohag, trots att de vid tillämpandet av 50.2 § ISL har ansetts vara därmed jämförbar egendom som är avsedd för privat bruk (se senare överlåtelseförlust av bohag).

Vid tillämpningen av 48.1 § 2 punkten ISL kan ledtråd finnas även i den tidigare10.1 § 1 punkten FSL, där det stadgas om bohag som anses vara skattefri vid den redan nu upphävdaförmögenhetsbeskattningen. T.ex. en för den skattskyldiges och hans familjs personliga användning avsedd aktie av ett telefonsamfund, andelsbevis eller medlemsbok som berättigar till en hemtelefonanslutning kan anses höra till sedvanligt bohag även då stadgandena om överlåtelsevinst tillämpas. Förutsättningen är, att aktien eller andelsbeviset inte kan överlåtas separat från telefonanslutningen. Andra än ovan avsedda telefonsamfundets aktier som berättigar till besittning av en telefonanslutning och teckningsrätter och andelsbevis m.m. i anslutning till dessa hör inte till sedvanligt bohag.

Skattefrihet för små överlåtelser

Vinst för överlåtelse av egendom som en fysisk person eller ett dödsbo fått är inte skattepliktig inkomst, om de sammanlagda överlåtelsepriserna för annan egenom än sedvanligt bohag som överlåtits under skatteåret är högst 1 000 euro (48.6 § ISL, 728/2004). Då bestämmelsen tillämpas, tar man inte i beaktande sådana egendomsöverlåtelser, för vilka erhållen vinst har annorstädes stadgats som skattefri, ej heller egendomsöverlåtelser som avser sedvanlig hemlösöre eller annan motsvarande egendom som är avsedd för ändamål som kan likställas med denna. 48.6 § ISL tillämpas på överlåtelse av all annan egendom, av vilken anledning skattefri kan vara till exempel vinst för överlåtelse av värdepapper, andel i placeringsfond och fast egendom. 48.6 § ISL tillämpas på överlåtelse av all övrig egendom, så att med stöd av den kan skattefritt vara till exempel vinst som fåtts för överlåtelse av värdepapper, andel i placeringsfond eller fast egendom. Om de sammanlagda överlåtelsepriserna överskrider nämnda gränsen, räknas överlåtelsevinsterna som uppkommer av överlåtelserna ut och och de utgör helt och hållet skattepliktig inkomst. Om avdragbarheten av förlusten som uppkommit av överlåtelse av egendom som avses i bestämmelsen se Oavdragbara förluster

nedan. 48.6 § ISL tillämpas då man räknar ut vinst för överlåtelser som skett 1.1.2005 eller senare.

Exempel

A säljer år 2005 aktierna i B Ab och C Ab. Försäljningspriserna är 500 euro resp. 400 euro. A har inga andra försäljningar under år 2005. Överlåtelsevinst som uppkommer av försäljnngar beskattas inte, eftersom de sammanräknade överlåtelsepriserna överskrider inte 1 000 euro under skatteåret.

Om överlåtelsepriserna på de nämnda aktierna skulle vara 600 euro resp. 400 euro, skulle överlåtelsepriserna räknas ut och de skulle i sin helhet utgöra skattepliktig inkomst.

Byte av ett område som är avsett för naturskyddsområde

Vinst av överlåtelse av fast egendom till ett skyddsområde avsett i lagen om naturskydd (1096/1996) är inte skattepliktig inkomst till den del fastigheten byts mot en annan fastighet. Anskaffningstiden för den fasta egendom som vid bytet har erhållits som vederlag räknas på basis av anskaffningstiden för den överlåtna egendomen (48.4 § ISL).

Stadgandet angår endast fallen, i vilka en för naturskyddsområde avsedd fastighet byts mot annan fastighet. Om fastigheten säljs för nämnda ändamål mot vederlag, är överlåtelsevinsten som uppkommer skattepliktig inkomst. Beskattningen av överlåtelsevinster kan i dessa fall lindras av stadgandena i 49 § ISL som angår expropriation eller överlåtelser till ett offentligt samfund. Att för naturskyddsområdet erläggs även ersättning i pengar torde inte hindra tillämpningen av lättnadsbestämmelserna som angår byte till den del som det är frågan om ett byte mot fastighet.

Specialbestämmelsen om beräkning av anskaffningstid kan vara av betydelse, om den skattskyldige överlåter fastigheten som han erhållit vid bytet, innan den varit i hans besittning i minst tio års tid. Om storleken av anskaffningsutgiften för vid bytet erhållen fastighet finns inte någon specialbestämmelse, varför den bestäms på samma sätt som vanligt, dvs. enligt det gängse värdet av fastigheten som överlåtits vid bytet.

Expropriation och annat därmed jämförbart förfarande

Expropriation

Vinster erhållna från överlåtelser av fast egendom, en byggnad som är belägen på annans mark eller deras bestående nyttjanderätt är delvis skattefria, om överlåtelsen sker *genom expropriationsförfarande eller annat därmed jämförbart förfarande*. Expropriationen kan basera sig på lagen om inlösen av fast egendom och särskilda rättigheter (603/77). Överlåtelsen kan ske också genom annat med nämnda förfarande jämförbart förfarande. Lättnaden angår andra skattskyldiga än samfund och öppna bolag eller kommanditbolag. Förutsättningen för lättnaden är att den skattskyldige inte har förvärvat den överlåtna egendomen i uppenbart spekulationssyfte (49 § 1 p. ISL).

Vinstbelopp

Delvis skattefrihet av en överlåtelsevinst som uppkommit vid expropriation och därmed jämförbart förfarande förverkligas genom att ett sådant antagande om anskaffningsutgiften som är större än vanligt, används. När det skattepliktiga beloppet av vinsten räknas ut skall från överlåtelsepriset i dessa fall dras av *minst 80 %* (49 § ISL).

Förfarande jämförbart med expropriation

Expropriation och därmed jämförbart förfarande definieras i 1993 års ISL på samma sätt som tidigare, varför den tidigare rättspraxisen kan användas som hjälpmedel vid tolkningen. Stadganden om expropriation har i rättspraxisen tillämpats bl.a. i fallen, i vilka som grund har varit i 54 § byggnadslagen avsedd ägarens inlösningsrätt till en tomtdel (HFD 1971 II 581) eller rätten att inlösa mark för blivande vattentäkt enligt vattenlagstiftningen (HFD 1979 II 581).

Ersättningen, som för begränsning av nytt-

janderätten till vattendraget erlades till beskattningssammanslutningen med stöd av forsskyddslagen, har betraktats såsom delägarnas delvis skattefria överlåtelsevinst (CSN 1994/140).Engångsersättning som hade betalts på grund av skada som till följd av reglering av vattendrag förorsakat åkrarna har betraktats som skattefri skadeeersättning på grund av minskning av fastighetens värde. Det ansågs, att det inte var fråga om sådan bestående överlåtelse av bruksrätt till fastighet som avses i 49 § 1 punkten ISL (HFD 2004/782).

Exekutivauktion betraktas inte såsom i lättnadsbestämmelser avsedd expropriation (se ovan Fång mot vederlag). Stadgandet har inte heller tillämpats på en situation, i vilken köparen av en brukningsenhet inte har beviljats markförvärvstillstånd och han därför har sålt lägenheten till en annan person som fått ifrågavarande tillstånd (HFD 1987 II 573). Stadgandet har inte heller tillämpats på förfarandet enligt lagen om expropriation av torvmosse, då det var frågan om inskränkning av markens nyttjanderätt för en viss tid (HFD 1985 II 585). Såsom jämförbar med expropriation har betraktats varken immutningsrätt enligt gruvlagen (HFD 1989/3546) eller frivillig försäljning för upplösning av ett samägoförhållande i en situation, i vilken rätten på ansökan av 7/8:s ägare hade förordnat att samägoförhållandet skulle upplösas (HFD 1993/45).

Hot om expropriation

Delvis skattefrihet som angår överlåtelser vid expropriation har utsträckts att gälla även situationer, i vilka fastigheten frivilligt överlåts för ett ändamål, för vilket mottagaren har rätt att lösa in egendom av detta slag eller förvärva varaktig nyttjanderätt till den genom expropriation eller därmed jämförbart förfarande (49 § 2 p. ISL).

Den skattskyldige ska visa, att inlösningstillståndet eller bestående nyttjanderätt kunde verkligen erhållas.

Då den som bedriver gruvdrift har rätt att få bestående bruksrätt, kan man i ett sådant fall på områdets frivilliga överlåtelse tillämpa antagandet om anskaffningsutgift om 80 % som avses i 2 punkten i 49.1 § i ISL. Enligt 89 § i den nya gruvlagen har markägaren under vissa förutsättningar rätt att kräva inlösning av fastigheten, då även 2 punkten i 49.1 § i ISL kunde tillämpas. Ersättningar enligt gruvlagen har behandlats närmare i kapitel 3 vid punkt Ersättningar enligt gruvlagen.

Frivillig försäljning kan ske redan före början av inlösningsförfarandet. Förutsättningen är att köparen har inlösningsrätten för det ändamål, för vilket fastigheten eller den bestående nyttjanderätten till den anskaffas. Om denna rätt skulle enligt tidigare stadganden ges en utredning till försäljaren. Även om motsvarande stadgande inte ingår i 1993 års ISL, skall försäljaren fortfarande kunna erhålla utredningen som han behöver för sin beskattning.

I rättspraxisen har hotet om expropriation tillsvidare inte ansetts existera, då inlösningsrätten inte existerade enligt vid tidpunkten för köpet ikraftvarande stadsplan, även om tomten skulle kunna ha inlösts efter att ändringen i stadsplan som varit anhängigt skulle kunna ha inlösts (HFD 1977 II 577a). Då statsrådet hade fattat ett principbeslut om byggnaden av Vuotos-bassängen, tillämpades lättnadsbestämmelser på försäljningen till kraftverksbolaget (CSN 1992/268).

Överlåtelse till ägare av ett kraftverk

Med expropriation jämställs i lagen också vissa frivilliga överlåtelser till ägaren av ett kraftverk (49 § 3 p. ISL). Stadgandet angår fallen, i vilka egendom eller bestående nyttjanderätt till den för avdämmning eller reglering av ett vattendrag frivilligt överlåts till ägaren av kraftverket som får nytta från nämnda åtgärder för ett ändamål, till vilket staten beviljats inlösningsrätten.

Överlåtelse till staten och till vissa andra offentliga samfund

Delvis skattefri överlåtelse

Även överlåtelsevinster har stadgats vara del-

vis skattefria i fallen, i vilka fast egendom överlåts till staten, ett landskap, en kommun eller en samkommun (49 § 4 p.och 2 mom. ISL). Lättnaden angår varken samfund eller öppna bolag och kommanditbolag. Skattepliktig överlåtelsevinst beräknas i dessa överlåtelser på samma sätt som vid överlåtelser genom expropriation, dvs. från överlåtelsepriset dras av *minst 80 %*.I bestämmelsen har man inte begränsat sättet, med vilket egendomen i sista hand överlåtstill en i brestämmelsen nämnd mottagare. Bestämmelsen tillämpas således också till exempel då kommunen utnyttjar förköpsrätten, även om överlåtaren hade ursprungligen ingått köpet med en privat part.

Delvis skattefrihet för försäljningar till staten har begränsats från och med år 2003 (ISL 49.2 §, 1360/2002). Lättnaden tillämpas inte då fast egendom överlåts till Forststyrelsen för annat ändamål än naturskyddet, för försvarsväsendet, undersökning eller annat samhälleligt ändamål. Lättnaden gäller således också i fortsättningen sådana fall där en fastighet överlåts till Forststyrelsen för att användas som bytesmark i samband med byte av naturskyddsområden. Om fastigheten överlåts till exempel för att användas som ekonomiskog, tillämpas lättnaden däremot inte längre.

I fråga om överlåtelser till staten har bestämmelserna ändrats så, att lättnaden tillämpas inte, om fast egendom överlåts till statens affärsverk för annat än ovan avsett ändamål (ISL 49.2 §, 728/2004). Den tidigare begränsningen gällde endast för överlåtelser till Forststyrelsen. Den nya 49.2 § i ISL tillämpas på överlåtelser som sker 1.1.2005 eller senare.

Med statens affärsverk avses de affärsverk som räknats upp i lagen om statens affärsverk (1185/2002). I lagen avsedda affärsverk är till exempel Forststyrelsen, Vägverket, Luftfartsverket, Rederiverket och Senaatti -kiinteistöt.

Skattefri överlåtelse till kommunen

Vinst som fåtts för överlåtelse av egendom är inte skattepliktig inkomst, om en fysisk person eller ett dödsbo överlåter fast egendom till en kommun 1.2.2008 eller därefter, senast den 31.3.2009 (ISL 48a §, 202/2008). Såsom avgörande tidpunkt kan betraktas tidpunkten då det bindande slutliga överlåtelseavtalet ingåtts. Om det till överlåtelseavtalet hör ett villkor, enligt vilket avtalet träder i kraft först efter det att kommunfullmäktige godkänt det, kan överlåtelsen anses ha ägt rum redan då avtal därom ingåtts.

Man försöker genom skattefriheten understödja kommunernas byggnadsmarksanskaffningar i avsikt att dämpa stegringen av priser och hyror. Bestämmelsen gäller dock i allmänhet överlåtelse av fast egendom till kommunen, om ISL tillämpas på överlåtelsen och säljaren är en fysisk person eller ett dödsbo. ISL tillämpas på överlåtelsen om den fasta egendomen inte omfattas av näringsinkomstkällan. På överlåtelse av brukningsenhet eller en del därav till en kommun skall enligt 21 § GSL bestämmelserna i ISL tillämpas.

ÖVERLÅTELSEFÖRLUST

Avdragande av överlåtelseförlust

Förlusten som uppkommit vid överlåtelse av egendom dras av från vinsten erhållen vid egendomsöverlåtelse under skatteåret och under fem därpå följande år i takt med att vinst inflyter (50.1 § ISL). på överlåtelseförluster som har uppkommit före skatteåret 2010 tilämpas regeln om överlåtelseåret och om tre därpå följande år.Överlåtelseförlust får inte dras av från övriga inkomster och den beaktas inte vid fastställande av underskottet i kapitalinkomstslaget. När överlåtelseförlusten räknas ut och dras av har det ingen betydelse om skattedeklarationen har lämnats in först på anmaning.

En överlåtelseförlust dras av under ett senare år allt efter som vinst uppkommer. Om den skattskyldige har överlåtelsevinster från flera år som inte dragits av, torde dessa dras av i den ordning de uppkommit räknat från förlusterna för det äldsta året. Stadgandena

förutsätter inte att en överlåtelseförlust som uppkommit under skatteåret borde dras av före förluster som uppkommit tidigare, så att den dras av sist (se HFD 2007:54).

En överlåtelseförlust får dras av från en överlåtelsevinst som samma skattskyldiga får ett senare år. T.ex. en överlåtelseförlust som uppstått hos ett dödsbo får dras av från boets överlåtelsevinst. Arvingarna kan inte dra av dödsboets överlåtelseförlust. En överlåtelseförlust som uppstått före dödsåret är inte efter dödsåret avdragbar från överlåtelsevinst som dödsboet får.

Överlåtelseförlust betraktades i rättspraxisen (HFD:2004:8, se kapitel 17, Kringgående av skatt) inte såsom avdragbart förlust, då det ansågs att den skattskyldige hade börjat sälja aktierna uppenbarligen i avsikt att han skulle få tillgodoräkna sig den i 50 § ISL avsedda överlåtelseförlusten och skulle således bli befriad från skatt som skulle betalas. Den skattskyldige hade under skatteåret fått en betydande överlåtelsevinst.

Överlåtelseförlusten hade uppkommit, då han under samma skatteår hade 22.12. sålt X Ab:s aktier till banken Y genom förmedling av banken Y:s mäklare. Han hade likväl därefter på samma dag köpt också genom förmedling av banken Y:s mäklare mot samma pris samma antal aktier i X Ab. Både försäljningsuppdraget och inköpsuppdraget hade förverkligats i efterbörsen. Köpare och säljare i dessa köpslut var banken Y. Den skattskyldige var under de i beslutet avsedda omständigheter inte berättigad att dra av överlåtelseförlusten som han yrkade på.

I fallet HFD 2009:53 (se kapitel 17, Kringgående av skatt) betraktades aktieköp av och an inte såsom kringgående av skatt, utan överlåtelseförlusten som uppkommit av försäljning av aktiernagodkändes som avdrag. I fallet i fråga hade återköp av aktier skett först på försäljningen efterföljande dagen.Försäljning och köp av aktier hade varit sådana normala börsaffärer i värdepappersbörsen.

Med beaktande av rättspraxisen kan normal börsaffär av och an betraktas som kringgående av skatt och avdragande av överlåtelseförlusten kan avböjas i allmänhet endast då följande förutsättningar uppfylls:

- frsäljning har gjorts i en situation, där för den skattskyldige har uppkommit eller ska uppkomma sådana överlåtelsevinster för vilka han eller hon skulle betala skatt för skatteåret i fråga;
- den skattskyldige har på försäljningsdagen köpt lika många likadana aktier mot samma eller mot nästan samma pris som försäljningspriset; och
- den skattskyldige kan inte uppvisa en av beskattningen oberoende orsak till försäljning och återköp av aktierna.

Försäljning och köp av samma aktier på samma dag utgör inte oundvikligen kringgående av skatt. Den skattskyldige kan till exempel föra s.k. daglig handel med aktierna, varvid man fortsättningsvis köper och säljer aktier av samma slag med avsikt att dra nytta av den dagliga kursvariationen. Då är aktieköp av och an i allmänhet verksamhetssättet för den skattskyldiges placeringsverksamhet. En av beskattningen oberoende orsak till återköp av ett värdepapper kan också vara en sådan omständighet som konstaterats efter försäljningen och som inverkar på dess kursutveckling, på grud av vilken återköpet är ekonomiskt sätt meningsfullt.

Om försäljning och återköp av aktierna utgör samma på förhand överenskommet arrangemang, kan aktieköpet av och an betraktas som kringgående av skatt, även om återköpet skulle ske senare än på samma dag.

Om man låter bli att dra av överlåtelseförlusten, förblir aktiernas ursprungliga anskaffningsutgift i kraft. Den ursprungliga anskaffningsutgiften kan dras av i det skede, då aktierna verkligen överlåts. KOstnader som beror på försäljning och köp av och an kan likväl inte dras av eller läggas till aktiernas anskaffningsutgift, eftersom dessa utgifter inte ansluter sig till anskaffning av den skattepliktiga inkomsten, utan till kringgående av skatt.

Om egendomen överlåts mot underpris så, att vederlaget är högst 3/4 av egendomens

gängse värde, fördelas överlåtelsen i förhållandet till det betalda priset och det gängse priset i vederlagsbelagd och vederlagsfri del. Såsom anskaffningsutgift för andelen som överlåtits mot vederlag betraktas den del av egendomens anskaffningsutgift som hänför sig därtill. Överlåtelsevinsten eller -förlusten beräknas då genom att från vederlaget som fåtts subtraheras endast den del av vederlaget som hänför sig till delen som överlåtits mot vederlag (se punkten Förändring som gäller överlåtelse mot underpris).

Om överlåtelsepriset underskrider egendomens gängse värde, men är större än 3/4 av egendomens gängse värde, fördelas överlåtelsen inte i vederlagsbelagd och vederlagsfri del. Då överlåtelsepriset beräknas, ska man då från överlåtelseåriset subtrahera egendomens hela anskaffningsutgift.

Överlåtelsen kan på grund av underpris i dessa fall även bli negativ till exempel i en sådan situation, där egendom överlåts mellan nära släktingar avsiktligen mot undrpris. Om avdragbarheten av förlust som beror på överlåtelsens underpris då överlåtelsepriset överskrider 3/4 av egendomens gängse värde finns inte uttryckiga bestämmelser eller rättspraxis.

I beskattningen av hyresinkomster har man ansett, att om bostaden har hyrts till exempel av familjeskäl mot lägre hyra än den gängse hyran, avdras kostnaderna som beror på hyrningen endast upp till inkomsten som fåtts, men förlust godkänns inte (se kapitel 5 Kapitalinkomster, utgifter för anskaffning av hyresinkomster). Förlust godkänns då inte, eftersom hyrning inte har skett i inkomstförvärvssyfte (räntor som hänför sig till en hyrd bostad får då inte alls avdras). Motsvarigt torde man kunna anse, att konstgjord överlåtelseförlust som beror på underpris inte ska godkännas som avdrag.

Exempel. Fadern säljer till sin sån 1000 st aktier i A Abp mot 5 500 euro. Fadern har tidigare skaffat aktierna mot 7 000 euro. A Abp är ett börsbolag och kursen för dess aktie på försäljningsdagen är 6,20 euro/aktie. Det gängse värdet för 1 000 aktier på försäljningsdagen är således 6 200 euro. För fadern uppkommer förlust av överlåtelsen 1 500 euro. Om fadern hade sålt aktierna mot deras gängse värde 6 200 euro, skulle det för honom ha uppkommit överlåtelseförlust 800 euro. Av faderns förluster är avdragbara detta belopp, dvs. 800 euro. Den del av förlusten som beror på överlåtelsens underpris, dvs. 700 euro, är inte avdragbar.

Förluster som jämställs med överlåtelseförlust

Bestämmelserna om överlåtelseförlustertillämpas på de derivatavtal som skall jämställas med standardiserade optioner eller terminer, om avtalet är föremål för handel på en sådan marknad inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som avses i bestämmelsen (ISL 50.3§, 980/1999).

Med överlåtelseförlust jämställs enligt 50.3 § ISL:

1) förfall av standardiserad option och förlust av standardiserat terminsavtal enligt lagen om handel med standardiserade optioner och terminer (772/1988). Stadgandet gäller för ett derivatavtal som är föremål för handel i ett optionssamfund som avses i lagen, dvs. i ett finskt optionssamfund. .

2) förfall av sådana derivatavtal enligt 10 kap. 1 a § värdepappersmarknadslagen som skall jämställas med standardiserade optioner eller terminer eller därav föranledd förlust, om avtalet är föremål för handel och clearing på en sådan marknad inom Europeiska ekono miska samarbetsområdet som har tillkännagivits Europeiska gemenskapernas kommission i enlighet med artikel 16 i rådets direktiv 93/22/EEG om investeringstjänster inom värdepappersområdet.

3) sådan värdeminskning på värdepapper som på grund av konkurs eller av någon annan därmed jämförbar orsak kan anses slutlig.

Värdepapper är t.ex. aktier, teckningsrätter , konvertibla skuldebrev samt optionsskuldebrev och optionsbevis. Också värdeförlust av sådan warrant som avses ovan i punkt Warrant och färdeförlust av certifikat som

avses i punkten Certifikat kan likställas med överlåtelseförlust.

För förlustens vidkommande är värdeförlusten i allmänhet slutlig i samband med konkurs först efter det att konkursförvaltarna har get slutredovisningen i gäldenärsmötet (CSN 111/1996). Man har undantagsvis ansett, att aktiernas värdeförlust är slutlig redan då aktiebolaget har försatts i konkurs då det har varit tydligt, att av konkursboet inte blir kvar utdelningar åt aktieägarna. I fallet i fråga hade aktiekapitalet förlorats redan två år före konkursen (HFD 2011:55).

Med överlåtelseförlust har i rättspraxisen (CSN 1998/110) inte likställts den förlust som uppkommit av återköp av en placeringsförsäkring. En sådan inkomstbortfall torde inte heller vid tillämpning av inkomstskattelagen kunna betraktas som avdragbar med någon annan grund.

Optioner och terminer som likställs med standardiserade

Ändringen av 50 § ISL har berott på att derivatprodukter har förflyttats som föremål för handel i Tyskland, men bestämmelsen gäller också för handel på däri avsedd annan marknad inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Stadgandet om överlåtelseförlust är stramare än 10 kap. 1a § lagen om värdepappersmarknadslagen (970/1999), som även gäller för derivatavtal som är föremål för handel och utredning på reglerad och myndighetskontroll underkastad marknad utanför det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Bestämmelsen i 50.3 § 2 punkten ISL tillämpas endast då det är fråga om däri avsett derivatavtal som skall jämställas med standardiserade optioner eller terminer.

Övriga optioner och terminer samt CFD

De optioner av vilkas förfall föranledd förlust likställs med överlåtelseförlust definieras i 50.3 § ISL. Om andra än däri avsedd standardiserad eller därmed jämförbar option förfaller, kan den uppkomna förlusten inte betraktas som överlåtelseförlust.

I 50.3 § ISL definieras också standardiserade terminer och andra därmed jämförbara terminer, på vilka man tillämpar bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinst. På övriga terminer tillämpas bestämmelserna inte. Bestämmelserna gäller inte t.ex. för terminer som är föremål för handel på marknad utanför det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.Bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinster tillämpas inte heller på terminsavtal som innehåller individuella avtalsvillkor och som inte är föremål för handel i ett sådant optionssamfund som avses i 50.3 § ISL. På sådana andra terminsavtal kan man tillämpa de principer som framgår ur HFD:s utslag 1995 B 522.

I det nämnda beslutet tillämpades på vinst som uppkommit av standardiserade terminer inte bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinst. Förlust som uppkommit av ett terminsavtal, dvs. redovisning som ska betalas, betraktades inte heller som avdragbar utgift för inkomstens förvärvande eller bibehållande. Beslutet gäller för beskattningar för 1994 och 1995. Bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinst kom att gälla för standardiserade terminer först genom en lagändring år 1996. Samma princip framgår av avgörandet HFD 2005/802) där bestämmelserna om överlåtelsevinst och -förlust inte tillämpades på icke standardiserade valutaderivat.

Förlust som uppkommer av CFD (Contract for Difference) avtal är inte avdragsgillt med stöd av ISL 50§ (HFD 2010:74).

Upplösning av ett kommanditbolag

Upplösning av ett kommanditbolag har i rättspraxisen (HFD 2000/3310) ansetts utgöra en handling som kan likställas med byte, där en andel av sammanslutningen byttes mot utdelningen som man fick vid upplösningen. Ansvarig bolagsman ansågs vara berättigad att som överlåtelseförlust i enlighet med 50 § ISL dra av förlusten som uppkom vid upplösning av bolaget.

Anställningsoption

Om avdragande av förlust av försäljning eller

förfallande av anställningsoption se kapitel 13, Avdrag från förvärvsinkomst.Förmån som uppkommer av användning av en anställningsoption betraktas som lön som arbetsgivaren betalt. Terminavtalet som förmånstagaren hade ingått med en bankfirma i avsikt att skydda optionernas värde inverkade inte på förmånens värde som enligt 66.3 § ISL utgör skattepliktig inkomst för mottagaren (jfr HFD:2004:80, se kapitel 9, Lön).

Förfallande av fordran

Förfallande av fordran som beror på gäldenärens insolvens jämställs inte med överlåtelseförlust i nämnda stadgande. Om t.ex. domstolen enligt lagen om skuldsanering för privatpersoner i betalningsprogrammet som den fastställt nedsätter det icke betalda skuldbeloppet, är borgenären enligt ISL inte berättigad till att dra av förlusten som förorsakats av ett delvis förfallande av fordran.

ICKE AVDRAGBARA FÖRLUSTER

Förlust för överlåtelse av egen bostad

Som avdragbar överlåtelseförlust betraktas inte överlåtelse av sådan bostad för vilken överlåtelsevinsten enligt 48 § ISL är skattefri (50.2 § ISL, 1220/1999). Stadgandet hindrar inte avdragande av överlåtelseförlusten av en bostad som använts som egen stadigvarande bostad då förutsättningarna för skattefriheten för överlåtelsevinsten av egen bostad inte uppfylls. Förlusten av överlåtelse av egen stadigvarande bostad är således avdragbar om den skattskyldige har ägt bostaden under två års tid eller om han har använt en bostad som han ägt under en längre tid oavbrutet som sin egen eller sin familjs stadigvarande bostad under en kortare tid än två år. Stadgandet tillämpas första gången vid beskattningen för 2000.

Vid beskattningar för tidigare år tillämpas stadganden som gällt för ifrågavarande år. Till exempel om en förlust som uppkommit av en överlåtelse under 1999 inte betraktas som avdragbar enligt dåvarande bestämmelser, får förlusten inte dras av från överlåtelsevinsten under 2000.

Avdragande av förlust som uppkommit av överlåtelse av en bostad som hör till ett dödsbo eller som fåtts i arv hindras inte av att bostaden använts som den avlidnes stadigvarande bostad. Om arvingen har efter den avlidne använt den överlåtna bostaden som sin egen eller sin familjs stadigvarande bostad så, att överlåtelsevinsten skulle vara fri från skatt, är överlåtelseförlusten inte avdragbar för hans vidkommande. Boendet före arvlåtarens död har ingen betydelse.

Överlåtelseförlust av bohag

Avdragbar är inte heller en förlust som uppkommit vid överlåtelse av sedvanligt bohag eller annan därmed jämförbar egendom som är avsedd för personligt bruk (50.2 § ISL). Med sedvanligt bohag kan här avses detsamma som i 48.1 § 2 punkten ISL som angår beskattningen av överlåtelsevinster och i 10.1 § 1 punkten FSL som angår före dettaförmögenhetsbeskattningen (se också ovan Överlåtelse av sedvanligt bohag). Till sedvanligt bohag hör således inte t.ex. konst- och värdeföremål som är värdefullare än normalt.

50.2 § ISL gäller förutom sedvanligt bohag även annan motsvarande egendom avsedd för personligt bruk. I rättspraxisen (HFD 1997/2901) har en personbil som skaffats för den skattskyldiges och hans familjs bruk ansetts vara till sedvanligt bohag jämförbar egendom avsedd för personligt bruk och förlusten som uppkommit av överlåtelse av bilen är inte avdragbar från vinsten som uppkommit av överlåtelse av egendom. Principen som framgår av avgörandet kan även tillämpas bl.a. på förlust som uppkommer av överlåtelse av en båt som skaffats för den skattskyldiges eller hans familjs bruk. I HFD:s utslag var det fråga om överlåtelseförlustens avdragbarhet, och därav kan inga slutsatser dras då stadganden om överlåtelsevinstens skatteplikt tolkas.

SMÅ ÖVERLÅTELSEFÖRLUSTER

Samtidigt då mindre överlåtelseförluster stadgades som skattefria, begränsades avdragbarheten av mindre överlåtelseförluster. såsom avdragbar överlåtelseförlust betraktas inte sådan förlust som förorsakats av överlåtelser i enlighet med 48.6 § ISL, om de sammanräknade anskaffningsutgifterna för egendom som skaffats under skatteåret är högst 1 000 euro (50.2 § ISL, 728/2004).

De nya bestämmelsen begränsar avdragbarheten av överlåtelseförluster i sådana situationer där fysisk persons eller dödsboets sammanräknade överlåtelsepriser skulle under skatteåret vara högst 1000 euro. Bestämmelsen som gäller överlåtelsevinstens avdragbarhet tillämpas likväl inte, om de sammanräknade anskaffningsutgifterna för egendom som överlåtits under skatteåret överskrider 1000 euro. Då man räknar ut uppnåedet av de ovan nämnda gränserna tar man inte i beaktande sådana egendomsöverlåtelser, för vilka erhållen vinst har annorstädes stadgats som skattefri, ej heller egendomsöverlåtelser som avser sedvanlig hemlösöre eller annan motsvarande egendom som är avsedd för ändamål som kan likställas med denna. 50.2 § ISL tillämpas i den ändrade formen på överlåtelser som sker 1.1.2005 och senare.

Exempel

A säljer år 2010 sina aktier i B Ab och C Ab. Försäljningspriserna är 500 euro resp. 450 euro. Aktiernas anskaffningspris har varit 600 euro resp. 350 euro. A har inga andra försäljningar under år 2010. Vinst som uppkommit av försäljning av aktier i C Ab utgör inte skattepliktig inkomst, eftersom de sammanräknade överlåtelsepriserna inte överskrider 1000 euro under skatteåret. Förlusten som uppkommit av överlåtelse av aktierna i B Ab kan inte dras av, eftersom anskaffningsutgifterna för inte heller den överlåtna egendomen överskrider 1000 euro.

Om anskaffningsutgifterna för de nämnda aktierna hade varit 650 euro resp. 400 euro. Skulle förlusten som uppkommit av överlåtelse av aktierna i B Ab ha varit avdragbar, eftersom de sammanlagda anskaffningsutgifterna för egendom som skaffats under skatteåret överskrider 1000 euro. Vinsten som uppkommit av överlåyelse av aktierna i C Ab skulle utgöra skattefri inkomst, eftersom de sammanlagda överlåtelsepriserna inte överskrider 1000 euro.

Hur överlåtelseförlust räknas ut

Överlåtelseförlusten räknas ut på samma sätt som överlåtelsevinsten. Såsom anskaffningsutgift används den verkliga oavskrivna anskaffningsutgiften. Anskaffningsutgiften för egendom som fåtts vid avvittring bestäms på basis av fånget som föregick avvittringen. Som anskaffningsutgift för egendom som erhållits såsom arv eller gåva betraktas beskattningsvärdet som använts vid arvs- och gåvobeskattningen.

Det finns inte några speciella bestämmelser om beräkning av överlåtelsevinst för fall, där överlåtelsevinsten är delvis skattefri. Om t.ex. förlust uppkommer vid överlåtelser genom expropriation eller vid överlåtelser till offentliga samfund, är hela beloppet på förlusten avdragbart. Det finns inte heller någon specialbestämmelse om avdragandet av förluster som uppkommer vid överlåtelser i samband med generationsväxling. Vid överlåtelser mellan nära anhöriga kan emellertid förekomma fall, i vilka uppmärksamhet skall fästas även vid, om den uppkomna förlusten är verklig eller inte.

Om egendom säljs till exempel till en nära anhörig mot ett pris som är lägre än det gängse priset, måste man lägga märke till, om den uppkomna överlåtelseförlusten är verklig. Såsom avdragbar kan betraktas den verkliga överlåtelseförlusten, som berott till exempel på att det gängse värdet för den sålda fastigheten eller aktierna har sjunkit.

Högsta förvaltningsdomstolens utslag 13.3.2002 HFD:2002:24 gäller för beräkning av överlåtelsevinsten i samband med ett köp av gåvonatur. Det skulle inte avgöras, om eventuell förlust utgjorde avdragbar överlåtelseförlust eller inte. Utslaget kan inte anses

ändra den tidigare praxisen enligt vilken verklig överlåtelseförlust kan betraktas som avdragbar. Om köpesumman har vid försäljningen varit lägre än förnödenhetens gängse värde så, att det är fråga om ett s.k. köp av gåvonatur som avses i18.3 § lagen om skatt på arv och gåva, kan förlusten som beror på underpriset inte betraktas som avdragbar överlåtelseförlust

Överlåtelseförlust för överlåtelse till underpris

Den nya bestämmelsen i 47 .5 § ISL (728/2004) om egendomens anskaffningsutgift har betydelse också då förlusten som uppkommer i samband med överlåtelse av egendomen räknas ut. Överlåtelsen fördelas i fallet som bestämmelsen avser i en del som överlåtits mot vederlag och en vedelagsfri del i förhållandet till det betalda priset och det gängse värdet. som anskaffningsutgift för andelen som överlåtits mot vederlag betraktas den del av egendomens anskaffningsutgift som hänför sig därtill. Bestämmelsen tillämpas på de överlåtelser som sker 1.1.2005 eller senare.

Om överlåtelsens mottagare skulle överlåta egendomen som skaffats genom köp till underpris vidare innan ett år förflutit från fånget, skulle anskaffningsutgiften för andelen som ska betraktas som gåva beräknas i enlighet med 47.1 § ISL utgående från gåvogivarens anskaffningsutgift.

Om förlust som uppkommer på grund av överlåtelse mot underpris då vederlaget är större än 3/4 av egendomens gängse värde se punkten Avdragande av överlåtelseförlust.

PERIODISERING AV EN ÖVERLÅTELSEVINST

Året för köpet som huvudregel

Överlåtelsevinst betraktas som inkomst för det skatteår under vilket köp, byte eller annan överlåtelse skedde (110.2 § ISL). Ordalydelsen i stadgandet förutsätter att hela överlåtelsevinsten beskattas under överlåtelseåret. Vinsten utgör inkomst för överlåtelseåret, även om köpepriset tillsvidare inte skulle ha betalats. Om fordran i form av ett köpepris senare blir värdelös, kan den skattskyldige begära att beskattningen ändras inom stadgade tider. I rättspraxisen har överlåtelsevinsten ansetts utgöra inkomst för det år då köpet ägde rum, trots att en del av köpesumman hade deponerats som säkerhet för skulden som beviljats för betalning av köpesumman och använts för betalning av skulden (HFD 1996/1641, se Överlåtelsepris ovan).

Av betydelse vid bestämningen av överlåtelseåret är vanligen den tidpunkt då det bindande slutliga köpebrevet avfattats, (se ovan Fång och överlåtelse mot vederlag). De avtalsmässiga köpevillkoren har vanligen inte någon inverkan på bestämningen av överlåtelseåret, (jfr. HFD 1994/5284, där köpet var bindande för staden som var köpare först efter att stadsfullmäktige hade godkänt det).

Ändringar i köpeskillingen

Om något villkor i köpebrevet binder en eventuell höjning av köpesumman till någon osäker omständighet i framtiden, har höjningen i fall som gäller försäljning av företagsaktier (bl.a. HFD 1992 B 523) inte beaktats i beskattningen för överlåtelseåret. Däremot har det i ett beslut som gällde försäljning av ett outbrutet område av en fastighet (HFD 1995/294) ansetts att köpesumman kunde uppskattas på basis av den information som var tillgänglig när beskattningen verkställdes för köpslutsåret.

En tilläggsköpesumma i enlighet med villkoren i köpebrevet har, när överlåtelsevinsten vid försäljningen av företagsaktier räknats ut, ansetts som inkomst för köpslutsåret till den del storleken på tilläggsköpeskillingen varit känd då beskattningen för det året avslutades (bl.a. HFD 1994/6807). Den del av köpeskillingen som man då inte kände till att skulle betalas har inte ansetts som inkomst för det år köpet avtalades. Det faktum att den slutliga köpesumman var känd när skattetagarens be-

svär över beskattningen för köpslutsåret behandlades, saknade betydelse.

Tilläggsköpesumma, som inte kan tas i beaktande i köpslutsårets beskattning räknas till inkomst för det skatteår, under vilket den har betalts (den skattskyldige har kunnat lyfta den).

I HFD:s utslag avgjordes inte, hur vinsten som uppkommit av tilläggsköpesumman som inte tagits i beaktande i köpslutsårets beskattning ska beskattas. För bestämmandet av vinsten som uppkommer för tilläggsköpesummans vidkommande torde överlåtelsevinsten uträknas på nytt så att även tilläggsköpesumman tas i beaktande som överlåtelsepris. Vinsten torde även till dessa delar beräknas enligt de bestämmelser (t.ex. antagande om anskaffningsutgift), som var i kraft under köpslutsåret. Ägandetiden som utgör grunden för antagandet om anskaffningsutgiften (under 10 år/minst 10 år) bestäms på basis av köpslutsåret och inte i enlighet med den tidpunkt då tilläggsköpesumman har fåtts. På vinstandelen som ska beskattas under respektive år tillämpas likväl skattesatsen för året i fråga. Vinstbeloppet som inte beskattats tidigare räknas till inkomst för det år då tilläggsköpesumman betalades.

Exempel

A hade år 1997 köpt aktierna i Företaget Ab mot 100 000 euro. A säljer aktierna genom en affär som ingåtts i juni 2008. Enligt köpebrevet betalar man av köpesumman 100 000 euro i samband med köpslutet. Dessutom betalas i tilläggsköpesumma på basis av Företaget Ab:s räkenskapsperioder 2008, 2009 och 2010, om resultatet hade blivit positivt. Enligt köpebrevet konstateras tilläggsköpesumman som betalats för räkenskapsperioden i april som följer efter räkenskapsperiodens slut, då bokslutet fastställs och tilläggsköpesumman betalas inom två månader efter det att bokslutet blivit fastställt (dvs. i slutet av ettvart år).

Till A betalas i tlläggsköpesumma 80 000 euro i juni 2009, 50 000 euro i juni 2010 och 95 000 euro i juni 2011.

I beskattningen för 2008 beskattas beloppet om 100 000 euro som betalats i samband med köpslutet och tilläggsköpesumman om 80 000 euro som bildats på basis ar resultatet för räkenskapsperioden 2008 och som betalts i juni 2009, dvs. innan beskattningen för köpslutsåret 2008 blivit färdig. Som inkomst för år 2008 beskattas i överlåtelsevinst 180 000 – 100 000 euro = 80 000 euro.

Som inkomst för år 2010 räknas tilläggsköpesumman om 50 000 euro som beräknats på basis av resultatet av räkenskapsperioden 2009, som har betalts under år 2010. Vinsten som uppkommit av överlåtelsen räknas på nytt på basis av överlåtelsepriset och aktiernas anskaffningspris som fåtts före tidpunkten i fråga. Som inkomst för år 2010 räknas 50 000 euro, dvs. det vinstbelopp, som inte tidigare har beskattats; 100 000 + 80 000 + 50 000 = 230 000 euro – anskaffningsutgiften 100 000 euro = 130 000 euro – 80 000 euro (beskattats under 2008) = 50 000 euro.

Som inkomst för år 2011 räknas tilläggsköpesumman om 95 000 euro som bestämts på basis av resultatet av räkenskapsperioden 2010, som har betalts under år 2011. Vinsten som uppkommit av överlåtelsen räknas på nytt på basis av överlåtelsepriset och aktiernas anskaffningspris som fåtts före tidpunkten i fråga. Som inkomst för år 2011 räknas 65 000 euro, dvs. det vinstbelopp, som inte tidigare har beskattats; 100 000 + 80 000 + 50 000 = 95 000 = 325 000 euro - antagande om anskaffningsutgiften 130 000 euro = 195 000 euro – 130 000 euro (år 2008 beskattatade 80 000 euro + år 2010 beskattade 50 000 euro)) = 65 000 euro.

Köpepriset kan enligt villkoren för köpet också bli nedsatt på basis av någon osäker sak i framtiden. Beskattningen verkställs i dessa fall enligt försäljningspriset som framgår av köpebrevet. Har köpepriset enligt köpebrevets villkor senare blivit nedsatt, kan den skattskyldige begära att beskattningen ändras inom stadgade tider.

6. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Köp och byte

HFD 1976/3709 II 535

Ägobyte, där den skattskyldige av lägenheter, som han ägde inom planerat område, till kommunen överlät park- och vägområden samt en del av radhustomter, sammanlagt 5 175 kvadratmeter och dessutom erlade i mellanskillnad 5 000 mark mot att han erhöll av kommunen ägda halvparter i två radhustomter sammanlagt 1 840 kvadratmeter, ansågs inte, med beaktande av att utbytet av markområdena skulle ske såsom i lagen om skifte och lagen om skifte inom planläggningsområde avsett ägobyte, utgöra fång som avses i 21 § 1 mom. IFSkL Förhandsbesked. Skatteåren 1975 och 1976.

HFD 1978/4719 II 557

Engångsersättning, som erlagts för grustäkt, vilken övertagits med stöd av rätt till väg och som fastställts vid vägförrättning på basen av den grusmängd som uppskattats förekomma på området ansågs inte utgöra skattepliktig inkomst, då förutsättningarna för skattefrihet för tillfällig försäljningsvinst uppfylldes. Skatteåret 1971.

HFD 1981/4147 II 566

Den skattskyldige hade varit samägare till aktierna i en affärsrörelse från 24.11.1969. Den upplösning av samägandet som skedde 1.12.1973 genom att fördela aktierna jämnt mellan samägarna ansågs inte utgöra i 21 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett fång. Enär den skattskyldige, då han sålde sina aktier 7.12.1977 hade ägt dem i mer än fem år, förelåg inte förutsättningar för beskattning av tillfällig försäljningsvinst. Skatteåret 1977.

HFD 1990/188 B 537

Då kristida nyttjanderättigheter till ett skyddsrum överläts på så sätt att det för deras bestånd grundades ett byggnadsservitut i en av bolaget ägd byggnad som enligt 6 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet ansågs som fastighet vid beskattningen, utgjorde vinsten av den överlåtelse av nyttjanderätten till skyddsrummet som skedde genom byggnadsservitut vinst av överlåtelse av fast egendom. Förhandsbesked. Skatteåret 1989.

HFD 2001/2460 HFD 2001:48

A,B och C hade ägt kvoterade andelar av aktierna som de gemensamt fått som gåva från sina föräldrar och som berättigade till besittning av flera bostadslägenheter. För att upplösa det samfällda ägandet delade de lägenheterna sinsemellan, varvid var och en av dem fick i stället för samfällt ägande ensam äganderätt till vissa aktielägenheter. Var och en av dem överlät således andelar till aktierna och fick såsom vederlag från de övriga samfällda ägarna deras andelar av aktielägenheterna som kommit till deras enskilda besittning. Det ansågs vara fråga om de samfällda ägarnas överlåtelser av bytesnatur och de erhållna överlåtelsevinsterna var således skattepliktig kapitalinkomst. Skatteår 2000.Förhandsavgörande.

HFD 2002/3066 HFD 2002:83

Om a:s makar sammanslog sina skogslägenheter i enlighet med lagen om samfällda skogar med M:s samfällda skog mot sin andel av den samfällda skogen, var det inte fråga om egendomöverlåtelse som avses i 45 § 1 mom. inkomstskattelagen. förhandsavgörande för år 2002 och 2003.

HFD 2006/2938 HFD 2006:81

A hade i samband med frivilligt ägobyte överlåtit 484 kvadratmeter byggnadsmark av sin tomt på planlagt område och hade fått av B:s tomter i bredvidliggande kvarter sammanlagt 484 kvadratmeter byggnadsmark. Frivilligt ägobyte som gjordes så här i enlighet med 58 § 1 mom. i fastighetsbildningslagen var inte en skattepliktig egendomsöverlåtelse som avses i 32 § i inkomstskattelagen. Skatteår 1999.

CSN 1976/217

Sökandena ämnade sälja en tomt, som de erhållit i vederlag för en överlåten fastighet som de ägt sedan 1954 vid ett byte under expropria-

tionshot med staden. Då de nu sålde tomten är en eventuell tillfällig försäljningsvinst deras skattepliktiga inkomst, men som tomtens anskaffningspris betraktas dess gängse värde vid tiden för bytet.

CSN 1986/395

H hade år 1982 med iakttagande av de formkrav som jordabalken föreskriver upprättat ett bytesbrev med K kommun. Härigenom hade H överlåtit ett jordområde på 22 500 m2 från P lägenhet som han ägt sedan 30.6.1955. K kommun hade till H överlåtit från K:s lägenhet två områden på 10 250 m2, vilka i byggnadsplanen upptagits som byggnadsplatserna 4 och 5 samt dessutom 55 500 mk. I bytesbrevet hade för den händelse att ägobytet inte kunde genomföras avtalats att båda parterna i bytet hade rätt att utbryta de områden de erhållit till självständiga lägenheter genom styckning. Ägobytet genomfördes 20.12.1982. Enligt ägobytesbrevet hade lägenheten K fått 2,2590 ha mark från P lägenhet och P lägenhet 1, ha mark från K lägenhet. H ansågs inte ha fått i sin ägo de i byggnadsplanen upptagna byggnadsplatserna 4 och 5 genom ett sådant fång mot vederlag som avses i 21 § 1 mom. 1 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet 8.7.1982. Skatteåret 1986 och skatteåret 1987.

CSN 1988/683

Makarna M hade år 1987 köpt lägenhet T från Vilhelm M:s moder och hennes systrar. Kommunen behöver byggnadsmark och byter ut outbrutna områden på 6,9 hektar genom att ge som vederlag c. 9 hektar mark och en ersättning på 200 000 mk för trädbeståendet, vilket kommunen vill bevara för att öka trivseln inom bostadsområdet. Vid uträkningen av den tillfälliga försäljningsvinsten för makarna M, betraktas som överlåtelsepris det sammanlagda beloppet av vederlagsmarken och ersättningen för trädbeståndet. Skatteåret 1988.

Fast och lös egendom

HFD 1974/2554 II 557

En andel i samfälld skog skulle med beaktande av lagen om samfällda skogar anses som fast egendom. Då en lägenhet, till vilken hörde en andel i samfälld skog, hade varit i den skattskyldiges ägo en kortare tid än tio år utgjorde den vinst han enligt sin andel i den samfällda skogen fick genom försäljningen av hela skogen hans skattepliktiga inkomst enligt IFSkL 22 § 1 mom. Skatteåret 1971.

HFD 1992/3072 B 519

Bolaget A hade genom 27.12.1988 undertecknade köpebrevet överlåtit till bolaget X, som hörde till samma koncern, en lägenhet mot 15 000 000 marks köpesumma för ett bolag som skall grundas. I samband med överlåtelsen hade A förbehållit sig besittningsrätten till tomten jämte byggnaderna för 15 års tid mot arrendevillkor enligt kapitel 5 jordlegolagen. Enligt köpebrevet var A berättigad till att överföra arrenderätten till en tredje person utan arrendegivares samtycke. A hade genom 28.12.1988 daterade kontrakt överfört arrenderätten jämte byggnaderna mot 29 700 000 marks överlåtelsepris till bolaget Y. Genom hyreskontrakt som ingåtts samma dagen hade bolaget Y hyrt ut byggnadernas utrymmen till bolaget A. Länsrätten ansåg, att vid överföring av arrenderätten 28.12.1988 var det fråga om köp av fast egendom. Ägartiden för den fasta egendomen började då jordgrunden förvärvades. Då bolaget A hade ägt lägenheten över 10 års tid och den hade bokförts bland bolagets anläggningstillgångar, var 20 % av överlåtelsepriset som 28.12.1988 erhållits för fastigheten bolagets skattepliktiga inkomst enligt 6 § 1 mom. 1 punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. HFD förkastade granskningsombudets besvär. Skatteåret 1988.

HFD 1996/233 B 501

Bolaget sålde under skatteåret till kommunen en idustrihall som hörde till boalgets anläggningstillgångar. Hallen var belägen på ett outbrutet område som kommunen hade år 1983 hyrt ut till bolaget för 40 års tid med ett överföringsbart hyreskontrakt. Hyreskontraktet upplöstes genom undertecknandet av köpebrevet. I köpet var det fråga om överlåtelse av fastighet som avses i 6 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Då fastigheten inte genom sådant frivilligt köp överläts för sådant ändamål, för vilket mottagaren skulle ha varit berättigad att

inlösa fast egendom, tillämpades undantagsstadgandet i 6 § 1 mom. 1 a punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet inte på överlåtelsen, utan överlåtelsepriset var enligt 5 § 1 punkten samma lag i sin helhet skattepliktig inkomst. Skatteår 1990. Omröstning 4-3.

HFD 2009/211 HFD:2009:13

A hade 9.2.1984 gett som gåva till sina tre barn 0,3145 delar av en tomt som var belägen i staden X så, att han hade samtidigt förbehållit livstida besittningsrätt till och rätt till avkastning av den donerade egendomen. Den ovan nämnda fastighetsdelen hade sålts 31.1.2002 för att upplösa gemensamt ägarförhållande och köpesumman på tomtdelen som A ägde och som donerades hade blivit 265 615,61 euro. A hade i avtalet 15.3.2003 med sina barn bekräftat det år 2002 ingångna avtalet, genom vilket han hade avstått från sitt livstida förbehåll till besittningsrätt och rätt till avkastningen mot en ersättning om 132 808 euro. Ersättningen i fråga hade beräknats så, att den årliga avkastningen hade beräknats enligt 5 procent av den ovan nämnda köpesumman och med användande av en ålderskoefficienten 10, eftersom A hade vid köpslutstillfället redan fyllt 54 år. HFD ansåg, att då A år 1984 i samband med donering av fastighetsdelen förbehöll sig livstida besittningsrätt till och rätt till avkastningen av fastighetesdelen, hade egendomen till den del som motsvarade rättigheten i fråga förblivit kvar hos A. Eftersom rättigheten i fråga hade i A:s besittning utgjort hans egendom i penningars värde, till vilken även en del av anskaffningsutgiften för A:s fastighetsdel skulle anses på sin tid ha anslutit sig och vilken egendoms överlåtelse inte hade begränsats utanför egendomen som avses i ISL 45 §, skulle på överlåtelsen av rättigheten i fråga tillämpas rättsnormerna om överlåtelsevinst. Då ISL 46.1 § togs i beaktande, hade A rätten att av överlåtelsepriset dra av 50 procent, då han hade avstått från avkastnings- och besittningsrätten år 2002, dvs. över tio år efter anskaffningstidpunkten. Skatteåret 2002

HFD 2011/1400 2011:50

A hade haft hemförsäkring i det ömsesidiga försäkringsbolaget X sedan 184, från och med vilken tidpunkt han hade varit delägare i försäkringsbolaget i fråga. Ömsesidigt försäkringsbolag X ämnade fusionera sig i försäkringsbolaget Y Ab i enlighet med 19 kap. 2 § i lagen om försäkringsbolag och 16 kap. 2 § 1 mom. 1 punkten i aktiebolagslagen. Delägare i X var bland annat försäkringstecknarna. Till dem betalades som fusionsvederlag endast pengar. Då A fick på grund av att det ömsesidiga försäkringsbolaget fusionerades med försäkringsbolaget Y Ab ett penningvederlag, tillämpade man på beskattningen av vederlaget inkomstskattelagens bestämmelser om överlåtelsevinster. Förhandsavgörande för år 2008 – 2009.

Immateriell rättighet

HFD 1992/4329 B 515

En konstnär sålde tillsammans med sin familj genom ett avtal som hade ingåtts 15.7.1988 alla industriella rättigheter till ett registrerat varumärke som tillsammans med X Ab:s konkursbo registrerats i hans namn mot en köpesumma om sammanlagt 3 miljoner mark. Säljarna fördelade genom ett avtal som ingåtts 2.2.1989 köpesumman som deponerats i bank år 1988 jämte depositionsräntan därpå så, att konstnärens andel av köpesumman på varumärket blev 2,5 miljoner mark. Köpesumman som konstnären fått lades till hans inkomster för skatteåret 1988. I sitt besvär hos länsrätten (LR) yrkade konstnären på, att köpesumman på varumärket som på grund av 19 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (IFSkL) skulle raderas, eftersom på sagda inkomsten skulle tillämpas stadganden i IFSkL om överlåtelsevinster. Om köpesumman skulle betraktas som hans skattepliktiga inkomst, skulle från den avdragas de borgenärsskulder, som konstnären hade betalat på grund av att bolaget X, som använt varumärket i sin verksamhet, hade gått i konkurs. Köpesumman hade kvittats mot bankens fordringar.

LR förkastade besvären. Varumärket baserade sig på konstnärens verksamhet och på hans konstnärliga arbetsinsats, av vilken anledning hela köpesumman 2,5 miljoner mark skulle med stöd av 19 § IFSkL betraktas som hans skattepliktiga inkomst. Förlusten som åsamkats konst-

nären för hans borgenärsansvar var inte avdragbar som utgift för anskaffning eller bibehållande av inkomsten av överlåtelsen av varumärket och inte heller på något annat sätt. HFD vidmakthöll beslutet. Omröstning 3-2. Ledamöter som var av annan åsikt ansåg, att på varumärkets köpesumma kunde stadganden i IFSkL om överlåtelsevinster tillämpas.

Tvångsauktion e.dyl. förfarande

HFD 1975/2299 II 546

Den skattskyldige ansågs ha erhållit vinst av tillfällig överlåtelse då av honom ägd fastighet sålts genom exekutiv auktion för hans skulder. Exekutiv auktion ansågs inte vara jämförbar med expropriation såsom avses i 1 § lag en 29.6.1961 om temporär skattefrihet för vinst på vissa överlåtelser av egendom. Skatteåret 1972.

HFD 1991/1580

Inteckningar i fastigheter som O ägde hade pantsatts i banken till säkerhet för hans familjeföretags skulder. Sedan ett företag gått i konkurs måste fastigheterna säljas och köpesumman användas till betalning av skulderna. O får en skattepliktig vinst av egendomsöverlåtelsen. Skatteåret 1990 och 1991. Se även ovan HFD 1992/4329.

HFD 1996/1872 B 520

A hade 27.8.1984 köpt aktierna i Fastighets Ab X, vilka berättigade till besittning av en butikslägenhet i ett hus som bolaget ägde, med en köpesumma om 468 000 mark. Aktierna hade funnits i banken som säkerhet mot skulderna av Z Ab, som huvudsakligen ägts av A:s make och som sedermera gått i konkurs. Banken hade sålt aktierna så, att banken hade 13.10.1992 befullmäktigad av A sålt aktierna mot en köpesumma om 900 000 mark, vilket belopp hade använts för betalning av Z Ab:s skulder. Då vinst hade uppkommit för A på grund av försäljning av aktierna, skulle han beskattas för vinst för överlåtelse av egendom, trots att banken hade använt köpesumman på aktierna för betalning av Z Ab:s skulder. Skatteår 1992. Likaså HFD 19.6.1996. L:2071.

Hävande av köp

HFD 1980/393 II 573

Enär det frivilliga hävandet av fastighetsköp mellan far och son berott på, att förverkligandet av ändamålet med överlåtelsen blivit osäkert sedan länsskatteverket i rättegång yrkat på återgång av köpet och fastigheternas användande genom utsökning till betalning av säljarens skatterester, ansågs hävandet ha skett under sådana omständigheter, att förutsättningar för beskattning av försäljningsvinst inte längre förelåg. Skatteåret 1975.

HFD 1980/4134 II 574

Beskattningen av tillfällig försäljningsvinst vid fastighetsköp avlyftes, då köpet på säljarens talan hade dömts bli upphävt på grund av köparens insolvens och den del av köpesumman, som erlagts, bestämts att återbäras till köparen. Fastighetens säljare hade i länsrätten yrkat på rättelse av beskattning av försäljningsvinst, enär han före försäljningen iståndsatt fastigheten, en del av köpesumman var obetald och skattens betalning var för säljaren övermäktig. Först i HFD framlades yrkandet på att försäljningsvinstens beskattning helt skulle avlyftas. Detta nya yrkande var inte en förbjuden ändring av talan, enär det berott på ändringar i omständigheterna, vilka inträffat under rättegången. Skatteåret 1976.

HFD 1993/1986 B 518

På basis av ett föravtal om försäljning av aktier, då ett slutligt aktieköp inte hade gjorts, hade säljare A såsom avtalsvite och skadestånd fått behålla 22 222 mark, som köparen i förskott hade betalt som handpenning. Samma aktier hade senare sålts till en annan köpare till ett pris som var lägre än vad som överenskommits i föravtalet. Det belopp som erhållits på basis av föravtalet utgjorde A:s skattepliktiga inkomst. Statsbeskattningen. Skatteåret 1987.

CSN 1993/74

Avsikten var att på grund av köparens insolvens häva ett fastighetsköp som 1989 gjorts beträffande ett outbrutet område, varvid såsom ersättning för utebliven skattefri försäljningsvinst

och minskning av värdet av jorden säljaren får behålla 130 000 mark av köpesumman om 370 000 mark. Köparen hade 1989 och 1990 betalt sammanlagt 170 000 mark av köpesumman. Det belopp av 130 000 mark som i samband med hävning av köpet tillfaller säljaren skall anses som i ISL 29 och 32 § avsedd skattepliktig kapitalinkomst det skatteår då köpet hävs. Vid senare överlåtelse av det outbrutna området skall säljaren anses ha ägt det räknat från den tidpunkt då han ursprungligen förvärvade det. Skatteåret 1993 och 1994.

Apport

HFD 1993/5330

Avsikten med personer bosatta i Finland var att investera A Ab:s aktier, som det ägt, helt i ett schweiziskt holdingbolag, aktiestocket av vilket de skulle äga helt. Investeringen av aktierna som apport i ett schweiziskt bolag som redan ägts eller som skall grundas inbegrep överlåtelsen som skall anses såsom byte och på vilken tillämpades inkomstskattelagens stadganden (1535/92) om beskattning av överlåtelsevinst. Vid beräkning av överlåtelsevinst ansågs såsom överlåtelsepris av A Ab:s aktier, som skall överlåtas, deras gängse värde vid överlåtelsetidpunkten. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Skatteåret 1994.

HFD 2009/1634 HFD:2009:66

Personerna A, B och C ägde aktiestocket i X Ab. A, B och C grundade var sitt aktiebolag, vars samtliga aktier tecknades av stiftaren. Då A, B och C sålde sina aktier i X Ab mot ett pris som underskred det gängse priset till till det nya bolaget som grundades, ansågs överlåtyelserna utgöra placeringar som ska likställas med apport. Såsom överlåtelsepriset för egendomen som på detta sätt placerats i aktiebolaget betraktades i personernas beskattning det gängse värdet för aktierna i X Ab vid överlåtelsetidpunkten. Förhandsavgörande för år 2008 och 2009.

CSN 1984/487

Av dödsbo ägd fastighet, på vilken flera byggnader var belägna, skulle omändras till bostadsaktiebolag så, att fastigheten såsom apport insättas i det bostadsaktiebolag som skulle grundas till ett pris som inte översteg dess gängse värde och det nominella värdet av bostadsaktiebolagets aktier är av samma storlek som fastighetens apportvärde. Dödsboet tecknade en del av aktierna och delägarna i dödsboet en del. Vid försäljning av aktier i det bostadsaktiebolag som skulle grundas betraktas det nominella värdet som deras anskaffningspris. Skatteåret 1984.

Skifteslott från aktiebolag

HFD 1977/2915 II 558

Sökandena ämnade upplösa aktiebolag, som hade rikligt med outdelade vinstmedel (s.k. skrinbolag). De erhåller inte skattepliktig inkomst av åtgärden, enär de ägt aktierna i det aktiebolag som upplöses i mer än fem år. Förhandsbesked.

HFD 1988/2891 B 543

Ett fastighetsaktiebolag nedsatte sitt aktiekapital och överlät en mot nedsättningen motsvarande andel av sin jordegendom såsom skiftesandel till två av sina delägare som trädde ut ur bolaget. Nedsättningen av aktiekapital ansågs för fastighetsaktiebolagets del som en i 21 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd överlåtelsevinst, varvid som överlåtelsevärde anses det gängse värdet vid överlåtelsetidpunkten. Eftersom fastighetsaktiebolaget hade ägt fastigheterna över 10 år, skulle stadgandena i 1 mom. 1 punkten i paragrafen om tillfällig försäljningsvinst inte tillämpas. På vinsten tillämpades 1 mom. 2 punkten som gällde vinst av egendomsöverlåtelse. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988. Omröstning 2-2-1.

CSN 1986/72

Andelslaget hade köpt Mejerirörelse Ab:s hela aktiestock 29.9.1981. Mejerirörelse Ab:s verksamhet hade då nedlagts omedelbart. I samband med att Mejerirörelse Ab upplöstes var fördelningsandelen som tillkommer andelslaget i sin helhet andelslagets skattepliktiga inkomst, ifall bolagsstämman, i vilken utredningsmän avlämnat slutredovisningen, hölls före 29.9.1986. Ifall nämnd bolagsstämma hölls 29.6.1986 eller därefter, utgjorde 20 % av skiftesandelen andelslagets skattepliktiga inkomst. Andelslaget fick av-

dra utgifterna som hänfört sig till anskaffningen av Mejerirörelse Ab:s aktier under skatteåret då utredningsmän avlämnade slutredovisningen för bolagsstämman. Om nämnda bolagsstämma hölls 29.9.1986 eller därefter, avfördes från anskaffningsutgiften för aktierna endast det skatteplikitga beloppet av skiftesandelen och hela beloppet som överstigerskiftesandelen. Skatteåret 1986 och skatteåret 1987.

Återbetalning av kapital från ett aktiebolag

HFD 2001/1244 OCH 1245

A Abp var stiftande delägare i kapitalfond i bolagsform på viss tid B Ab, vars aktier hörde till A Abp:s anläggningstillgångar. B Ab gjorde aktiekapitalplaceringar i bolag som inledde sin verksamhet eller som redan var verksamma och finansierade verksamheten i dessa bolag med annat riskkapital. Enligt förvaltningsavtalet som reglerar B Ab:s verksamhet kunde bolaget dela ut sina tillgångar till sina delägare redan före upplösningen. B Ab:s aktiekapital var 4 010 000 mark. Överkursen 36 090 000 som delägarna betalt för aktierna hade i B Ab:s eget kapital bokförts under reservfond. Om B Ab återbetalar till A Abp i enlighet med sin verksamhetsidé bundet eget kapital med iakttagande av bestämmelserna i lagen om aktiebolag genom att minska sin reservfond eller aktiernas nominella värde, är det ur A Abp:s synpunkt fråga om skattepliktig inkomst enligt bestämmelserna i 4 § och 5 § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. A Abp får med stöd av 42 § 2 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet dra av anskaffningsutgiften för aktierna i B Ab till den del som motsvar kapitalåterbäringen. Förhandsbesked för skatteår 200-2004.

I ärendet HFD 23.05.2001 ansågs likaså, att det var fråga om skattepliktig inkomst, då en skattskyldig som ska beskattas enligt inkomstskattelagen får en kapitalåterbäring av bundet eget kapital på grund av aktier som han äger. Den skattskyldige får dra av aktiernas anskaffningsutgift till den del som motsvarar återbäringen.

CSN 2004/60

X Ab ämnade minska sitt eget bundet kapital genom att minska aktiernas nominella värde samt genom att minska överkursfonden. Beloppet som minskades återbetalades till delägarna i förhållande till aktieägandet. Bolagets delägare fick med beaktande av bestämmelserna i 29 § och 32 § ISL kapitalinkomst som skulle likställas med aktiernas överlåtelsepris. A var med beaktande av bestämmelserna i 29 § och 46 § ISL berättigad att dra av aktiernas anskaffningsutgift till den del som motsvarade återbäringen. Från aktiernas anskaffningsutgift avdrogs samma eurobelopp som av bolagets kapital hade återbetalts till A. Förhandsavgörande för år 2004. Omröstning 7-2 (ej laga kraft vunnet).

Anskaffning av egna aktier

HFD 2003:59, HFD 2003/2055

Makarna A och B hade varit aktieägare i X Ab som bedrev byggnadsentreprenadsverksamhet allt sedan bolagets grundande1982 och arbetat hela tiden i bolaget. Makarna ägde 85 %, deras som T 5 % och X Ab själv 10 procent av bolagets aktiestock. Bolaget hade under senaste 6 år delat ut dividender knappa hälften av bolagets resultat. A och B hade för avsikt att tillsammans med sina 3 barn genomföra generationsväxling i bolaget. I detta ändamål skaffade X Ab från A och B deras aktier i bolaget.A och B fortsatte att arbeta i bolaget under en övergångsperiod om tre år. A arbetade som styrelsens ordförande och B i sina tidigare uppgifter inom ekonomiförvaltningen. T blev i inriktad aktieemission efter anskaffningen av aktierna bolagets största aktieägare och verkställande direktör. Ägarandelarna av makarnas barn i bolaget skulle bli 80 %. Inlösningen av aktierna ansågs inte ske i avsikt att undvika skatt, utan vinsten som eventuellt skulle fås av aktierna utgjorde skattepliktig kapitalinkomst för A och B på sätt som avses i 45 § inkomstskattelagen. Skatteår 2003. Förhandsavgörande.

CSN 1998/101

Ett publikt aktiebolag A hade för avsikt att med vinstutdelningsbara tillgångar genom värdepappersbörsens förmedling skaffa sina egna aktier så att aktiernas sammanräknade nominella värde eller röstetalet som de ger var högst 5 procent av aktiekapitalet eller av samtliga aktiers röstetal. Anskaffningen av egna aktier skedde på sätt som stadgas i 7 kap. i lagen om

aktiebolag (14.2.1997/145) Priset som betalades för aktierna skulle betraktas som aktiernas gängse pris. På anskaffningen av aktierna kunde stadganden om förtäckt dividendutdelning i 29 § lagen om beskattningsförfarande inte tillämpas till någon del. Skatteåret 1998.

Andelsavgift

CSN 2002/5

Fondförhöjning genomförs enligt 9 kapitel 20 § 1 mom. i den nya lagen om andelslagar så, att stadgarnas bestämmelse om andelavgiften ändras och fördelnigsbart överskott överförs till medlemmens andelsagift i samma förhållande som överskott kan enligt lagen och föreskrifter delas ut åt delägarna. Rätt till fondförhöjning tillkommer den som är medlem i andelslaget då beslut om fondförhöjningen fattas.

Andelslaget X ämnar utnyttja fondförhöjning då det omräknar andelsavgifterna till eurobelopp. Person A är medlem i andelslaget X. För A uppkom inte av fondförhöjning i enlighet med den nya lagen om andelslager sådan förmån som skulle omedelbart tas i beaktande i hans beskattning. Förmånen tas i beaktande i A:s beskattning först då den förhöjda andelsavgiften återbetalas eller överförs. På återbäring eller överföring av andelsavgiften tillämpas i beskattningen inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinst. Den förhöjda andelsavgiften motsvarande andelen bör anses ha varit i den sökandes besittning från och med den tidpunkt då han anskaffar den ursprungliga andelen. Vinst som fås av överlåtelse av andelen utgör inkomst för det skatteår under vilket överlåtelsen ägt rum. Förhandsavgörande för år 2002 och 2003.

CSN 2002/25

Fondförhöjning genomförs enligt 9 kapitel 20 § 1 mom. i den nya lagen om andelslagar så, att stadgarnas bestämmelse om andelavgiften ändras och fördelnigsbart överskott överförs till medlemmens andelsagift i samma förhållande som överskott kan enligt lagen och föreskrifter delas ut åt delägarna. Rätt till fondförhöjning tillkommer den som är medlem i andelslaget då beslut om fondförhöjningen fattas.

Andelslaget X ämnar utnyttja fondförhöjning då det omräknar andelsavgifterna till eutobelopp. Person A är medlem i andelslaget X.

Förmånen som uppkommer av fondförhöjningen tas i beaktande i A:s beskattning först då den förhöjda andelsavgiften återbetalas. Då andelslagets medlem anmäler skriftligen till andelslaget att han ska utträda ur sammanslutningen, är han berättigad att få sin andelsavgift tillbaka. Andelsavgiften återbtalas i sin helhet, om andelslaget har enligt balansräkningen i bokslutet som följer närmast efter utträdandet överskott som kan delas ut. Om sådant överskott inte finns, bestäms återbäringen på basis av eget kapital som står till förfogandet. På återbäring av andelsavgiften tillämpas i beskattningen inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinster. Utträdande ur sammanslutningen betraktades som annan överlåtelse av andelen, som sker på sätt som avses i 110 § 2 mom. ISL under det skatteår, under vilket A meddelar utträdandet till andelslaget. Förhandsavgörande för år 2002 och 2003.

Försäkringsfall

HFD 1984/331 II 569

A hade under skatteåret med anledning av att hans personbil skadats fått i ersättning 31 000 mark ur trafikförsäkringen, varvid den skadade bilen, som inte kunde repareras till skäliga kostnader, i enlighet med 6 § 3 mom. trafikförsäkringslagen hade överlåtits till försäkringsbolaget. Överlåtelsen av fordonet i anslutning till ersättning av trafikskadan skulle inte anses som i IFSkL 21 § avsedd tillfällig överlåtelse av egendom. Trafikskadeersättningen utgjorde inte heller på någon annan grund i IFSkL 20 § 5 punkten avsedd ersättning som erhållits i stället för skattepliktig inkomst, utan i sin helhet sådan skadeersättning som enligt IFSkL 22 § 1 mom. 15 punkten inte är skattepliktig inkomst. Skatteåret 1978. Omröstning 7-1.

Fång och överlåtelse mot vederlag

Dagen för köpet huvudregel

HFD 1983/5606

A hade inköpt en tomt 11.9.1971 för ett bolag som skulle grundas. Bolaget hade grundats med

ett 28.11.1974 undertecknat bolagsavtal. Bolaget skulle anses ha ägt tomten från det då tomten inköpts för det bolags räkning som skulle grundas mao. från och med 11.9.1971.

HFD 1984/4967 II 585

Fastighet ansågs, med tanke på förutsättningarna för beskattning av realisationsvinst ha varit i den skattskyldiges ägo från dagen för köpet, trots att föräldrarna till köparen, vilka var säljare, hade förbehållit sig ägande- och besittningsrätten intill sin död. Förhandsbesked. Skatteåren 1984 och 1985.

CSN 1985/536

En skattskyldig hade genom två köp som ingåtts år 1979 köpt hälften av två oskiftade dödsbon. Ägartiden för dödsboandelarna vilka ansågs som lösegendom räknades från det ögonblick då köpen av boandelarna gjordes. Den skattskyldige ansågs ha fått det outbrutna området som tillföll honom vid arvskiftet genom fång mot vederlag vid den tidpunkt då boandelarna såldes. Skatteåret 1985.

Fastighetsköp

HFD 1973/3683 II 564

Skattskyldig hade gjort ett av offentligt köpvittne bevittnat preliminärt avtal angående fastighetsköp 4.1.1964 och slutligt köpebrev 29.12.1966. Av köpesumman skulle enligt det preliminära avtalet en del betalas efter hand och resten då köpebrevet gjordes upp. Om övergången av besittningsrätten avtalades först då det slutliga köpebrevet uppgjordes. Fastigheten ansågs ha övergått i köparens ägo först vid tidpunkten för det slutliga köpebrevets uppgörande.

HFD 1974/2700 II 558

Den skattskyldige hade köpt en fastighet 2.12.1954 sålunda, att besittningsrätten övergick genast, men äganderätten först sedan bägge säljarna avlidit. Sedan den ena säljaren avlidit år 1967, hade den andra medelst 19.1.1969 uppgjort avtal utan tilläggsersättning överlåtit äganderätten till köparen. Den av tillfällig överlåtelse avsedda tioårstiden skulle räknas från 2.12.1954. Förhandsbesked.

HFD 1975/4795 II 553

Lägenheter, vilka såsom tillskottsmark till lantbrukslägenhet inköpts av privatpersoner ansågs med tanke på beskattning av tillfällig försäljningsvinst ha befunnit sig i köparnas ägo från dagen för undertecknandet av köpekontraktet mellan köparna och säljarna och inte först från den senare tidpunkt, då äganderätten i enlighet med köpekontraktets villkor övergått till köparna efter det kolonisationsmyndigheterna gett sitt tillstånd till överföring av de kolonisationslån, vilka hörde till lägenheterna. Förhandsbesked. Skatteåren 1975 och 1976. (IFSkL 21 § mom.).

HFD 1976/1970 II 534

Den skattskyldige hade medelst 6.6.1970 ingånget arrendeavtal arrenderat åt sig en tomt på 30 år mot ett årligt arrende om 15 200 mark och på villkor, att arrenderätten utan att höra markägaren kunde överlåtas till tredje man. På tomten hade den skattskyldige åren 1970-1971 uppfört en semesterbostad. Med hänsyn till beskattning av tillfällig försäljningsvinst ansågs, att den skattskyldige förvärvat ifrågavarande, vid beskattningen såsom fastighet betraktade byggnad jämte arrenderätten till marken genom sådant fång mot vederlag, som avses i 21 § 1 mom. IFSkL Förhandsbesked. Skatteåren 1975 och 1976.

HFD 1981/2621 II 576

Den skattskyldige hade vid uppgörandet av preliminärt avtal om lägenhetsköp år 1968 betalt mer än hälften av köpesumman och fått fastigheten i sin besittning på basen av detta avtal. Sedermera hade honom beviljats byggnadstillstånd för uppförande av bastu på fastigheten. Vid beskattningen hade han blivit behandlad som fastighetens ägare och säljarens konkurs hade inte påverkat slutförandet av det köp som det preliminära avtalet förutsatte år 1978. Lägenheten ansågs med tanke på beskattning av tillfällig försäljningsvinst, ha varit i den skattskyldiges ägo från år 1968. Förhandsbesked. Skatteåren 1980 och 1981.

HFD 1986/709

Sökanden hade med ett köpebrev som uppgjorts år 1956 köpt en fastighet tillsammans med

sin bror. Den god man som förordnats på grund av att köparna var minderåriga hade senare konstaterats vara jävig. Sökanden hade inte efter det han blivit myndig vidtagit åtgärder för att häva köpet, och år 1985 hade uppgjorts en kompletteringsförklaring som höll det ursprungliga fastighetsköpet i kraft. Om sökanden nu säljer sin fastighetsandel, anses han ha ägt den över 10 år. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

Aktieaffär

HFD 1984/1151 II 583

Då säljare i föravtal förband sig att till avtalat pris sälja aktier i ett fastighetsbolag, som på säljarens försorg senare skulle grundas, vilka berättigade till besittning av viss lägenhet, kunde aktierna inte anses ha befunnit sig i köparens ägo på sätt som i 21 § 1 mom. IFSkL avsågs ännu då föravtalet ingicks, även om han då fick överta lägenheten mot hyra. Förhandsbesked. Skatteåret 1983. Omröstning 4-3.

HFD 1986/1041 II 551

Den skattskyldige A hade i egenskap av aktieägare i ett bostadsaktiebolag 6.1.1977 yrkat på att få inlösa en aktie i bolaget som hade sålts till makarna B, vilka inte var delägare i bolaget. Sedan köparna motsatt sig inlösningsyrkandet hade ärendet med talan rörande fastställelse av inlösningsrätten anhängiggjorts vid rådstuvurätten. Rådstuvurätten hade 7.3.1977 med sitt beslut förpliktat B att överlämna aktierna till A mot inlösningspriset. Hovrätten hade 4.5.1979 förkastat B:s besvär, och Högsta domstolen förvägrade 3.11.1981 med sitt beslut besvärstillstånd. Enligt stämpelskattenotan hade äganderätten till aktierna övergått på A 3.11.1981. HFD ansåg att A i sin ägo fått bostadsaktien på det sätt som avsågs i 21 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet först då denne, sedan han betalt inlösningspriset, slutligt hade fått äganderätten till aktien eller tidigast först fr.o.m. 3.11.1981. Då A hade sålt aktien 31.3.1982, hade den varit i hans ägo en kortare tid än fem år. Överlåtelsevinsten utgjorde skattepliktig inkomst för honom. Skatteåret 1982.

HFD 1990/2885

X Ab:s bolagsstämma hade 27.12.1984 beslutat höja aktiekapitalet från 200 000 mark till 400 000 mark. A hade tecknat 38 aktier i X Ab. A hade 8.1.1985 betalat förhöjningen av aktiekapitalet. A hade i sin skattedeklaration för 1985 deklarerat att han ägde aktierna och han hade fått avdra räntorna på det lån han tagit för teckningen av aktierna såsom räntor på lån som hänför sig till förvärvsverksamhet. I X Ab:s bokföring hade förhöjningen av aktiekapitalet behandlats som aktiekapital i balansräkning 31.12.1985. Eftersom förhöjningen av aktiekapital inte hade anmälts till handelsregistret, handelsregistret hade inte mer godkänt bolagsstämmans beslut 27.12.1984 såsom grund för registrering. Man hade varit tvungen att 9.3.1987, såsom grund för registrering, hålla en extra bolagsstämma, där aktiekapitalet hade höjts med 200 000 mark och där det hade utgivits 40 nya aktier med det nominella värdet av 5 000 mark vardera ; A hade tecknat 38 av dessa aktier. Denna ändringsanmälan hade inlämnats till handelsregistret 25.3.1987. Förhöjningen av aktiekapitalet hade antecknats i handelregistret 2.9.1987. Under dessa omständigheter ansågs det att sökanden ägt de 38 aktierna, som han tecknat, fr.o.m. 27.12.1984. Förhandsbesked. Skatteåret 1990.

HFD 1992/2059

Den skattskyldige hade 28.11.1988 sålt 50 stycken aktier till bolaget mot 4 211 500 mark, vilka aktier han hade enligt 16.1.1987 undertecknade stämpelskatteuträkningen och anteckningarna i bolagets aktieförteckning köpt 14.1.1987. I strid mot anteckningar i officiella handlingar kunde aktieägaren inte anses ha ägt aktierna tidigare än 14.1.1987 oberoende av, att enligt framlagda vittnesmål en annan person hade endast formellt ägt ifrågavarande aktierna från och med 1978. Då aktieägaren således hade inte ägt aktierna minst 5 års tid, var vinsten som erhållits vid försäljning av dem den skattskyldiges skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1988.

CSN 1980/668

Sökandena hade medelst ett 4.4.1977 undertecknat bolagsavtal grundat ett fastighetsaktiebolag, till vilket de i apport hade överlämnat av dem ägda andelar i en fastighet, som vid beskattningen behandlats såsom fastighetssammanslutning. Sökandena ansågs ha ägt aktierna i fastig-

hetsaktiebolag från och med 4.4.1977. IFSkL 21 § 1 mom.

Vissa företagssaneringar

ÄNDRINGAR AV VERKSAMHETSFORM

HFD 1982/5966 II 538

Bostadsandelslag hade upplösts så, att andelslagets medlemmar i förhållande till sina andelar hade beviljat andelslaget lån i den omfattningen, att andelslaget kunde betala sina utomstående skulder. Andelslagets förmögenhet hade därefter jämte tillgångar och skulder sålts till ett bostadsaktiebolagna, som grundats för att fortsätta med verksamheten, till ett pris som motsvarade den skuld andelslaget hade till sina medlemmar. Därefter hade grundarna av bostadsaktiebolaget åt andelslagets medlemmar sålt de aktier som berättigade till besittning av de lägenheter som medlemmarna använde såsom bostad. Köpesumman hade konstaterats helt erlagd så, att köparen hade transporterat till bostadsaktiebolaget sin fordran hos bostadsandelslaget motsvarande köpesumman. Då andelslaget upplöstes uppstod inte sådan inkomst som avses i 19 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1978.

CSN 1980/672

Ett bostadsandelslag, som var sökande, ämnade sälja den fastighet det ägde till bokföringsvärdet åt ett bostadsaktiebolag, som dess delägare grundat. Ansågs, att åtgärdens beskattningsmässiga påföljder bestämdes enligt 21 § 1 mom. IFSkL och att 57 § BeskattningsL inte kunde tillämpas.

CSN 1982/196

Ändrandet av ett fastighetsaktiebolag till bostadsaktiebolag ansågs inte såsom ett i 21.1 § IFSkL avsett fång, vilket skulle ha inlett en ny ägandetid.

CSN 1987/133

Om ett ömsesidigt skadeförsäkringsbolag ombildas till aktiebolag, uppkommer för sökanden inte någon skattepliktig inkomst av att delägarskapet i ömsesidiga försäkringsbolaget byts ut mot A-seriens aktier i försäkringsaktiebolaget. Sökanden skall anses erhålla A-aktierna genom fång mot vederlag när bolaget som skall bildas antecknas i handelsregistret. Dessa aktier har inte någon oavskriven anskaffningsutgift vid beskattningen. Skatteåret 1987 och skatteåret 1988.

CSN 1989/667

Ombildande av en ekonomisk förening till ett andelslag, då detta ombildande genomfördes i enlighet med lagen om ombildande av föreningar som utövar ekonomisk verksamhet till andelslag (502/89), likställdes med i 38 § 1 mom. 1-5 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedda ändringar av verksamhetsform. Besittningstiderna för föreningens fastigheter och värdepapper beräknades från den tidpunkt före ändringen av verksamhetsformen då egendomen förvärvades. Skatteåret 1989.

CSN 1990/353

Det är avsikt att i enlighet med 158 § a-e punkterna lagen om andelslag ombilda ett andelslag som idkar rörelseverksamhet till ett aktiebolag. Delägarna i andelslaget skall bli delägare i aktiebolaget i proportion till deras andelar. Om andelslagets tillgångar och skulder överförs från samma bokföringsvärden till det aktiebolag som skall fortsätta med dess verksamhet, blir andelslaget till följd av ifrågavarande ändring av företagsform inte upplöst vid beskattningen och ändringen av företagsform avbryter inte i 67-69 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och 6 § 1 mom. 1 punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avsedda besittningstider för den egendom som hänför sig till verksamheten som skall övergå. Skatteåret 1990 och skatteåret 1991.

CSN 2005/70

A ab, som inte idkade näringsverksamhet, ämnade skaffa sådan andel av B Ab:s aktier att aktierna som det ägde gav mera än hälften av röstetalet som samtliga aktier i B Ab avkastar och ge som vederlag till aktieägare i B Ab sina nya aktier som bolaget emitterat. Arrangemanget skulle betraktas som aktiebyte oberoende av att bolaget som skaffade aktierna idkade inte affärsverksamhet. I beskattningen av delä-

gare i B Ab tillämpades bestämmelsen i 45 § 2 mom. ISL om aktiebyte. Förhandsavgörande för år 2005 och 2006. Ej laga kraft vunnet.

CSN 2005/97

A ägde hela aktiestocket i i ett s.k. vanligt fastighetsaktiebolag. Bolagets bolagsordning skulle ändras så, att bolaget skulle bli ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag. Avsikten var att balansräkningens kontinuitet skulle tillämpas i samband med ändring av bolagsordningen. Det ansågs, att bolagets upplöstes inte i beskattningen. Skattepliktig inkomst uppstod inte för A i samband med ändring av bolagsordningen. Förhandsavgörande för år 2005 och 2006. Laga kraft vunnet.

Tidpunkt för delägarens fång

HFD 1980/1528 II 577

Ett kommanditbolag hade omändrats till aktiebolag i enlighet med det förfarande som stadgats om ändring. Under kommanditbolagets verksamhet hade den enda ansvariga bolagsmannens kapitalinsats vuxit förutom på grund av vinstmedlen även på grund av ny kapitalinvestering. Då den ansvariga bolagsmannen sålde de aktier i bolaget som svarade mot hans investering i kommanditbolaget räknades den fem års tid, som avgjorde försäljningsvintens skatteplikt från grundandet av kommanditbolaget även för den del som motsvarade det under verksamheten utökade kapitalet. Skatteåret 1974. (Jfr för tyst bolagsmans del HFD 1994/3270).

HFD 1987/4832 B 574

A hade sedan år 1976 tillsammans med en annan person varit ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag, som grundats sagda år, tills han i april 1981 blivit enda ansvariga bolagsman sedan han köpt den andra ansvariga bolagsmannens bolagsandel. Kommanditbolaget hade i februari 1985 ombildats till aktiebolag. A hade härvid i en handling som gällde ändringen av bolagsform förklarat att han tecknat vissa aktier i motsvarighet till den insats som han ursprungligen placerat i kommanditbolaget. Då A 12.3.1985 sålde sagda aktier, ansågs han ha ägt hälften av dem över fem år och hälften av dem under fem år. Till sistnämnda del ansågs de förutsättningar för beskattning av tillfällig försäljningsvinst vilka gällde ägartiden ha uppfyllts. Skatteåret 1985.

HFD 1994/3270 B 535

C grundade tillsammans med sin make B och syster A ett kommanditbolag år 1983. Ansvarig bolagsman C investerade 70.000 mark som sin insats i bolaget och tysta bolagsmän B 40.000 mark och A 10.000 mark. Bolagsmän slöt år 1988 ett avtal om ändring av kommanditbolaget till aktiebolaget. Aktiebolagets aktiekapital, 120.000 mark, fördelade sig på 120 aktier, av vilka C tecknade 70 aktier, B 40 aktier och A 10 aktier. Aktiebolaget infördes i handelsregistret år 1988. A sålde alla 10 aktier till sin bror C samma år till ett pris av 40.000 mark. Till A:s inkomst adderades vid beskattningen 18.000 mark såsom tillfällig försäljningsvinst, som erhållits från försäljningen av aktier. Länsrätten förkastade A:s besvär. Kommanditbolagets substansvärde år 1988 hade varit 2 miljoner mark. Tysta bolagsmän hade enligt bolagsavtalet vid upplösningen av bolaget endast rätt till återbäringen av sina kapitalinsatser jämte räntor enligt avtalet. A skulle ha haft rätt på basen av sin insats i bolaget, 10.000 mark, till endast en aktie, till vilkens del såsom anskaffningstid skulle betraktas tiden för kommanditbolagets grundande. Såsom anskaffningstid skulle till nio aktiers del däremot betraktas tidpunkten för registreringen av aktiebolaget. A:s fång skulle anses i sin helhet vara ett oneröst förvärv. HFD förkastade länsrättens utslag och uttryckte som motiveringar, att A hade erhållit mera aktiebolagets aktier än hans insats i kommanditbolaget skulle ha förutsatt med anledning av att C hade vid aktieteckningen tecknat mindre aktier än sin insats som bolagsman och således avstått från teckningen av aktier till förmån för sin syster. Eftersom A inte hade erlagt vederlag vid teckningen av aktier, skulle på försäljningen av de ifrågavarande nio aktierna inte tillämpas stadgandena om beskattning av tillfällig försäljningsvinst enligt 21 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1988. Omröstning 5-2.

Medlemmarna som hade olika åsikter vidmakthöll slutresultatet av länsrättens utslag. A hade inte erhållit nio aktier på det sättet att såsom deras anskaffningstidpunkt skulle betraktas tidpunkten för grundande av kommanditbolaget. Då fånget till nio aktiers del hade skett

mot ursprunglig kapitalinsats och av bolagsmån anmäld arbetsinsats, var fånget ett oneröst förvärv.

Fusion

CSN 2001/24

X Ab hade genom att minska aktiekapitalet makulerat sina aktier som inte bytts på sinom tid, vilka aktier hade varit avsedda för att i form av fusionsvederlag överlämnas till aktieägare i andra bolag som på olika tider fusionerats med bolaget. I skadeståndsrättegången som uppstått på grund av ärendet högsta förvaltningsdomstolen konstaterade, att bolagsstämmans beslut om makulering av aktierna hade varit ogiltigt och det borde inte enligt aktiebolagslagens bestämmelser ha iakttagits. Minskningen av aktiekapitalet hade dock omedelbart anmälts till handelsregistret och beslutet hade också i övrigt verkställts redan för flera år sedan. Parterna hade utgått från att återkallande av verkställighet inte längre var möjligt.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att möjlighet till att erhålla fusionsvederlagsaktierna hade förlorats och skadan som drabbat dem som varit berättigade till aktierna var, oberoende av ovan avsedd ogiltighet, slutlig. X Ab var således ansvarigt för skadan som åsamkats dem som varit berättigade till aktierna som makulerats genom bolagsstämmans beslut.

A hade ägt aktier i Y Ab. Y Ab hade fusionerats med X Ab år 1974. A hade på ovan beskrivet sätt förlorat sitt fusionsvederlag. X Ab var på grund av skadan som föranletts av makulering av aktierna skyldigt att till honom betala skadeersättning 80 000 mark jämte ränta.

A hade inte överlåtit aktierna i Y Ab. Ersättningen som han fått för att aktieägarens rättsställning gått förlorat ansågs inte ha erhållits i stället för skattepliktig inkomst, utan som sådan skattefri skadeersättning som avses i 78 § ISL. Förhandsavgörande för år 2000.

Fission

HFD 2004/3068

A Ab ämnade fördela sig i två nya bolag, av vilka den ena idkade affärsverksamhet som A Ab bedrivit tidigare. Det andra nya bolaget ägde i form av ömsesidigt fastighetsaktiebolag byggnaderna och konstruktionerna samt därtill ansluten egendom som tidigare hört till A Ab Aktierna i det ömsesidiga fastighetsaktiebolaget ägdes gemensamt av A Ab:s aktieägare i förhållande till deras aktieägande i A Ab. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den omständigheten att delägare i det fissionerande bolaget skulle i samband med gemensamt ägande av bestämda andelar såsom vederlag få aktier som det mottagande ömsesidiga fastighetsaktiebolaget emitterat utgjorde inte hinder för att bestämmelsen om fission i 52c § lagen om skatt på inkomst av näringsverksamhet kunde tillämpas. Förhandsavgörande för år 2004 och 2005.

CSN 1999/14

A Ab var moderbolag i en koncern vars dotterbolag B Ab idkade serietillverkning av metallprodukter. A Ab ägde den industrifastighet på vilken belägen byggnad hade hyrts ut huvudsakligen åt bolag utanför koncernen. A Ab fördelades i två nya bolag. Fastigheten överfördes till det ena bolaget och B Ab:s aktier överfördes till det andra bolaget. Fissionen genomfördes på sätt som i 52c § NärSkL avses. Såsom anskaffningstiden för aktier i det övertagande bolaget som delägaren i A Ab fått betraktades anskaffningstiden för aktierna i det överlåtande bolaget. Skatteår 1999 och skatteår 2000.

CSN 1999/48

Såsom fördelningsgrund för aktierna i B Ab och C Ab som X fått i samband med fördelningen av A Ab tillämpades förhållandet mellan aktiernas gängse värden, om det med gängse värden för mottagande bolagens aktier överensstämmande förhållandet avvek minst med 20 % från förhållandet mellan nettoförmögenheterna som överfördes till mottagande bolag.

Det gängse värdet för aktier i mottagande bolag var samma som deras sannolika överlåtelsepris omedelbart efter det att fissionen trätt i kraft. Om aktierna noterades i börsen, kunde aktiernas gängse värde anses ha utformats enligt medeltalet av börskurserna som noterats under de fem första dagarna. Skatteår 1999.

CSN 2001/70

X Oy var ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag. Föremålet för bolagets verksamhet var att i

staden A äga och förvalta två olika tomter och bilplatser som skulle byggas på dem.

Bolagets aktier hade indelats i fyra olika aktieserier, vilka gav olika rättigheter i bolaget: Aktierna i serie A och D gav rösträtt i bolagsstämma men berättigade inte till att förvalta över bilplatser. Aktierna i serie B och C berättigade däremot förutom till rösträtt även till att använda bilplatser som bolaget ägde, aktierna i serie B i kvarteret 1 och aktierna i serie C i kvarteret 2.

X Oy ämnade fördela sig två nya bolag. Avsikten var att man skulle till det ena mottagande bolaget överföra tomten i kvarteret 1 och till det andra tomten i kvarteret 2 jämte bilplatser som skulle byggas på dem samt annan egendom och skulder som hänförde sig till tomterna.

Ägare av aktier i serie A skulle såsom fusionsvederlag erhålla aktier i bägge mottagande bolag en ny aktie mot varje gammal aktie. Ägare av aktier i serie B skulle däremot få såsom vederlag endast aktier i det ena mottagande bolaget en ny aktie mot varje gammal aktie. Dessa nya aktier i serie B skulle ge rätt att använda en av bolagets bilplatser i kvarteret 1. Ägare av aktier i serie C skulle motsvarigt få som vederlag endast aktier i det ena mottagande bolaget, som skulle berättiga till att använda bolagets bilplats i kvarteret 2.

Stadganden om fission förutsätter uttryckligen, att aktieägare i det fusionerande bolaget får som vederlag aktier som emitterats av mottagande bolag i förhållande till deras tidigare aktieägande. Stadgandet har ansetts betyda, att samtliga aktieägare måste få aktier i respektive bolag i samma förhållande som de äger aktier i bolaget som fördelas.

Specialstadganden om fission skall tillämpas begränsat. Aktieägare i X Oy skulle inte få aktier i bägge motsvarande bolag i samma förhållande som de ägde aktier i bolaget som skall fördelas. Förutsättningarna som ställts för fission uppfylldes således inte och bestämmelser om fission i 28 § ISL och 52 c § NärSkL kunde inte tillämpas på arrangemanget som beskrivits i ansökningen. Förhandsavgörande för år 2001 och 2002.

CSN 2004/49

En privat affär som A ägde förvandlades till aktiebolag genom en ändringshandling som undertecknades 13.11.1995. Företaget infördes i handelsregistret såsom aktiebolag 19.4.1996. Aktiebolaget bedrav näringsverksamhet i lokaliteter som det ägde. bolaget ämnade fördela sig i två bolag så, att det ena av de nya bolag fortsatte med näringsidkandet och det andra var ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag. Fastigheten som överfördes till fastighetsaktiebolaget hyrdes ut till bolaget som idkade näringen. 80 % av aktiestocket i bolaget som skulle delas ägdes av A och B ägde resterande 20 %. Delägarna fick i samma förhållande akrier i båda bolag som bildades i samband med fissionen. A:s aktier i det ömsesidiga fastighetsbolaget berättigade enligt lägenhetsbeskrivningen till besittning av lägenheterna 1, 2, 4, 5, 6, och 7 och B:s aktier berättigade till besittning av lägenhet 3. Arrangemanget betraktades som sådan fission som avses i 52 c § NärSkL. Aktierna i bolaget som skulle fördelas ansågs ha varit i A:s besittning från och med 13.11.1995 på sätt som avses i 46 § 1 mom. ISL. Förhandsavgörande för år 2004 och 2005. (HFD 2005/987, ingen ändring)

CSN 2004/77

A Ab fördelas i enlighet med 14 a kap. 1 § 2 mom. 2 punkten så, att en del av dess tillgångar och skulder överförs utan utredningsförfarande till bolaget B Ab som grundas. A Ab:s bundet eget kapital minskas i samband med fissionen med beloppet som blir aktiekapitalet i B Ab som är det mottagande bolaget. Till delägare i B Ab ges som vederlag aktier i B Ab som ska grundas i samma förhållande so dessa äger aktier i A Ab.

Överföring av förmögenhet till det mottagande bolaget i samband med delvis fördelning som avses i ansökningen betraktades i A:s beskattning såsom en överlåtelse som realiserade inkomsten. Såsom överlåtelsepriset på tillgångar som överfördes betraktades deras gängse värde. A Ab upplöstes inte i beskattningen i samband med delvis fördelning. Delvis fördelning ledde till överlåtelse som realiserade inkomsten i beskattningen av X som var delägare i A Ab. X fick en kapitalinkomst som motsvarade det gängse värdet på aktier i B Ab vilka aktier övergått till honom. Han fick dra av kapitalinkomsten motsvarande andelen av anskaffningsutgiften på de aktier i Ab som han ägde. Förhandsavgörande för år 2004 och 2005.(HFD 2005/987, ingen ändring)

Aktiebyte

HFD 2001/92

A Ab hade för avsikt till aktieägarna i X Ab rikta en aktieemission, enligt vars betalningsvillkor aktier kan tecknas endast mot apportegendom. Apportegendomen bestod av aktier i X Ab. A Ab syftade till att genom aktiebyte skaffa över 50 procent av aktierna i X Ab. Enligt X Ab:s bolagsordning har samtliga aktieägare vid bolagsstämma en röst mot varje aktie de äger, likväl så, att ingen kan för sig själv eller för någon annan rösta med en större röstetal än en femtedel av alla röster som är närvarande vid bolagsstämma. Det ansågs, att arrangemanget inte kunde på grund av begränsningen av rösträtten betraktas som aktiebyte som avses i 52 f § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, där det förutsätts, att bolaget ska skaffa en sådan andel av aktierna i ett annat aktiebolag, att aktierna som det äger medför mera än hälften av det röstetal som alla aktier i det andra bolaget medför. Förhandsavgörande för 2000 och 2001.

HFD 2002/3052 HFD 2002:81

Såsom anskaffningsutgift för aktier som bolaget skaffat genom aktiebyte betraktades vid senare överlåtelse av aktierna aktiernas gängse värde vid aktiebytets tidpunkt, även om aktierna hade bokförts i bolagets balansräkning med ett värde som var lägre än detta.

HFD 2003/615 HFD 2003:13

Om T AB (publ.) med stöd av 6 kapitel 6 § värdepappersmarknadslagen och/eller 14 kapitel 19 § lagen om aktiebolag inlöste aktier i S Abp som ägdes av sådan delägare i S Abp som inte godkänner T AB:s (publ.) offert om aktiebyte, beaktas inlösningsvederlaget som skulle betalas eller gottgörelsen som skulle betalas med stöd av 5 mom. i värdepappersmarknadslagens sagda paragraf inte då det penningvederlag som avses i 52f § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet räknas ut. Förhandsavgörande för skatteår 2002 och 2003. 52f § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

HFD 2005/254

A grundade under skatteåret B Ab och tecknade bolagets samtliga aktier genom att placera i bolaget aktier i C Ab som han ägde i form av apport. Enligt 52 § 1 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avses med däri avsett aktiebyte, som inte medför skattepåföljder, sådant arrangemang där aktiebolaget skaffar en sådan andel av aktier i ett annat bolag att aktierna som det innehar medför mera än hälften av röstetalet som det samtliga antalet aktier i det andra bolaget medför och ger såsom vederlag till delägare i det andra bolaget sina nya aktier som det emitterat. Då A fick mot apporten aktier i B Ab som skulle grundas, vilket bolag inte hade införts i handelsregistret, var det inte fråga om emittering av sådana nya aktier i B Ab som avses i 52 f § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (1733/1995) och i ärendet skulle således inte tillämpas varken bestämmelserna om aktiebyte i nämnda paragrafens 2 mom. eller bestämmelserna om överlåtelse i 45 § 2 mom. inkomstskattelagen (1734/1995). Placeringen av aktierna skulle således behandlas i beskattningen såsom överlåtelse, för vilken uppkommen vinst var sådan skattepliktig överlåtelsevinst som avses i 45 § 1 mom. inkomstskattelagen. Skatteår 1998.

HFD 2006/943

Hinder för tillämpning av 45 § 2 mom. i inkomstskattelagen i beskattning av aktiebolagets delägare, enligt vilket lagrum aktiebyte betraktas inte som egendomsöverlåtelse, utgjordes inte av den omständigheten att bolaget som skaffade aktierna i samband med aktiebytet var en skattskyldig som skulle beskattas enligt inkomstskattelagen. Förhandsavgörande för skatrteår 2005 och 2006.

CSN 1996/219

A Oy, B Oy, C Ltd och D Ab omfattas av samma operativa helhet. A Oy:s och B Oy:s hemort var i Finland, C Ltd:s i England och D Ab:s i Sverige. Bolaget hade allt som allt 27 personaktionärer i flera olika stater. X ägde 26,78 % av A Oy, 15,87 % av B Oy och 39 % av C Ltd. År 1996 grundades i England A- Group Ltd, som skulle bli moderbolag i A- koncern. Då X och övriga delägare i nämnda bolag ingick avtal om aktiebyte samma dag då A- Group Ltd får till sin ägo aktiestocken i bolag som är föremål för aktiebytet, ansågs A- Group Ltd med hemvist i England

ha skaffat sådan andel av aktierna i A Oy och B Oy, som har hemvist i Finland, och i C Ltd som har hemvist i England, att aktierna som det innehar ger ett röstetal som är större än hälften av röstetalet som alla aktier i dessa bolag ger. A-Group Ltd gav som vederlag till delägare i ifrågavarande bolag nya aktier som det emitterat. Arrangemanget betraktades såsom aktiebyte som avses i 52f § NärSkL och på X:s aktieöverlåtelser kunde stadgandet i 45 § 2 mom. ISL tillämpas. Skatteår 1996 och skatteår 1997.

CSN 1997/131

X ägde 66,5 % av A Ab:s aktiestock och röstetal och hela aktiestocket i B Ab. X överlät aktierna som det ägde i A Ab genom aktiebyte till B Ab mot gängse värde. I beskattningen av X tillämpas stadgandet i 45 § 2 mom. ISL om aktiebyte, enligt vilket bytet av aktierna i A Ab mot de nya aktier som B Ab emitterat inte betraktades som överlåtelse i beskattningen av X. På beskattningen av X inverkar inte det, till vilket värde A:s aktier registreras i B Ab:s bokföring. Aktiebyte är inte en universalsuccession. då det i samband med aktiebyte är ur det förvärvande bolagets, dvs B:s synpunkt fråga om ökning av aktiekapitalet mot apportegendom och då apportöverlåtelsen sker mot aktiernas gängse värde, skall som anskaffningsutgift för A:s aktier i B:s beskattning betraktas det överlåtelsepris som tillämpats vid A Ab:s aktiebyte under den förutsättning, att det inte överskrider det gängse värdet på de förvärvade aktierna. Skatteår 1997 och skatteår 1998.

CSN 1998/67

Storägaren X ägde 83 % och småägarna 17 % av aktierna i A Ab. Bolaget B hade i sitt avtal som ingåtts med X förbundit sig att göra bytesoffert åt samtliga aktieägare i A Ab om anskaffning av hela aktiestocket i A Ab. Bolagets avsikt var att på detta sätt skaffa en sådan andel av aktierna i A Ab, att aktierna som det ägde skulle ge mera än hälften av röstetalet som bolagets alla aktier gav. Bolaget hade för avsikt att som vederlag åt aktieägarna i A Ab ge nya aktier som det emitterat. Detta förfarande skulle betraktas som aktiebyte som avses i 52 f § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Den omständigheten, att B Oy arrangerade två aktieemissioner för anskaffningen av aktierna, har ur ansökningens synpunkt ingen betydelse, eftersom anskaffningarna av aktierna i A Ab anslöt sig till avtalet som bolaget ingått med X och emissionsbesluten fattades samtidigt och arrangerades tidsmässigt efter varandra. Bytet av aktierna i A Ab mot aktier i B Ab betraktades inte som överlåtelse i småaktionärens beskattning. Skatteår 1998.

CSN 1999/119

A Ab ägde 63,4 % av aktiestocken i X Ab, som gav bolaget motsvarande andel av röstetalet i X Ab. Person B ägde 25 % och person C 8,3 % av aktiestocken i X Ab. A Ab ämnade emittera en riktad emission åt B och C, varvid aktierna som de ägde i X Ab skulle bytas mot aktier i A Ab. Då A ägde redan före det planerade aktiebytet ett sådant antal aktier i X Ab att de gav mera än hälften av röstetalet i X Ab, kunde lättnadsstadgandet som gäller aktiebyte inte tillämpas.

CSN 1999/166

Svenskt X Ab hade framfört för delägarna i finskt Y Ab ett bytesanbud, vars objekt var samtliga aktier i Y Ab. X Ab ägde inte alls aktier i Y Ab. Anbudstiden som reserverats för godkännandet av aktiebytesanbudet var cirka två månader. X Ab hade förbehållit sig rätten att fortsätta anbudstiden med högst 160 dagar. 1) Om person A skulle byta sina aktier i Y Ab mot aktier i X Ab och X Ab skulle motsvarigt skaffa till sin ägo aktierna i sagda Y Ab först då anbudstiden förlängts eller förlängts ytterligare, skulle man på bytet tillämpa bestämmelserna om aktiebyte i 45 § ISL och i 52 f § NärSkL eftersom det var fråga om samma sakkomplex. Stadgandena kunde tillämpas, oberoende av att X Ab redan skulle i anslutning till bytesanbudet och aktieemissionen äga över 90 % av aktierna och rösterna i Y Ab. 2) X Ab ämnade uppenbarligen i stället för att förlänga anbudstiden till kvarblivande aktieägare rikta ett helt nytt bytesanbud, då bolaget redan hade blivit ägare till mera än 90 % av aktierna och rösterna i Y Ab. Bestämmelserna om aktiebyte kunde tillämpas också på detta byte, eftersom det var fråga om en åtgärd som riktades till samma egen komplex. Skatteår 1999 och skatteår 2000.

CSN 2001/115

X Ab:s aktier indelades i två serier, av vilka A

aktierna berättigade till 20 röster och B aktierna till en röst. De sökande ägde nästan alla A aktier och cirka hälften av B aktierna. Y ämnade skaffa hela aktiestocket i B Ab till sin besittning. Y Ab gjorde en offentlig offert över B aktierna. Y Ab ämnade samtidigt skaffa till sin besittning alla A aktier i X Ab och såsom vederlag till aktieägarna överlåta nya aktier som det emitterat. Dessa arrangemang, genom vilka Y Ab skulle skaffa X Ab:s aktier, skulle betraktas som en helhet. Eftersom beloppet av penningersättningen som skulle betalas för aktierna i serie B till sökanden skulle överskrida det i 52f § NärSkL avsedda 10 % :s maximibeloppet, skull anskaffningen av aktierna inte ske såsom aktiebyte på sätt som avses i 52f § NärSkL. Om de sökande skulle byta sina A aktier i X Ab mot de nya aktier som Y Ab emitterat, skulle aktiebytet betraktas i de sökandenas beskattning som överlåtelse. (Icke laga kraft vunnet).

Fång utan vederlag

ARV OCH GÅVA

HFD 1986/711 II 562

En person hade ärvt en andel av den fastighet som hans far ägt. Trots att han förbundit sig att av ifrågavarande andel erlägga till sin mor i 103 § äktenskapslagen avsedd utjämning med medel utanför boet, ansågs fånget vara vederlagsfritt och vinsten av försäljningen av fastighetsandelen utgjorde inte hans skattepliktiga inkomst i form av tillfällig försäljningsvinst. Förhandsbesked. Skatteåret 1985. Omröstning 4-1.

Fång genom avvittring

HFD 1974/859 II 567

Den skattskyldige hade 4.7.1969 inköpt en tomt i eget namn och hade honom 2.9.1969 ensam beviljats lagfart på sagda tomt, på vilken han samma år hade låtit uppföra en bostadsbyggnad. Hans hustru avled 11.10.1969. Efter hustrun verkställdes avvittring och arvskifte 31.8.1971. Den skattskyldige sålde tomten jämte byggnaden 28.4.1970. Ansågs, att enär den skattskyldige köpt fastigheten i eget namn, och enär efter hans hustru ännu inte då fastigheten såldes verkställts avvittring, skulle fastigheten räknas som den skattskyldiges egendom och den vid försäljningen erhållna tillfälliga vinsten i sin helhet anses såsom hans personliga inkomst.

HFD 1976/212

Enär den skattskyldige redan före avvittringen ägt de lägenhetsandelar, som tillkommit honom vid avvittringen, ansågs att avvittringen inte grundat för honom ett vederlagsfritt nytt fång till nämnda lägenhetsandelar och utgjorde detta således inte hinder för beskattning av försäljningsvinst. Skatteåret 1972.

HFD 1977/1503 II 567

Mannen hade vid avvittring efter äktenskapsskillnad erhållit av makarna gemensamt ägda aktier, vilka berättigade till besittning av en bostadslägenhet, bland annat på villkor, att han övertog ansvaret för den gemensamma skuld som belastade aktierna, erlade utjämning åt hustrun samt, efter att ha sålt nämnda aktielägenhet, i eget namn inköpte en annan mindre aktielägenhet, vilken han överlät till hustrun och barnen såsom bostad för 14 år. Enär som vederlag inte överläts utomstående medel, ansågs mannen av aktierna vid avvittringen ha erhållit hälften såsom fång utan vederlag. Förhandsbesked. Skatteåren 1976 och 1977.

HFD 1977/3266 II 569

Enär den skattskyldige ägt hälften av fastigheten i mer än 10 år och erhållit den andra hälften vid avvittring mot att hon befriat mannen från skyldighet att efter äktenskapsskillnaden delta i försörjandet av makarnas gemensamma barn, ansågs fånget vid avvittringen ha skett utan vederlag och den eventuella försäljningsvinst den skattskyldige kunde erhålla vid försäljning av fastigheterna var inte till någon del hennes skattepliktiga inkomst. Förhandsbesked. Skatteåren 1976 och 1977.

HFD 1983/802 II 571

Mannen hade i dom om äktenskapsskillnad ålagts att åt hustrun betala skadestånd. Skadeståndet kvittades betalt vid avvittringen så, att hustrun utöver annat erhöll till boet hörande bostadsaktier, vilka varit i mannens namn. Medel utanför boet användes inte vid avvittringen. Hustrun ansågs, med tanke på beskattning av

tillfällig försäljningsvinst, ha erhållit aktierna genom fång utan vederlag. Förhandsbesked. Skatteåren 1982 och 1983.

HFD 1985/5819

Såsom i 21 § 1 mom. IFSkL avsett fång mot vederlag ansågs avvittringsfång av en halv fastighet, då till den tidigare maken på grundval av avvittring hade betalts en utjämningspost som kallades utjämning och som hade finansierats genom försäljning av ifrågavarande fastighet. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

HFD 1988/672 B 532

En jordbrukare och hans hustru hade tillsammans idkat gårdsbruk och i sina beskattningar från inkomsten av lantbruk fått dra av avskrivningarna på anskaffningsutgiften för maskiner och redskap. Efter äktenskapsskillnaden hade jordbrukaren blivit tvungen att vid avvittringen i pengar till sin tidigare hustru betala såsom utjämning 80 000 mark för lantbrukslösörets del. Detta belopp ansågs inte som en sådan utgift som ökar anskaffningspriset på maskiner och redskap och som jordbrukaren skulle ha rätt att dra av från sin lantbruksinkomst genom årliga avskrivningar. Skatteåret 1984.

HFD 1992/2235

Makar som hade giftorätt i varandras egendom hade dömts till äktenskapsskillnad. Avvittring mellan makarna förrättades 15.5.1987. Mannens giftorätt underkastade nettoförmögenhet var större än hustruns motsvarande nettoförmögenhet. Vid avvittringen avstod hustrun till förmån för mannen från hälften av sin andel i lägenheten och ett outbrutet område vilka hon ägde tillsammans med sin man, behöll i sin ägo sin personbil och telefonaktie, befriades från ansvar för makarnas gemensamma bankskulder samt fick av sin man 165 000 mark såsom utjämning, vilken betalades av andra medel än boets. Under dessa förhållanden ansågs en del av den betalda utjämningen såsom överlåtelsepris erhållet vid överlåtelse av fastighetsandelar. Då i fråga om andelen i det outbrutna området även de övriga i 21 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1037/85) stadgade kännetecknen för tillfällig försäljningsvinst uppfylldes ansågs hustrun ha fått tillfällig försäljningsvinst i fråga om det outbrutna område som hon överlåtit i samband med avvittringen. Skatteåret 1987. Omröstning 4-1.

Fång delvis utan vederlag

HFD 1984/924

Ett aktiebolag hade tre aktieägare. Då aktiekapitalet höjdes donerade en av aktieägarna sin teckningsrätt åt en annan aktieägare. För gåvan erlades gåvoskatt och som teckningsrätternas värde betraktades 500 mk per styck. Aktieägaren som erhållit teckningsrätterna betalade vid emissionen 1 000 mk per styck för aktierna. Då aktierna tre år senare såldes ansågs, att aktieägaren inte erhållit beskattningsbar realisationsvinst för de donerade teckningsrätterna. Av den köpesumma som för aktierna erhållits utgjorde i proportion till värdet av teckningsrätterna och det pris som erlagts vid emissionen, 1/3 skattefri och 2/3 skattepliktig realisationsvinst. Omröstning 3-1. Skatteåret 1980.

CSN 1987/63

Margit K och Kerstin S som var delägare i ett oskiftat dödsbo ämnade till ett byggnadsföretag sälja en fastighet som hörde till Peter H:s oskiftade dödsbo. Margit K och Kerstin S hade vid arvskiftet 9.2.1984 med medel som inte hörde till boet betalt utjämning till Eva H till ett belopp av 300 000 mark. De hade härvid blivit enda delägare i Peter H:s dödsbo. Den vinst som dödsboet fått genom överlåtelsen av fastigheten beaktades som tillfällig försäljningsvinst till den del som motsvarade den av sökandena vid arvskiftet 9.2.1984 till Eva H erlagda utjämningens andel av dödsboets tillgångar. I övrigt beaktades den vinst som dödsboet fått genom fastighetsöverlåtelsen såsom vinst på egendomsöverlåtelse. Skatteåret 1987. (Se även HFD 1990 B 536 senare vid punkt Dödsbo och överlåtelsevinst av egen bostad.)

Skattskyldighet

Fysisk person

HFD 1975/2914

Då mannen tillsammans med sin hustru ägt de aktier vilka berättigade till besittning av bostadslägenhet, kunde den tillfälliga försäljningsvinst som erhållits vid försäljningen av aktierna inte i

sin helhet räknas till mannens skattepliktiga inkomst.

HFD 1978/4245 II 579

Markägare, vilka åt kraftverksbolag överlåtit sina andelar i strömfall och vilka reserverat sig rätten att av bolaget erhålla elström samt för att handha deras ärenden och bevaka deras intressen grundat en sammanslutning enligt lagen om vissa samfälligheter (204/40), ämnade överlåta denna sin rätt att erhålla elström åt kraftverksbolaget eller någon tredje person mot en engångsersättning. Sammanslutningens delägare, men inte sammanslutningen som sådan, beskattades för vinsten av rättighetens överlåtelse enligt stadgandena om beskattning av vinst av tillfällig överlåtelse. Förhandsbesked. Skatteåret 1978.

HFD 1986/2303 II 561

Då den skattskyldige i de besvär som han anfört hos länsrätten endast yrkat på avdrag av reparationskostnaderna vid beskattningen av tillfällig försäljningsvinst, kunde länsrätten inte på tjänstens vägnar sänka beskattningen på den grund att den skattskyldiges make skulle ha ägt hälften av de sålda aktierna. Skatteåret 1980.

HFD 1993/2425 B 527

Den skattskyldige hade enligt ett köpebrev undertecknat 6.2.1981 köpt en fastighet för 45 000 mark och fått lagfart på fastigheten. Åren 1982-1984 hade den skattskyldige i sina deklarationer uppgett fastigheten såsom tillgångar. Han hade enligt ett köpebrev undertecknat 10.7.1985 sålt fastigheten vidare för 100 000 mark. Den skattskyldige beskattades i beskattningen för 1985 för tillfällig försäljningsvinst av fastighetsöverlåtelse. År 1989 framgick det att den år 1985 sålda fastighetens faktiska pris var 142 000 mark och den skattskyldige efterbeskattades för obeskattad försäljningsvinst. I sina besvär som den skattskyldige anförde efter efterbeskattningen och som gällde den ordinarie beskattningen för 1985 och efterbeskattningen framförde den skattskyldige att köpet 6.2.1981 var ett skenköp, vilket rådstuvurätten och hovrätten genom sina lagakraftvunna beslut hade konstaterat, och han hade endast uppträtt som ägare av lägenheten då den såldes 10.7.1985. Under dessa förhållanden och med beaktande av att den skattskyldige då han 1985 sålde fastigheten hade uppträtt som dess ägare och även tagit emot köpesumman och att det köps som slutits 6.2.1981 inte hade förklarats ogiltigt eller hävts ansågs den skattskyldige ha rått över inkomsten av fastighetsförsäljningen på ett sådant sätt att han skulle anses vara skattskyldig för vinsten av fastighetsförsäljningen. Skatteåret 1985. Omröstning 4-1.

HFD 1996/853 B 541

Makarna A och B hade inte beskattats för vinst av försäljning av bostadsaktier som dessa ägde lika mycket var. Statsombudet anförde besvär hos länsrätten med skattestyrelsens beskattningsbesvärblanketten. I blankettens punkt ″namn″ hade statsombudet skrivit A:s namn och i punkten ″makens namn″ B:s namn. Statsombudet hade inte heller i sina motiveringar till besvären förklarat i vems beskattning ändring hade ansökts. På grund av statsombudets besvär hördes A i länsrätten men inte B. Länsrätten upphävde dock båda makars statsbeskattning och returnerade fallet till skattebyrån. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att statsombudets besvär hos länsrätten inte hade gällt B:s beskattning och upphävde och slopade länsrättens beslut till den del som gällde B. Skatteår 1991. Omröstning 3-2.

Mellanöverlåtelser

HFD 1977/872

Makarna, av vilka mannen även verkade som laglig förmyndare för deras minderåriga dotter, inköpte 4.9.1963 aktiestocken i ett bostadsaktiebolag så, att mannen enligt köpebrevet erhöll aktierna vilka berättigade till besittning av lägenheterna 1 och 2, hustrun aktierna vilka berättigade till besittning av lägenhet 3 och den minderåriga dottern aktierna vilka berättigade till besittning av lägenhet 4. Då dessa aktier, sedan mannen avlidit 2.10.1965, såldes 4.6.1968, ansågs dottern ha förvärvat de i köpebrevet avsedda aktierna med fång mot vederlag och inte såsom arv varför hon beskattades för den tillfälliga försäljningsvinst som erhållits vid försäljningen. På saken inverkade inte, att mannen måhända i tiden betalat i dotterns namn aktiernas köpeskilling. Skatteåret 1968.

KHO 1984/5293 II 609

NN hade varit verksam som bostadsaktiebolags grynderentreprenör och i hans ägo hade efter det verksamheten upphört blivit aktier i de bolag för vilka han varit entreprenör. Han hade skänkt 3/4 av de aktier som berättigade till besittning av en affärslokal till sina fem barnbarn 30.12.1975 och återstoden, dvs. 1/4 till sin dotter 7.5.1979. Dessutom hade han 10.11.1978 skänkt sin son aktier som berättigade till besittning av en liten bostadslägenhet. Gåvotagarna sålde affärslokalsaktierna 9.12.1980 och sonen sålde 29.8.1980 de aktier som han fått. Det utreddes att sistnämnda försäljning berodde på att sonen i slutet av 1980 hade flyttat utomlands. HFD ansåg med beaktande av tiden mellan donationerna och försäljningarna och den utredning som företetts om orsakerna till försäljningen att donationerna inte på det sättet hade anslutit sig till försäljningen av aktierna att de skulle ha skett för NN:s räkning. Han kunde således inte med stöd av 56 § beskattningslagen beskattas för inkomsten av aktieöverlåtelsen. Skatteåret 1980.

HFD 1993/187 B 525

Den skattskyldige sålde aktier som han ägt kortare tid än fem år för ett pris av 13 000 mark till ett bolag vars aktiestock hon ägde tillsammans med sin man. Köpesumman var densamma för vilken den skattskyldige samma år hade köpt aktierna. Bolaget sålde samma skatteår aktierna vidare och fick därigenom en försäljningsvinst om 8 936 mark. Den skattskyldige ansågs ha sålt aktierna till bolaget under gängse pris uppenbarligen i det syftet att den skattskyldige skulle gå fri från att betala skatt. Skatteåret 1988.

HFD 1993/196

Ett äkta par hade 10.12.1985 sålt aktierna som berättigade till besittning av deras stadigvarande bostad för 350 000 mark till ett bolag i vilket de var delägare och vars verkställande direktör den ena maken var. Den köpesumma som betalts för aktierna ansågs vid en granskning av bolaget vara högre än gängse prisnivå. Makarna hade inte för beskattningen för 1985 lämnat uppgifter om köpet eller om till vem aktierna hade sålts. Trots att för beskattningen uppgift om köptidpunkten, köpesumman och stämpelskatten hade fåtts ur andra handlingar än deklarationerna, ansågs det att makarna hade gett bristfälliga deklarationer och att skattenämnden hade efterbeskattningsrätt i fallet. Skatteåret 1985.

Dödsbo och beskattning av överlåtelsevinst

HFD 1988/4819

Av delägarna i ett oskiftat dödsbo ägde änkan hälften och de övriga sökandena envar 1/8 av boets egendom. Den egendom som hörde till dödsboet hade varit uthyrd. Delägarna hade för avsikt att förrätta partiell avvittring av dödsboet och arvskifte så att de aktier som berättigar till besittning av lägenheter i H stad och de skulder som hänför sig till den delas mellan dödsbodelägarna enligt deras andelar. Delägarna bildar ett aktiebolag till vilket varje dödsbodelägare som blir aktieägare säljer sina aktier eller den del av dem som de äger. Aktiebolaget tar i detta syfte ett lån på fem miljoner mark och fortsätter uthyrningen av aktierna. Om dödsbodelägarna delar de aktier som hör till dödsboet på ovan beskrivet sätt och säljer den del som de erhållit vid skiftet eller ägt till ett aktiebolag som de bildar, utgör för varje delägare skattepliktig inkomst 20 procent av det belopp med vilket summan av vinsten på de aktier som han sålt och sådana under samma skatteår erhållna, i 21 § 1 mom. 2 punkten IFSkL avsedda sådana vinster av egendomsöverlåtelse som inte beaktas vid fastställandet av tillfällig försäljningsvinst, överstiger en miljon mark. I samband med beskattningen skall undersökas huruvida stadgandena i beskattningslagens 57 § skall tillämpas. Förhandsbesked. Skatteåret 1988.

HFD 1990/2087

X, som hade utövat yrkesmässig trafik såsom privat firma, hade avlidit 23.12.1988. Delägarna i dödsboet efter X hade fortsatt dödsboets näringsverksamhet efter X:s död. Delägarna i boet, A, B och C, hade utfört boskiftet 30.1.1989, varvid boet hade skiftats så att vardera delägaren hade fått 1/3 av boets rörelseförmögenhet. Delägarna i boet hade på namnet av dödsboet efter X 31.1.1989 till gängse värde sålt X:s hela affärsförmögenhet till ett kommanditbolag som de med samma dokument hade grundat. Utöver dödsboet hade även ett utom-

stående aktiebolag antecknats som ansvariga bolagsmän i kommanditbolaget. Dödsboets bolagslott för ansvarig bolagsman var 10 %. Delägarna i dödsboet deltog inte i kommnaditbolagets verksamhet och det var deras avsikt att avstå från sin bolagslott omedelbart då trafiktillstånden, som var på X:s namn, kunde överföras till det grundade kommanditbolaget. Det ansågs att dödsboet vid beskattningen hade blivit skiftat 30.1.1989. Delägarna i dödsboet, A, B och C, skall därför anses ha sålt egendom som de ärvt och vinsten som de erhållit av försäljning av affärsegendom beskattas som överlåtelsevinst. Förhandsbesked. Skatteåret 1989.

HFD 1992/3309 B 521

Bland tillgångar i oskiftat dödsbo beträffande en person som avlidit under 1977 hade hört bl.a. en tomt och på den belägna byggnader. Av rådstuvurätten utsett boskiftesman hade 16.3.1987 förrättat i boet ett delvist boskifte, där nämnda tomten jämte därpå belägna byggnader hade fördelats på dödsboets delägare i enlighet med andelar som dessa ägde i dödsboet. Delägarna hade genom köpekontrakt som undertecknades 17.3.1987 sålt nämnda fastigheten. Dödsboets övriga egendom skiftades genom arvskiftes-handlingen som undertecknades 29.12.1988.

Vid beskattningens verkställande betraktades vinst för överlåtelse av egendom som fåtts av överlåtelsen av fastigheten som inkomst för dödsboets delägare. I sitt besvär hos länsrätten yrkade länsskatteverket på, att vinsten för egendomsöverlåtelsen skulle betraktas som inkomst för dödsboet och inte som inkomst för dödsboets delägare, eftersom vid delvis skifte av egendom hade avsikten inte varit att fördela ägandeförhållande till fastigheten utan försäljningspriset som fås av fastighetsköp varom redan överenskommits. Länsrätten förkastade besvären, eftersom vid fördelningen på delägarna av egendom som hörde till dödsboet enligt andelar som dessa hade i dödsboet var inte fråga om sådant i 56 § beskattningslagen avsett åtgärd, på grund av vilket beskattningen skulle verkställas som om dödsboet hade sålt fastigheten. Sedan granskningsombudet hade anfört besvär över länsrättens beslut HFD vidmakthöll länsrättens beslut. Skatteåret 1987.

HFD 1994/2209

A:s fader B hade bedrivit byggnad och reparation av hus med firmanamn Byggnadsrörelse B. B hade avlidit 23.4.1989. A och B:s änka C hade som delägare i dödsboet fortsatt verksamheten av byggnadsrörelsen till dödsboets räkning ända till 31.3.1990. A hade med ett avtal om avvittring som avfattats 10.4.1990 erhållit byggnadsrörelsens affärsförmögenhet samt tillgångarna och skulderna. I affärsförmögenheten hade ingått bland annat tomterna, som bokförts till omsättningstillgångarna och balansvärdet av vilka i bokföringen av rörelsen var 78.730 mark 31.12.1989. Ifrågavarande tomter hade i avvittringsavtalet värderats till 300.000 mark och till denna förmögenhet hade ytterligare räknats värdet av en överlåtbar hyresrätt, 20.000 mark, dvs. sammanlagt 320.000 mark. Då A hade bedrivit byggnadsrörelsens rörelseverksamhet till dödsboets räkning och då han vid avvittringen hade erhållit rörelsen samt tillgångarna och skulderna, skulle det på den överlåtelse av affärsförmögenhet som han erhållit på basis av avvittringsavtalet tillämpas stadgandena av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Med stöd av 15 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet skulle till A:s skattepliktiga inkomst räknas skillnaden mellan försäljningspriset av tomterna och hyresrätten som hör till omsättningstillgångar och deras oavskrivna anskaffningsutgift i rörelsen. Skatteåret 1990. Omröstning 4-1.

Makars dödsbo

HFD 1997/953 B 32

Make A hade avlidit 28.6.1986 och hans fru B 20.8.92. A hade ensam ägt aktierna i ett bostadsaktiebolag, vilka såldes 15.3.1993 till ett pris av 635.000 mark. Makarna hade upprättat ett ömsesidigt besittningsrättstestamente och hade giftorätt i varandras egendom. Makarnas dödsbon hade varken avvittrats eller skiftats. Samma personer, dvs. makarnas barn, var arvingar till de båda avlidna. Bostadsaktiernas beskattningsvärde hade uppgått till 244.800 mark vid arvsbeskattningen efter A och till 600.000 mark vid arvsbeskattningen efter B. Då överlåtelsevinsten ansågs utgöra inkomst för A:s dödsbo betraktades hälften av 244.800 mark eller 122.400 mark som anskaffningsutgift enligt 47 § 1 mom.

inkomstskattelagen för den ena hälften av aktierna, medan motsvarande belopp för den andra hälften av aktierna uppgick till hälften av 600.000 mark eller 300.000 mark, varvid aktiernas sammanlagda från överlåtelsepriset avdragbara anskaffningsutgift uppgick till 422.400 mark. Skatteår 1993. Omröstning 4-1.

HFD 2007/822 HFD 2007:21

A:s fader hade avlidit år 1978 och mor 2001. Modern hade ensamt haft lagfart på fastigheten. Fadern och modern hade haft giftorätt till varderas egendom. Avvittring hade inte förrättats mellan makarna. A hade sålt fastigheten i fråga år 2004. Då överlåtelsevinsten av försäljning av fastigheten betraktades som A:s inkomst skulle man såsom anskaffningsutgift i fråga om den andra halvan av fastigheten, med beaktande av att A:s fader hade avlidit år 1978, tillämpa 50 procent av överlåtelsepriset för halvan i fråga och inte det lägtre värdet som hade fastställts vid arvsbeskattnignen av fadern. Förhandsbesked för år 2004.

Ändring av företagsformen

HFD 1997/2535 1997 B 105

Skattskyldig, som hade avlidit år 1982, hade i sitt testamente bestämt, att av hans kvarlåtenskap skall en allmännyttig stiftelse bildas. Ansökan om registrering av stiftelsen hade år 1984 lämnats in till justiteministeriet, vilket hade 3.1.1991 meddelat tillstånd till bildandet av stiftelsen och fastställt stiftelsens stadgar. Den skattskyldiges dödsbo hade under 1989 sålt två aktielägenheter och det hade för sagda år beskattats för en överlåtelsevinst om 224 000 mark. Dödsboets egendom hade, intäkterna av försäljning av aktielägenheterna medräknade, överförts till stiftelsens grundkapital. Dödsboet ansågs vara ett allmännyttigt samfund redan under år 1989, trots att det inte ännu under sagda år hade inlett sin allmännyttiga verksamhet. Dödsboet var därför inte skyldigt att betala skatt för vinsten av överlåtelsen av aktielägenheterna. Skatteår 1989. Omröstning 4-1.

Lagen som skall tillämpas på överlåtelsen

HFD 1978/4474 II 527

Försäljning av bostadsaktier utanför byggnadsföretagets bokföring, som utförts av en företagare, vilken bedrev s.k. grynderverksamhet hörde till denna byggnadsverksamhets inkomstkälla. Skatteåret 1973.

HFD 1979/281 II 517

Två aktieägare i ett aktiebolag, som bedrev byggnadsrörelse hade år 1964 av en grundande aktieägare inköpt aktier, vilka berättigade till besittning av en lägenhet i ett fastighetsbolag, som ägde en historisk värdefull och under byggnadsbegränsningar varande byggnad. Aktiebolaget hade ursprungligen varit ett bostadsaktiebolag. Den ena av aktieägarna hade dessutom såsom grundande aktieägare tecknat de aktier i sagda bolag vilka berättigade till innehav av den lägenhet som han använde såsom sin bostad. Aktieägarna ämnade sälja de aktier de inköpt år 1964 åt sagda bolag, som bedrev byggnadsrörelse eller åt dess dotterbolag för att lägenheten skulle användas som rörelsens kontorsutrymmen. På ansökan av aktieägaren, som bebodde sagda fastighet yttrades, att han skulle beskattas för försäljningen av dessa aktier som han ägt i mer än 5 års tid för inkomst av näring. Förhandsbesked. Skatteåret 1978.

HFD 1979/3637 II 589

Ett till aktiebolag år 1976 omändrat kommanditbolag hade 24.3.1973 inköpt en affärstomt och på denna uppfört en affärshallsbyggnad, vilken bolaget, sedan den upphört med annan verksamhet uthyrt, senast åt vederbörande kommun. Den fastighetsuthyrning, som bolaget bedrev som sin enda verksamhet betraktades inte som näringsverksamhet, och fastigheten därför inte som förmögenhet hörande till näringen, varför fastighetens försäljning till sagda kommun skulle vid beskattningen bedömas med stöd av stadganden i 21 § 1 mom. IFSkL. Ifall bolaget sålde fastigheten, som ansågs ha övergått i dess ägo 24.3.1973, efter att ha ägt den i minst fem års tid, var försäljningsvinsten inte bolagets skattepliktiga inkomst. Förhandsbesked. Skatteåren 1978 och 1979.

HFD 1982/4326

Sökande, som sedan år 1954 bedrivit byggnadsverksamhet ämnade sälja sina aktier i ett fastighetsaktiebolag som han ägt i mer än fem år. Ett

byggnadsföretag där sökanden var huvudaktionär hade uppfört den byggnad som bolaget ägde. Ansågs, att det var fråga om skattepliktig näringsinkomst.

HFD 1982/5153 II 508

En grundskolelärare hade under sin semestertid såsom fritidssyssla uppfört sommarstugor på tre tomter som han ägde i A kommun åren 1969, 1971 och 1973 samt tre sommarstugor och en bastu på den lägenhet han ägde i B kommun åren 1979 och 1981. Stugorna hade under somrarna varit uthyrda åt utomstående. Läraren fick inte skattepliktig inkomst, då han genom två köp sålde dessa fastigheter som han ägt i mer än 10 års tid. Förhandsbesked. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983. Omröstning 3-2.

HFD 1982/3606 II 512

Den skattskyldiges make var ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag som idkade grynderentreprenadverksamhet. Den skattskyldige var inte delaktig i bolaget och deltog inte heller i bolagets affärsverksamhet i någon som helst ledande ställning, men hon hade varit formell stiftande delägare i två bostadsaktiebolag som bolaget bildat. Då hon efter att över fem år ha ägt aktier som berättigade till besittning av en lägenhet och som hon tecknat i ett tredje bostadsaktiebolag såsom stiftande delägare samt för vilka hon betalt samma pris som för vilket aktier i bolaget sedermera hade sålts till utomstående personer, fick hon inte skattepliktig inkomst. Förhandsbesked. Skatteåret 1982. Omröstning 6-1.

HFD 1984/6147

Sökandena ägde fyra fastigheter. På en fastighet som inköptes år 1973 lät de uppföra en byggnad på 240 kvadratmeter omfattande två lägenheter, vilken blev färdig i mars-april år 1984. Ifall sökandena säljer fastigheten jämte byggnaden är inkomsten av försäljningen av fastigheten deras skattepliktiga näringsinkomst. Förhandsbesked.

HFD 1985/4942 II 522

A som var verksam inom byggnadsbranschen hade varit stiftande delägare i ett fastighetsbolag. Han hade varit huvuddelägare och verkställande direktör i en byggnadsfirma som hade uppfört en hallbyggnad som omfattade fastighetsbolagets butiks- och lagerutrymmen. Försäljningen av aktier i fastighetsbolaget utgjorde skattepliktig näringsinkomst för honom. A:s barn B, C och D, vilka inte hade varit verksamma inom byggnadsbranschen beskattades inte för försäljningen av fastighetsbolagets aktier såsom näringsinkomst, trots att B och C hade varit stiftande delägare i fastighetsbolaget och B även hade varit delägare i byggnadsfirman då den uppförde nämnda affärsbyggnad. Förhandsbesked. Skatteåret 1984. Skatteåret Omröstning 4-1.

HFD 1985/4216 II 502

En församling hade åren 1977-1981 av områden som ursprungligen hörde till kyrkoherdens boställes mark och vilka genom kommunens försorg hade planlagts sålt närmare hundra tomter. Då församlingen inte hade skaffat nya jordområden för försäljning ansågs församlingen inte ha bedrivit tomtförsäljningsverksamheten på sådant sätt affärsmässigt att den skulle ha varit skyldig att till kommunen betala skatt för sin försäljningsverksamhet. Skatteåren 1977-1981. Omröstning 4-4.

HFD 1985/4393

Sökandena som bedrev VVS-planering ämnade sälja bostadsaktier vilka de erhållit år 1975 i egenskap av grundande delägare. Dessutom hade de varit med om att grunda ett annat bostadsaktiebolag, i vars byggnad de fortfarande bodde. Det försäljningspris som skulle fås ansågs som sökandenas skattepliktiga näringsinkomst.

HFD 1986/1391

Förvaltningen av tre radhuslägenheter, utgivande av byggandet till utomstående och omedelbar försäljning av aktierna som berättigade till besittning av lägenheterna ansågs såsom näringsverksamhet för sökandena, vilka inte tidigare sysslat med i byggnadsverksamhet. Förhandsbesked. Skatteåret 1985 och 1986.

HFD 1987/3523 B 572

En lärare vid en lantbrukskläroanstalt hade år 1947 ärvt en lägenhet. På ett område om 48,5 ha

som hörde till lägenheten och som var belägen på en ö hade på hans initiativ fastställts en strandplan. Enligt planen fanns på området 26 byggnadsplatser med egen strand, med en areal om sammanlagt 9,58 ha. Han hade under de senaste åren inte företagit andra köp eller överlåtelser av fastigheter än att han år 1973 köpt en fritidsfastighet, år 1983 sålt till sin son en lägenhet om 49 ha, år 1985 donerat till sin dotter en lägenhet om 0,5 ha och år 1985 sålt till utomstående personer ett outbrutet område. Då han sålde ovan nämnda strandplanetomter antingen med ett eller högst 26 köp, skulle överlåtelsen inte anses som näringsverksamhet. Vinsten på överlåtelsen av tomterna skulle beaktas som en sådan vinst på egendomsöverlåtelse som avses i 21 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988.

HFD 1988/4686 B 510

A hade såsom talkoarbete tillsammans med sin hustru och syskon under åren 1980-1981 uppfört ett radhus omfattande fem lägenheter. Bostadsaktiebolaget hade bildats år 1982 och A hade tillsammans med sin hustru tecknat aktierna som berättigade till besittning av en lägenhet omfattande 58 kvadratmeter. A och hans hustru hade hyrt ut sin egen lägenhet genast efter att radhuset hade blivit färdigt år 1981. A hade år 1982 bildat ett öppet bolag vars verksamhetsområde var byggnads- och jordbyggnadsarbeten. Den andra delägaren i det öppna bolaget hade även varit med om att uppföra radhuset och maken till den tredje delägaren hade tecknat aktierna som berättigade till besittning av en lägenhet i radhuset. A hade ända tills det öppna bolaget bildades arbetat hos utomstående som laddare och arbetsledare. A:s egnahemshus som blivit färdigt år 1975 och i vilket han bodde med sin hustru hade uppförts huvudsakligen av främmande yrkesmän. Det ansågs att den vinst som A och hans hustru eventuellt erhöll av försäljningen av de aktier som berättigade till besittning av ifrågavarade lägenhet utgjorde skattepliktig näringsinkomst för dem. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988. Omröstning 4-1.

HFD 1988/552 B 511

En person som idkare fastighetsförmedlingsrörelse ämnade tillsammans med en trafikidkare sälja deras gemensamma, över 10 år ägda skogslägenhet om 16 hektar i en eller två delar. Från lägenheten hade tidigare sålts en odlingslott på kärrmark. Lägenheten ingick inte i förmedlingsrörelsens bokföring. Fastighetsförmedlaren hade tidigare beskattats för yrkesmässig fastighetsförsäljning. Försäljningen av en del av skogslägenheten ansågs hänföra sig till den näringsverksamhet som bedrivits i form av fastighetsförmedlingsrörelse och lägenhetsdelens försäljningspris utgjorde skattepliktig näringsinkomst för fastighetsförmedlaren oberoende av tidsfristen. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988.

HFD 1993/77 B 505

Inkomsten av försäljning av byggnader utgjorde skattepliktig näringsinkomst som erhållits genom överlåtelse av lös egendom, då den skattskyldige samma dag genom två olika försäljningar till två olika köpare hade sålt, till den ena de rättigheter som följde av det överförbara hyresavtal som han över 10 år tidigare hade ingått och till den andra byggnaderna på tomten vilka ägdes av den skattskyldige. Skatteåret 1987.

HFD 1993/85 B 524

Den skattskyldige hade 1976 köpt rätten att ta grus från ett visst område och sålt denna rätt 1987. Han hade 1976 ägt en sjättedel av aktiestocken i ett bolag som idkade grusförsäljning och varit verkställande direktör för bolaget. De aktier som den skattskyldige ägde hade han sålt 1978 och arbetsförhållandet till bolaget hade upphört vid utgången av 1978. Med beaktande av att under tiden för den skattskyldiges innehav grus inte hade tagits eller sålts från området, och då den omständigheten att den skattskyldige hade varit verksam i grusförsäljningsbranschen saknade betydelse under dessa omständigheter, skulle på försäljningen av rätten att ta grus tillämpas vad som i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet stadgades om vinst av överlåtelse av lös egendom. Skatteåret 1987.

HFD 1993/3420 B 507

A hade uthyrt fyra semesterstugor som han byggt på sin gårdsbruksenhet. Efter att A sålt två

semesterstugor jämte de outbrutna områdena av dem, skulle på försäljningsvinsten av semesterbyggnaderna tillämpas stadgandena av lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, eftersom uthyrningen anslöt sig till idkat jord- och skogsbruk och verksamheten inte utgjorde någon särskild rörelse. Faktumet att uthyrningen på basen av skattedeklarationer som avgivits under flera år hade beskattats såsom näringsverksamhet hade inte betydelse i saken. Skatteåret 1990.

HFD 1994/6840 B 531

Läkare A hade haft sin mottagning och utövat sitt yrke i en läkarstation som Läkarstation X Ab upprätthållit. A hade år 1991 sålt 18 av sina Läkarstation X Ab:s 19 aktier. Läkarstation X Ab hade i stationen ett laboratorium som var verksam med avlönad arbetskraft och läkarmottagning. Den uthyrde mottagningsutrymmen både till dem som varit aktieägare i den och till andra läkare som utövade yrket. Fast mottagningsutrymmen hade uthyrts till alla på samma grunder, ansågs det att A hade som aktieägare i bolaget rätt att inverka på dessa grunder samt på vem och vilken branschs läkare fick och hur mycket uthyra mottagningsutrymmen för användningen i sitt yrke. A hade också åtminstone under två år avdragit räntorna på ett lån som upptagits för anskattning av sålda aktier från inkomsten av sitt yrke. Under dessa förhållanden sålda aktier ansågs höra till anläggningstillgångarna av A:s yrkesverksamhet och på överlåtelsen tillämpades stadgandena i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, inte stadgandena om lagen om skatt på inkomst och förmögenhet som A påyrkat. Skatteåret 1991.

HFD 1996/658 B 502

A hade tillsammans med sin 14.12.1990 avlidne make idkat minutförsäljning av dagligvaror ända till försäljning av affärsegendomen 10.1.1991. Av rörelsens affärsinkomst hade år 1989 50 procent och år 1990 80 procent beskattats i statsbeskattningen som A:s förvärvsinkomst. Fastigheten som varit i rörelsens bruk, rörelsens lager och rörelsens inredning hade 1.1.1991 delats genom avvittrings- och arvskiftesavtalet så att A hade fått hälften av dem och makens båda barn en fjärdedel var. Genom ett köpebrev av 10.1.1991 A sålde tillsammans med sina barn rörelsens fastighet, omsättningstillgångarna och inredningen. För den sista räkenskapsperioden betraktades som dödsboets beskattningsbara inkomst i enlighet med 51 b § NärSkL den ursprungliga anskaffningsutgiften för den överlåtna egendomen. Överlåtelsevinsten som fåtts genom köpet 10.1.1991 beskattades hos A i enlighet med lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. HFD ansåg, att då A som hade idkat minutförsäljningsverksamhet tillsammans med sin make, hade i samband med nedläggandet av affärsverksamheten tillsammans med sina barn sålt butikens affärsegendom till personer som fortsatte med verksamheten, skulle på hans andel av överlåtelsen stadganden i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet tillämpas oberoende av att avvittring och arvskiftet beträffande den överlåtna affärsegendomen hade förrättats tio dagar före överlåtelsen. Skatteår 1991.

HFD 1996/1222 B 503

Person som hade idkat lastbilföraryrke hade under skatteåret tillsammans med de övriga delägarna, av vilka de flesta också var lastbilförare, sålt aktierna som de ägde i A Ab till B Ab. A Ab:s verksamhet hade bestått av varutransporter på landsvägar och B Ab hade idkat bl.a. förmedling av transporter. Som en följd av aktieköpet hade B Ab blivit A Ab:s moderbolag. A Ab:s ändamål enligt bolagsordningen hade varit bl.a. att främja delägarnas ekonomiska förmåner och utövande av yrket. Bolaget hade verkat som central för beställning av körslorna, bjudit på avgiftsbelagd faktureringsservice, idkat handel med mark- och stensubstanser, cafeverksamhet och handel med olja och reservdelar. Bolagets service kunde med samma villkor utnyttjas av både aktieägarna och utomstående lastbilförare. Bolaget hade grundats år 1964 av lastbilförare på orten, vilka tillsammans hade haft bestämmanderätten i bolaget. Aktierna hade ägts huvudsakligen av samma personer eller familjer under hela den tid som bolaget funnits till. Dessa hade således kunnat inverka på sin egen sysselsättning och inkomstbildningen av yrket. Under dessa omständigheter och då det, huruvida aktierna hade bokförts i näringsidkarens bokföring som egendom som ansluter sig till yrket eller om de hade betraktats som privata investe-

ringar saknade betydelse, ansågs aktierna ha hört till anläggningstillgångarna i lastbilförarens yrke och på överlåtelsen av dem skulle stadganden i 5 § 1 punkten och 6 § 1 mom. 1 punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Skatteår 1991.

HFD 1999/2207

A, som år 1983 gått på pension hade dessförinnan verkat som byggnadsentreprenör i aktiebolag som han ägt helt eller delvis. Detta arbete hade omfattat grundande av bostadsaktiebolag, verksamhet i deras styrelser samt affärer med byggnadsfirmas omsättningstillgångsaktier. Då A gått på pension, hade han år 1983 sålt sina aktier i byggnadsaktiebolaget samt köpt från ett fastighetsbolag som ägdes av en annan byggnadsfirma ett outbrutet område om 23 hektar, av vilket område man hade bildat två lägenheter. Kommunen hade år 1997 godkännt byggnadsplan för den ena av dessa lägenheter. I byggnadsplan hade givits byggnadsrätt för 20 egnahemshus. A ämnade sälja lägenheterna som bildats åt byggnadsfirman. A hade under tiden mellan 1983 och 1998, dvs. under 15 års tid använt 2,5 miljoner mark för iståndsättande av lägenheterna. Om A sålde de ifrågavarande fastigheterna, var försäljningspriset hans skattepliktiga inkomst i form av näringsinkomst. Högsta förvaltningsdomstolen: ingen ändring. Förhandsavgörande för år 1998 och 1999.

HFD 2000/3191 2000 67

En person vars huvudsyssla bestod av avlönat arbete, bedrev värdepappersplacering som bisyssla huvudsakligen genom bankens förmedling utan särskilda lokaliteter, avlönad arbetskraft eller firmanamn. Han hade inte nämnvärda anläggningstillgångar i placeringsverksamheten och hade inte heller bokföring över denna verksamhet, utan lämnade in skattedeklarationerna på basis av verifikat som utvisade köp- och försäljningstransaktionerna. Placeringsverksamhet hade bedrivits under flera år i huvudsak med medel som sparats av förvärvsinkomsterna och som influtit av placeringsverksamheten utan lånat kapital. År 1999 hade personen tagit lån för verksamheten, vilket lån var obetydligt jämfört med egen finansiering och värdet av värdepappersportföljen. Avsikten var att värdepappersportföljens innehåll skulle förvandlas så småningom genom inköp och försäljningar enligt läget på marknaden. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att personens verksamhet inte var under dessa omständigheter näringsverksamhet och att på beskattningen av hans placeringsverksamhet skall tillämpas inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinst. Förhandsavgörande för skatteåret 2000.

HFD 2003:76, HFD 2003/2719

A hade under skatteåret sålt aktier som hade utgjort anläggningstillgångar i jordbruket som A idkade. Eftersom inkomstskattelagen för gårdsbruk saknar uttryckliga stadganden om överlåtelsevinsternas skatteplikt och om beräkning av vinstens belopp, tillämpade man på överlåtelsen av de ifrågavarande aktierna inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinster. således inräknades i nettoinkomsten av jordbruket, som A idkade, på basis av 4 § 1 mom. inkomstskattelagen för gårdsbruk överlåtelsevinsten, vid vars uträkning tillämpades i enlighet med 46 § 1 mom. inkomstskattelagen 50 procents antagande om anskaffningsutgift. Skatteår 1999.

HFD 2011:79 L 2659

A hade tillsammans med B köpt år 2003 från en stiftelse ett 2/3 andel av en fastighet och två av tre byggnader som låg på den för ett bolag som skulle grundas. I byggnaderna fanns sammanlagt 14 bostadslägenheter. A och B hade tagit från banken ett lån och grundat ett bostadsaktiebolag. Tomtens användningsändamål hade ändrats genom en ändring av planläggningen. Lägenheterna har byggts om och sanerats av en utomstående byggfirma. A hade under 2004 sålt aktierna som berättigade till besittning av fyra bostadslägenheter och resten av bostadslägenheterna under 2005. Då projektets omfattning och beloppet som hade placerats i det samt det att A hade aktivt varit med om att inverka på grundande av bostadsaktiebolaget, på behovet av att ändra planläggningen, på fastighetens ändrings- och saneringsarbeten samt på därtill ansluten planering och på ansökan om byggnadslov, vilka åtgärder hade gjort betydande värdestegring möjlig, togs i togs i beaktande, utgjorde A:s överlåtelser av bostadsaktierna sådan nä-

ringsverksamhet för A av vilka erhållen inkomst skulle beskattas i enlighet med lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. A:s besvär förkastades.

Hur överlåtelsevinsten beräknas

VERKLIG ANSKAFFNINGSUTGIFT

HFD 1977/2886

Såsom anskaffningsutgift för bostadsaktier, vilka makar förvärvat vid byte, skulle vid uträknandet av försäljningsvinsten vid överlåtelse av aktierna användas aktiernas gängse värde vid tiden för bytet. Den omständigheten, att i den stämpelskatteuträkning, som i tiden uppgjorts till följd av bytet, aktiernas värde angetts till dessas nominella värde saknade direkt inverkan på beskattningen av försäljningsvinsten. Skatteåret 1973.

HFD 1988/4866 B 544

A som var delägare i ett aktiebolag hade 29.1.1986 köpt av ett bolag ett outbrutet område för 428 000 mark. Skattenämnden hade då den verkställde A:s beskattning för år 1986 ansett att det outbrutna områdets gängse värde var 2 000 000 mark, och med stöd av 57 § beskattningslagen lagt till A:s skattepliktiga inkomster i form av förtäckt dividend 1 572 000 mark. A ämnade sälja det outbrutna området vidare år 1988. Han ansågs ha skaffat det outbrutna området mot vederlag och vid uträknandet av storleken på den tillfälliga försäljningsvinsten ansågs som i 21 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd anskaffningsutgift för det outbrutna området, utöver det vederlag som A betalt till bolaget, dessutom det belopp som han vid beskattningen hade ansetts ha erhållit såsom förtäckt dividend. Förhandsbesked. Skatteåret 1988. Omröstning 4-2-1.

HFD 2006/2468

Till A:s besittning hade kommit börsnoterade aktier i X Ab på tre olika sätt:

1. A hade 10.9.1992 själv köpt X Ab:s aktier;
2. A hade 2.10.2000 i samband av boskifte av sin fars dödsbo fått aktier i X Ab. A:s far hade avlidit 26.12.1985 och hans dödsbo hade skaffat aktierna i X Ab 29.5.1986;
3. A hade 27.12.2000 fått aktier i X Ab som gåva från sin mor.

A Ab:s aktier som A ägde låg på samma värdeandelskonto år 2001 då han sålde 10 000 stycken X Ab:s aktier. Då överlåtelsevinsten beräknades, ansågs A ha överlåtit aktier som han skaffat under år 1992. Överlåtelsevinst kunde inte beräknas enligt A:s primära anspråk så, att han skulle ha överlåtit aktier som han hade fått som gåva från sin mor, ej heller såsom hans sekundära anspråk så, att aktierna som hade fåtts som arv från fadern skulle anses ha fåtts redan 26.12.1985 eller 29.5.1986.A hade inte visat, att andelarna som hörde till värdeandelssystemet skulle ha överlåtits i någon annan ordning än vilken de hade fåtts. Skatteår 2001.

CSN 2004/59

Anställda i A Ab hade fått rätt att teckna aktier i koncernens moderbolag mot ett pris som var lägre än det gängse priset. Förmånen hade riktats till hela personalen.

Då aktiernas eventuella beskattningsvärde räknades ut bestod anskaffningsutgiften som skulle dras av från anskaffningspriset av teckningspriset som betalts för aktierna och av det förmånsbelopp som hade räknats till den sökandes förvärvsinkomst. Rabatten om 10 % som fåtts från aktiens gängse pris och som enligt 66 § 1 mom. ISL inte den sökandes skattepliktiga inkomst räknades inte in i den avdragbara anskaffningsutgiften. Förhandsavgörande för år 2004 och 2005 Ingen ändring HFD 11.4.05 L 813.

Utgifter för grundlig förbättring

HFD 1992/1849

Fastighets Ab, vars räkenskapsperiod var 15.5.1988-30.6.1989, ägde en byggnad som bolaget hade köpt 25.1.1988. Från 1.5.1988 hade av byggnaden 168 kvadratmeter utgjort tjänstebostad för X kb och 102 kvadratmeter verksamhetsutrymmen och andra utrymmen för bolaget. I mars-april 1988 hade genomförts en reparation av byggnaden, varvid bland annat köksskåpen, tvättställen och maskinerna byttes ut och därtill hörande elarbeten

utfördes. Likaså renoverades bastun och tvättrum samt utfördes målning, tapetsering och omläggning av golv samt plattläggning av gångar

på gården. Kostnaderna för ombyggnaden var sammanlagt 82 675 mark, varav bolaget som årskostnad hade räknat 78 995 mark. Vid beskattningen hade nämnda belopp ansetts som bolagets grundförbättringsutgift, av vilken efter 6 % avskrivning till bolagets inkomst hade lagts 74 256 mark. De reparationsarbeten på bolagets fastighet som hade utförts innan fastigheten hade tagits i bruk skulle anses som med grundförbättring jämförbara utgifter vilka skulle läggas till den oavskrivna anskaffningsutgiften för byggnaden och kunde dras av från bolagets inkomst genom avskrivningar på utgiftsresten. Skatteåret 1989.

Bostadsaktie

HFD 1971/3501 II 556

Aktieägare i bostadsaktiebolag var enligt bolagsordningen berättigad att betala den del av bolagets lån i sin helhet som belastade hans aktier. Belopp, som aktieägaren i ovannämnda avsikt erlagt till bolaget, räknades som avdrag från den tillfälliga försäljningsvinst, som han erhållit vid försäljning av aktierna, fastän betalningen införts på resultatkontot i bolagets bokföring.

HFD 1975/607A II 541

En delägare i ett bostadsaktiebolag hade månatligen utöver skötselvederlaget till bolaget betalt s.k. finansieringsvederlag, vilket han varit skyldig att månatligen betala till bolaget eftersom han inte, såsom vissa andra delägare, separat hade betalt sin andel av bolagets lån. Finansieringsvederlaget hade inte särskilt fonderats, utan bolaget hade inkomstfört dessa finansieringsvederlag. I delägarens beskattning hade skötselvederlaget dragits av från hans hyresinkomst. Med anledning av delägarens grundbesvär drogs även finansieringsvederlaget av från hyresinkomsten. Skatteåret 1972.

HFD 2004/3113

A hade 16.6 .1999 överlåtit aktierna som berättigade till besittning av bostadslägenheten som använts som familjens bostad, vilka aktier han hade skaffat 23.6.1998. I byggnaden som bostadsaktiebolaget ägde hade rörverket reparerats från och med 22.8.1998. Bolaget, som hade tagit lån för att täcka kostnaderna för reparationen, hade från sina delägare uppburit finansieringsvederlag på grund av reparationsarbeten och lånet. A, som före överlåtelsen av aktierna hade för 10 månader betalt finasieringsvederlag 2 760 mark, hade pådagen för överlåtelse av aktierna 16.6.1999 betalt till bolaget det resterande bolagslånet som belastade aktielägenheten 26 755 mark.

Högsta förvaltningsdomstolen yttrade, att det hade varit fråga om en större reparation, för vars finansiering bolaget hade varit tvunget att ta lån. Aktieägaran var å sin sida skyldiga att till bolaget betala enligt antalet aktier uträknad andel av det nämnda lånet. Andelen som delägaren betalt till bolaget för bolagslån är delägarens tilläggsinsats i bolaget. Betalning av låneandelen inverkar i allmänhet på aktiernas försäljningspris. Den resterande andelen om 26 755 mark av bolagslån som belastade aktierna och som A betalt 16.6.1999 utgjorde således sådan anskaffningsutgift för aktier som avses i 46 § 1 mom. inkomstskattelagen. Den omständigheten, hur finansieringsvederlaget hade behandlats i bolagets bokföring, saknade betydelse. Skatteår 1999.

Telefonandelslagets andelsbevis

CSN 1999/38

A hade 18.8.1987 skaffat telefonföreningens andelsbevis genom att till föreningen betala 100 mark och såsom anslutningsavgift 4 600 mark. Föreningen ombildades 10.6.1998 till ett andelslag. Ombildningen skedde med iakttagande av lagen om ombildande av föreningar som utövar ekonomisk verksamhet till andelslag (502/1989). Storleken av andelslagets andelsavgift fastställdes till 2 300 mark. Då telefonföreningen ombildades till ett andelslag, bestod andelskapitalet av föreningens dåvarande andelskapital och av anslutningsavgiftskapitalet. Anslutningsavgifterna som överskrider andelsavgiften överfördes till anslutningsavgiftskapitalet. Av den anslutningsavgift om 4 600 mark som A betalt på sinom tid överfördes 2 400 mark till anslutningsavgiftskapitalet. Bokföringarna gjordes på motsvarande sätt i andelslaget. Andelsanslutningarna förvandlades 1.9.1998 till allmänna anslutningar. Andelslagets andelsbevis och bolagets andelsanslutningsavtal skiljdes åt från varandra. Andelsanslutningsavtalet kunde inte säl-

jas eller överföras till tredje person och man fick inte pengarna som betalts för det tillbaka från andelslaget. Medlem som lämnade andelslaget fick enligt andelslagets stadgar sin andelsavgift tillbaka i enlighet med 30 § lagen om andelslag. Om A sålde andelslagets andelsbevis som han ägde, var den avdragbara anskaffningsutgiften i samband med beräkning av den i inkomstskattelagen avsedda försäljningsvinsten det sammanlagda beloppet av andelsavgiften och anslutningsavgiften, dvs. 4 700 mark, som A betalt under 1987. Skatteåret 1998 och skatteåret 1999.

Anskaffningsutgift för ett fordon

HFD 1983/2440 II 577

R, som var 70 % rörelsehämmad invalid, hade 1979 för 25 300 mark sålt en personbil som han köpt 1976 för 35 560 mark. Det ansågs att den erhållna återbäringen på bilskatt, 10 800 mark skulle dras av från anskaffningsutgiften när beloppet av den tillfälliga försäljningsvinsten fastställdes.

HFD 1984/2606

Rabatt som skattskyldig erhållit vid bytesköp av bil hade vid fakturering av mellangiften beaktats som tillägg till bytesbilens gottskrivningspris. Eftersom rabatten emellertid inte behövde beaktas vid beräkningen av den tillfälliga försäljningsvinst som erhållits vid överlåtelsen av bytesbilen, skulle gottskrivningspriset av bytesbilen i försäljningsvinstuträkningen nedsättas med rabatten som för fakturering tillagts till det.

HFD 1995/428 B 525

A hade tullfritt köpt en personbil i Finland i juli 1986, varefter bilen hade transporterats med båtfrakt till Sudan där A arbetade, och från Sudan med flygfrakt till Tyskland i december 1987. A hade befriats från att betala tull på bilen och skatter i samband med införseln. I mars 1990 sålde A bilen. Vid beräkningen av den tillfälliga försäljningsvinsten räknades kostnaderna för transporten av bilen till utlandet och tillbaka till Finland inte med i anskaffningspriset och de ansågs inte heller som utgifter i syfte att skaffa vinst. Skatteåret 1990. Omröstning 3--1--1.

Ränta på ett köpesumma

HFD 1977/1682 II 568

Räntor på skuld som hänförde sig till en fastighet kunde inte i kommunalbeskattningen dras av från den skattepliktiga vinsten av överlåtelse av fastigheten på den grund att de skulle anses höra till anskaffningsutgiften för fastigheten. Skatteåret 1973.

HFD 1988/2287 B 560

En person hade då han köpt en bolagsandel i ett kommanditbolag befriat säljaren från att betala räntor på vissa skulder. De räntor som hänförde sig till tiden före undertecknandet av köpebrevet ansågs som en del av köpesumman, och de utgjorde inte avdragsgilla räntor i köparens beskattning. Förhandsbesked. Skatteåret 1987.

Räntegottgörelse och eftermarknadsgottgörelse

CSN 1994/71

Den skattskyldige har såsom utgift för inkomstens förvärvande dra av värdestegring av skuldebrevet som han betalt för masskuldebrevets skuldebrev. Det med utbetald eftermarknadsgottgörelsen minskade inköpspriset på skuldebrevet kunde den skattskyldige dra av såsom skuldebrevets anskaffningsutgift i samband med överlåtelse av skuldebrevet. Skatteår 1994.

CSN 1994/71

Den skattskyldige fick inte såsom avdrag för inkomstens förvärvande avdra värdesteringen av skuldebrevet, som han betalat för skuldebrevet av masskuldebrevslånet. Den skattskyldige fick såsom anskaffningsutgift för skuldebrevet i samband med överlåtelsen av skuldebrevet avdra köpepriset, som han betalat för skuldebrevet, minskat med eftermarknadsgottgörelsen. Skatteåret 1994.

CSN 2003/87

En utländsk bank, som inte hade filialkontor eller annat fast driftställe i Finland, ämnade emittera ett aktiebundet masskuldebrevslån. Lånets emissionskurs motsvarade lånets nominella värde. På lånet betalades inte kupongränta, utan till skuldebrevets innehavare betalades i sam-

band med återbetalning förutom lånekapitalet även tilläggsavkastning så, att lånets inlösningspris var högst 175 % och minst 100 % av det nominella värdet. Avkastningen minskade med 5 % per varje aktie som definierats i lånevillkoren, om aktiens börskurs understeg vid lånets återbetalningstidpunkt aktiens marknadspris vid emissionstidpunkten. Lånet marknadsfördes i Finland och inköpsförbindelser mottogs av ett finskt investeringsserviceföretag. Vid inlösningsprocessen anlitades en finsk bank såsom betalaragent. A, som var allmänt skattskyldig i Finland, ämnade teckna ett skuldebrev. Avkastningen som i samband med återbetalning av lånet inkluderades i inlösningspriset ansågs vara jämförlig med indexgottgörelse och avkastningen som A fått skulle i beskattningen behandlas såsom skattepliktig kapitalinkomst i enlighet med 33 § 1 mom. inkomstskattelagen. Då lånets utemitterare var utländsk, ansågs avkastningen inte ha fåtts från Finland på sätt som lagen om källskatt på ränteinkomst förutsätter och källskatt på ränteinkomst kunde således inte uppbäras av avkastningen. Om masskuldebrevet hade sålts under utelöpandetiden, skulle överlåtelsen ha behandlats i beskattningen i enlighet med bestämmelserna om överlåtelsevinster utan att skilja den kalkylerade avkastningen motsvarande delen till eftermarknadsgottgörelse. förhandsavgörande för år 2003.

Valutakurs

HFD 1997/735 1997:25

A hade sålt aktier i bloaget han ägde och fått köpesumman i USA:s dollar som han hade deponerat på ett skattepliktigt konto i ett finländskt bank. A hade för avsikt att placera en del av dollarbeloppet i utländska placeringsobjekt i dollar, som senare skulle säljas mot en köpesumma i finska mark. Då den överlåtelsevinst eller -förlust som uppkom vid försäljning av placeringsobjet beräknades skulle anskaffningsutgiften för placeringsobjekt beräknas enligt dollarns värde vid tidpunkten för anskaffningen av dessa objekt och enligt dollarkursen vid ifrågavarande tidpunkt. Särskild kursvinst eller -förlust uppkom inte vid överlåtelsen. Förhandsbesked för år 1995 och 1996. Omröstning 3-2.

Anskaffningsutgift för förnödenhet som erhållits vederlagsfritt

Arv och gåvasamt lotterivinst

HFD 1996/1960 B 547

Makarna A och B hade genom inbördes testamente förordnat, att efterlevande make får besittningsrätten till boets all egendom. A hade avlidit 21.4.1989. A:s och B:s dotter C hade godkänt testamentet. Testamentet hade nämnts i bouppteckningen efter A samt tagits i beaktande i arvsbeskattningen som 21.5.1990 verkställts efter honom. Efterlevande maken ansågs ha tagit emot testamentet. I boet hade 22.8.1990 förrättats delvis avvittring och arvskifte, där tomten som hörde till boet jämte byggnaderna hade tillfallit B och C hälften var. Tomten hade sålts 11.10.1990 och köpesumman hade delats jämnt mellan B och C. C:s andel hade placerats i hans namn. Också boets hela lös egendom, en telefonandel icke medräknad, hade delats. I gåvobeskattningen ansågs, att C hade vid delvis avvittring och arvskifte 22.8.1990 fått en gåva från B till den del som B hade avstått från besittningsrätten. Enligt handlingarna hade efterlevande maken inte anmält att han skulle avstå från besittningsrätten. Delvis avvittring och arvskifte kunde inte betraktas som avstående från besittningsrätten. Försäljning av tomten och placering av C:s andel av köpesumman betydde inte heller, då stadganden i 12 kap. 5 och 8 § ärvdabalken togs i beaktande, att man hade avstått från besittningsrätten. HFD upphävde länsrättens beslut och den verkställda gåvobeskattningen. Omröstning 4-1.

HFD 1998/1225 1998:27

Enligt 47 § 1 mom. inkomstskattelagen betraktas som anskaffningsutgift för egendom som förvärvats utan vederlag beskattningsvärdet som använts i arvs- och gåvobeskattningen. Enligt 9 § 1 mom. lagen om skatt på arv och gåva tas som grund för arvsskatten det värde, som egendomen hade då skattskyldigheten började. I 9 § 2 och 3 mom. arvsskattelagen räknas upp sådana rater som vid verkställandet av arvsbeskattningen får räknas som avdrag från värdet på kvarlåtenskapet. Från kvarlåtenskapets värde får bl.a. dras av värdet på besittningsrätten som avses i 3. kap. 1a § ärvdabalken, som arvlåtarens

make erhållit. Besittningsrättens värde är en separat avdragspost som ansluter sig till arvsbeskattningen och som tas i beaktande då arvsskatten beräknas och avdras från värdet på egendomen som tillfaller arvtagaren och inte från fastighetens värde. Det inverkar inte heller på fastställandet av det värde som skall betraktas som fastighetens beskattningsvärde, av vilken anledning beloppet av fastighetens anskaffningsutgift inte kunde minskas med besittningsrättens värde då den beskattningsbara överlåtelsevinsten fastställdes i enlighet med 45 och 46 § inkomstskattelagen. Skatteår 1994.

HFD 2000/2921 2000

Den skattskyldige hade fått börsaktier som gåva. Gåvoskattedeklaration hade på sin tid inte lämnats in för doneringarna på grund av att gåvornas värde hade varit mindre än det beskattningsbara beloppet. Då han sålde aktierna som hade fåtts som gåva, kunde bestämmelsen i 47 § 1 mom. inkomstskattelagen om anskaffningsutgiften för egendom som fåtts utan vederlag inte tillämpas, utan man skulle tillämpa bestämmelsen i 46 § 1 mom. om antagande av anskaffningsutgift. Skatteår 1995\-1997.

HFD 2002/581 (ÅRSBOK 2002:25)

Såsom värdet på bostadsaktier som sålts år 1999 knappt två månader efter arvlåtarens död, dvs. såsom gängse värde vid arvlåtarens dödsfall fastställdes aktiernas försäljningspris. Utgifter för försäljning av aktierna avdrogs inte heller på något annat sätt från försäljningspriset eller från värdet på boets egendom . Omröstning 4-3.

HFD 2010/1639 HFD 2010:46

Den skattskyldige har i lotterier som avses i 2 § i lotteriskattelagen vunnit en personbil, som han sålde på samma dag då vinsten överläts. Man hade inte ens påstått att överlåtelsepriset skulle ha avvikit från bilens gängse värde. I samband med överlåtelsebeskattningen betraktades som bilens anskaffningsutgift vinstens gängse värde vid mottagningstidpunkten, av vilken anledning beskattningsbar överlåtelsevinst inte uppstod av överlåtelsen. Ålands förvaltningsdomstols beslut, genom vilket man hade såsom överlåtelsevinst fastställt överlåtelsepriset minskat med 20 procents antagande om anskaffningsutgift, upphävdes. Skatteår 2002.

Egendom som placerats i ett personbolag eller tagits därifrån

HFD 1994/679 B 530

Lägenheten, som den skattskyldige köpt år 1983, hade från och med året 1984 använts såsom utrymme av den skattskyldiges ingengörsbyrå. Aktierna hade bokförts såsom anläggningstillgångar av ifrågavarande privatrörelse. Då privatrörelsen år 1986 förvandlades till ett kommanditbolag, överfördes aktierna till kommanditbolagets bokföring och lägenheten, som besatts på basen av den var i kommanditbolagets användning. Den skattskyldige tog aktierna som privatuttag från kommanditbolaget 15.12.1989 och sålde dem samma dag. Aktierna ansågs vara anläggningstillgångar enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. På inkomsten av försäljningen av dem skulle trots privatuttag tillämpas stadgandena av nämnd lag. Skatteåret 1989.

HFD 2001/387 HFD:2001:11

Ett allmännyttigt samfund var tyst bolagsman i ett kommanditbolag som bedrev kapitalplaceringsverksamhet. Kommanditbolagets verksamhet var sådan näringsverksamhet som avses i 1 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Dess enda ansvariga bolagsman var ett aktiebolag vars insats i kommanditbolaget var 0,5 procent av kommanditbolagets totala kapital. Som tysta bolagsmän skulle medverka placeringsverksamhet bedrivande samfund, inklusive samfund som betraktas som allmännyttiga samfund. En tyst bolagsmans minimiinsats var 5 000 000 mark. Tysta bolagsmän deltog inte i beslutsfattandet om egentliga placeringsbeslut. Inkomstandelen som av kommanditbolagets resultat av näringsverksamhet skulle delas på ett allmännyttigt samfund som var bolagets tysta bolagsman utgjorde skattepliktig näringsinkomst för det allmännyttiga samfundet.

Förhandsavgörande för bolagets inkomstbeskattningar för år 2000 - 2001.

CSN 1999/154

A var den enda delägaren i X Ab. Han var också den enda ansvariga bolagsmannen i ett Kb, i

vilket han hade placerat sin arbetsinsats. Den tysta bolagsmannens insats var 20 000 mk. Kb idkade näringsverksamhet och dess egendom bestod av två telefonaktier. X Ab hade 23.12.1997, 8.1.1998 och februari 1998 givit Kb penninglån sammanlagt 190 000 mk. Bolagsmännen beslutade upplösa Kb. Enligt det ursprungliga bolagsavtalet skulle samtliga tillgångar som i samband med upplösning av bolaget skulle bli kvar efter betalning av skulderna och utgifterna fördelas så, att efter betalningen av den tysta bolagsmannens insats skulle resterande delen tillfalla den ansvariga bolagsmannen. Bolagsmännen ämnade likväl att upplösa bolaget så, att av tillgångar som fanns vid upplösningstidpunkten skulle till den tysta bolagsmannen först betalas hans insats och de resterande tillgångarna och skulderna skulle därefter gå över till den ansvariga bolagsmannen. Bolagsordningen hade före upplösningen ändrats att motsvara förfarande. Kb ansågs i beskattningen ha upplösts den dag då bolagsmännen, efter att ha undertecknat avtalet om upplösning av bolaget, fördelade bolagets tillgångar och skulder. För den tysta bolagsmannen uppstod varken överlåtelsevinst eller -förlust, då han såsom utdelning fick tillbaka kapitalinsatsen som han placerat i bolaget. Såsom anskaffningsutgift för telefonaktier som i samband med upplösningen tillfallit den ansvariga bolagsmannen ansågs i hans beskattning samma belopp som i Kb:s beskattning i enlighet med 51 d § NärSkL skulle betraktas som överlåtelsepris. Penninglån från X Ab som i samband med upplösningen skulle gå över till den ansvariga bolagsmannen var sådana penninglån som avses i 42 § 4 mom. ISL, dvs. de skulle dras av från det matematiska värdet på den ansvariga bolagsmannens aktier innan dividendens kapitalinkomstandel beräknades. Penninglån från X Ab som i samband med upplösningen gick över till den ansvariga bolagsmannen var inte till någon del sådana från aktiebolaget under skatteåret erhållna delägarlån som avses i 53 a § ISL. Skatteår 1999 och skatteår 2000. Ingen ändring (HDF 2000/1827).

Antagande om anskaffningsutgift

HFD 1989/2515 B 532

A hade år 1986 sålt en egnahemsfastighet, på vilken han åren 1983 och 1984 hade uppfört ett egnahemshus, för 410 000 mark. Skattenämnden lade till A:s inkomst såsom tillfällig fölrsäljningsvinst, då på verifikat grundad utredning om de faktiska anskaffningsutgifterna för fastigheten inte hade företetts, med beaktande av anskaffningspresumtionen om 50 procent 205 000 mark. Länsrätten uppskattade på basis av den utredning som erhållits i ärendet fastighetens anskaffningsutgift och sänkte den tillfälliga försäljningsvinsten till 60 000 mark. Skattetagarna yrkade i sina besvär att den beskattning av tillfällig försäljningsvinst som skattenämnden förrättat skulle bringas i kraft, emedan A inte hade företett på verifikat grundad utredning över den faktiska anskaffningsutgiften för fastigheten. HFD ansåg att A på ett tillförlitligt sätt visat att fastighetens faktiska anskaffningsutgift hade varit större än 50 procent av fastighetens överlåtelsepris. Fördenskull och då det inte ens hade påståtts att den tillfälliga försäljningsvinst som länsrätten uppskattat till 60 000 mark skulle ha varit för låg, lät HFD det bero vid länsrättens utslag. Skatteåret 1986.

Utgifter som hänför sig till anskaffning av vinst

HFD 1985/5495

Den skattskyldige hade sålt aktier som han ägt kortare tid än 5 år. Från försäljningsvinsten kunde såsom utgifter för förvärvande av vinst dras av expeditionsavgift, kreditreserveringsprovision och stämpelskatt vilka banken hade uppburit då det lån som tagits för aktieinnehavet hade lyfts. Skatteåret 1982. (Jfr HFD 1991 B 536, enligt vilket nämnda utgifter kunde dras av från den skattskyldiges personliga inkomst såsom utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande.)

Överlåtelsepris

HFD 1993/188 B 526

Då den skattskyldige till underpris sålde en tomt till ett aktiebolag som han grundat och genom vars försorg på tomten uppfördes en bostadsbyggnad för den skattskyldige, kunde vid bestämmandet av tillfällig försäljningsvinst som tomtens överlåtelsepris inte användas tomtens gängse värde, som var högre än överlåtelsepriset. Skatteåret 1988. Omröstning 4-1.

HFD 1994/5101 B 536

Den skattskyldige hade sålt bostadsaktier till köparna som betalade köpeskillingen med ett banklån. Den skattskyldige insatte en del av köpeskillingen på ett tidsbundet konto som han förpantade för banken som säkerhet för skulderna som banken givit köparna för betalning av bankens aktier. Då köparna underlät att betala sin skuld, använde banken den tidsbestämda depositionen som varit som pant som prestation av köparnas skulder. Det ansågs, att varken kapitalet av eller räntan på den tidsbestämda depositionen kunde beaktas som avdrag från köpepriset vid fastställandet av en tillfällig försäljningvinst. Skatteåret 1991. Omröstning 4-3.

HFD 1996/1641 B 519

A hade 1.8.1990 tillsammans med sin syster sålt aktierna i B Ab mot en köpesumma om 10 350 000 mark till C Ab. Av köpesumman som C Ab betalt hade A deponerat 5 miljoner mark på två års tidsbundet konto. Depositionen hade pantats i banken som säkerhet mot lån som beviljats C för finansiering av köpet. Sedan C Ab gått i konkurs hade banken år 1992 använt depositionen jämte räntorna som betalning mot C Ab:s skuld. Det ansågs att A hade under skatteåret 1990 fått sådan vinst för överlåtelse av egendom som bör betraktas som skattepliktig inkomst. Skatteår 1990. Omröstning 4-3.

HFD 2002/513 (ÅRSBOK 2002:24)

Föräldrarna hade sålt till sin dotter en aktielägenhet mot ett pris som var något mindre än anskaffningsutgiften. Föräldrarna ansågs i samband med förskottsuppbörden inte ha fått försäljningsvinst på grund av köpet, trots att köpesumman var mindre än det gängse värdet och dottern hade på grund av köpet beskattatsför gåva. Skatteår 2000. Omröstning 4-3.

Sytning

HFD 1978/925

Vid fastighetsköp förbehållen sytningsartad boenderätt fogades kapitaliserad till fastighetens överlåtelsepris vid uträknandet av tillfällig försäljningsvinst. Skatteåret 1975.

Försäljning av en skogsfastighet

Rater som skall tilläggas i överlåtelsepriset

HFD 1988/5186

A köpte år 1982 ett gårdsbruk, sålde virke från lägenheten år 1983 och sålde lägenheten år 1984. Vid beräknandet av försäljningsvinsten lade skattenämnden till försäljningspriset rotpriset på det sålda virket minskat med skogens nettointäkt för år 1983. På A:s besvär rättade länsrätten beskattningen så att från rotpriset på det sålda virket vid beräknandet av försäljningsvinsten drogs av nettoinkomsten av skog för åren 1982-1984. Prövningsombudet yrkade i sina besvär att beskattningen skulle rättas så att från försäljningsinkomsten av virket skulle dras av nettointäkten av skogen för endast avverkningsåret och året därförinnan dvs. för åren 1982 och 1983. HFD ändrade inte länsrättens utslag. Skatteåret 1984.

HFD 2002/2174

Då den i 46 § 7 mom. inkomstskattelagen avsedda överlåtelsevinsten beräknades, avsåg man med ″den beskattade nettoinkomsten av skogsbruket″ som skall läggas till överlåtelsepriset och dras av från rotvärdet på virke som avverkats från lägenheten för att överlåtas separat, den nettoinkomst som avses i 11 § 1 mom. inkomstskattelagen, från vilket belopp de skattskyldigvisa avdrag som avses i 13 § 1 mom. inkomstskattelagen för gårdsbruk inte hade avdragits. Skatteår1998. Omröstning 4-1-

CSN 1994/212

Till försäljningspriset av skogslägenheten, som delägarna erhållit efter skiftandet av ett dödsbo, skulle inte adderas inkomsterna av virkesförsäljning som dödsboet erhållit från året för fastighetsöverlåtelse och från de fem föregående åren och som beskattats enligt areal. Skatteåret 1994 och skatteåret 1995.

CSN 1994/330

Den sökande hade som avsikt att sälja en gårdsbruksenhet, som han ägt i över tio år, till sin bror. På lägenhetens skogar tillämpades arealbeskattningen enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk. Köpeskillingen enligt utkastet till köpebrevet var 2 470 000 mark. Avsikten var att ägande- och besittningsrätten till lägenheterna, som skulle säljas, skulle 1.1.1995 överföras till

köparen enligt utkastet till köpebrevet. I köpebrevet fanns ytterligare villkoret att försäljaren hade rätt att låta avverka virke från lägenheterna som han sålt med 600 000 mark före 31.12.1995. Värdet av rätten till virkesavverkningen ansågs som en del av lägenheternas köpeskilling och det skulle beaktas vid uträkningen av överlåtelsevinst. Eftersom den sökande emellertid hade ägt lägenheterna i över tio år och eftersom överlåtelsen skedde till den sökandes bror, ansågs överlåtelsevinsten inte på basis av 48 § 1 mom. 3 punkten inkomstskattelagen vara skattepliktig inkomst. Skatteåret 1994 och skatteåret 1995.

HFD 1995/5230 B 501

Skogsfastigheterna, som ett bolag, som bedriver skogsförädlingsindustri, skatteåren 1989 och 1990 hade överlåtit och som bolaget hade tagit avverkat virke från till råvara i sin näringsverksamhet, hade hört till bolagets anläggningstillgångar. På överlåtelsen av bolagets skogsfastigheter skulle tillämpas stadganden i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet och inte stadgandena om beskattning av överlåtelsevinst i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. När hänsyn togs till stadgandet i 2 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, enligt vilket det stadgas särskilt om fastställande av resultat av näringsverksamhet, kunde rotvärdet på det virke som hade avverkats på fastigheten eller på den avverkningsrätt som hade förbehållits vid fastighetsöverlåtelsen inte sättas till överlåtelsepriset för skogsfastigheterna med stöd av 70 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1989. Skatteåret 1990.

Överlåtelse av en andel i ett personbolag

HFD 1979/2805 II 588

Sedan en person sålt sin andel i ett öppet bolag beaktades vid fastställandet av beloppet av tillfällig försäljningsvinst, såsom anskaffningsutgift förutom investeringen av grundkapital även det belopp som i form av oskiftad vinstandel placerats i bolaget. Skatteåret 1973.

HFD 1980/1124 II 576

Vid beskattningen hade öppet bolag upplösts med stöd av 56 § BeskattningsL och dess inkomst hade lagts till den ena bolagsmannens beskattningsbara inkomst. Bolagsmännen sålde samtidigt sina bolagsandelar. HFD fann, att på överlåtelserna skulle tillämpas stadgandena i 21 § IFSkL och att inte till bolagets och inte till den för bolagets inkomster personligen skattskyldige bolagsmannens inkomst sålunda skulle läggas skillnaden mellan köpesumman och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för bolagets lösa anläggningstillgångar. Skatteåret 1975.

HFD 1980/2545 A

Ansvarig bolagsman i kommanditbolag hade avstått från sin andel i detta drygt två år tidigare grundade bolaget till förmån för den andra ansvariga bolagsmannen mot penningersättning som denne erlagt. Då den skattepliktiga tillfälliga försäljningsvinsten för överlåtelsen av andelen uträknades hade i länsrätten som avdrag beaktats bolagsmannens kapitalinsats i bolaget samt hans andel av outdelade vinstmedel för senast avslutade räkenskapsperiod. Kravet, att såsom avdrag även borde beaktas hans andel i av de i omsättningstillgångarnas undervärdering ingående outdelade vinstmedlen, förkastades. Skatteåret 1971.

HFD 1989/4198 B 529

En skattskyldig hade varit en ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag, som hade grundats år 1980. Bolaget hade vid beskattningen inte ansetts bedriva rörelse och inkomsten och förmögenheten som hade deklarerats i bolagets namn hade beskattats som den ansvariga bolagsmannens inkomst och förmögenhet. I januari 1984 avstod den skattskyldige från sin andel av bolaget genom ett avtal med de övriga bolagsmännen. I samband med avståendet hade den skattskyldige inte fått pengar, men bolagsmännen kom överens om att den skattskyldige skulle som uttag för privat bruk från bolaget ta de av bolaget ägda bostadsaktierna och bolagets bil samt ta ansvaret för lånet som hänförde sig till bolagets bostadsaktier. Avståendet skulle anses som överlåtelse mot vederlag vilken skulle beskattas som tillfällig försäljningsvinst, eftersom den skattskyldige hade ägt bolagsandelen en kortare tid än fem år. De bostadsaktier som den skattskyldige fått som vederlag för sin andel av bolaget, minskade med lånet som hänförde sig

till dessa aktier, och bilen skulle värderas till det gängse värdet vid beräkningen av den tillfälliga försäljningsvinstens storlek. Även uttagen för privat bruk vilka översteg den skattskyldiges vinstandelar inverkade på överlåtelsepriset. Skatteåret 1984.

HFD 1989/901 B 531

Ett kommanditbolags ansvariga bolagsman hade sålt sin andel i bolaget. Vid uträkning av den tillfälliga försäljningsvinsten skulle såsom anskaffningsutgift för andelen beaktas begynnelsekapitalplaceringen minskad med beloppet av de privatuttag som han gjort under bolagets verksamhetstid till den del de översteg det sammanlagda beloppet av bolagets vinster, i vilket inte skulle inberäknas de tysta bolagsmännens vinstandelar. Skatteåret 1985.

HFD 1995/474 B 526

A sålde med ett köpebrev daterat 1.11.1991 för 250.000 mk sin bolagsandel av ett öppet bolag som bedrev bilskola. A hade av länsstyrelsen fått tillstånd att bedriva bilskoleverksamhet 10.2.1986 och inlett verksamheten 21.4.1986. Den enskilda rörelsen hade 1.3.1987 ändrats till öppet bolag varvid A med iakttagande av kontinuitetsprincipen för bokföringen hade placerat sin enskilda rörelse inklusive tillgångar och skulder i det öppna bolaget.

Hur länge bolagsandelen hade ägts skulle räknas från grundandet av det öppna bolaget, och inte från det verksamheten hade inletts som enskild rörelse. Det skulle således anses att A hade ägt sin bolagsandel mera än fyra, men mindre än fem år. Som A:s inkomst skulle som tillfällig försäljningsvinst räknas, då 50 procent drogs av som anskaffningsutgift och den skattepliktiga andelen av överlåtelsevinsten var 80 procent, 100.000 mark. Skatteåret 1991.

HFD 1995/1576

A hade sålt sin andel som ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag. Skattenämnden hade vid beräkningen av vinsten vid egendomsöverlåtelsen till försäljningspriset på bolagsmannaandelen räknat kommanditbolagets negativa egna kapital vid försäljningstidpunkten. Länsrätten ansåg att icke uttagna vinstmedel under räkenskapsperioden kunde beaktas som en post som höjde anskaffningsutgiften för bolagsmannaandelen. Eftersom det sammanlagda beloppet av den summa som skulle räknas utgöra anskaffningspriset och de utgifter som fanns för uppnåendet av vinsten inte hade visats vara större än den avdragna antagna anskaffningsutgiften, förkastade länsrätten A:s besvär. Högsta förvaltningsrätten ansåg att, de outtagna vinstmedlen som influtit för bolagsmannaandelen fram till försäljningstidpunkten skulle räknas till försäljningspriset som en minskning av det adderade negativa egna kapitalet, och upphävde länsrättens beslut och remitterade ärendet till länsrätten för ny behandling. Skatteåret 1989.

HFD 2004/1954, 2004:78

A och B grundade år 1984 ett öppet bolag, där de båda bolagsmännens andel var hälften av bolaget. B avstod från sin bolagsandel år 1993, varefter det öppna bolaget omvandlades till kommanditbolag, vars enda ansvariga bolagsman blev A. Då A sålde sin bolagsmannaandel år 1997, skulle vinstbeloppet som fåtts för överlåtelsen räknas separat så, att till den del som gällde den ursprungliga bolagsandelen som A skaffat år 1984 tillämpades 50 procents anskaffningsantagande och till den del som gällde den halva andelen som förvärvats år 1993 den verkliga anskaffningsutgiften. Skatteår 1997. Omröstning 5-3.

HFD 2005/2836, 2005:68

A var enda ansvariga bolagsman i B Kb till 1.9.1999, då C Ab blev den andra ansvariga bolagsmannen i bolaget. Enligt det nya bolagsavtalet utgjorde A:s insats som ansvarig bolagsman därefter 10 procent av bolaget. A:s kapitalinsats i bolaget var 10 000 mark. C Ab:s insats som ansvarig bolagsman utgjorde 90 % av bolaget och dess kapitalinsats i koomanditbolaget var 800 000 mark. När C Ab blev ansvarig bolagsman i B Kb, fattades ett beslut om att kapitalinsatsen 800 000 mark skulle användas till kvittning av C Ab:s fordringar på B Kb. Eftersom A ur bolaget hade gjort privatuttag, som översteg det sammanlagda beloppet av de årliga vinstandelarna och bolagets investeringar, var B Kb:s eget kapital vid utgången av räkenskapsperioden 1.7.1998 - 30.6.1999 negativt, - 994 513 mark. På yrkande av skatteombudet ansåg skatterät-

telsenämnden att A hade överlåtit 90 procent av sin bolagsmannaandel och fått en 888 761 stor överlåtelsevinst för överlåtelsen av bolagsandelen. Förvaltningsdomstolen förkastade A:s besvär om att överlåtelsevinst inte skulle anses ha uppstått. Förvaltningsdomstolen yttrade bland annat att som överlåtelsevinstens belopp i enlighet med den andel som A hade överlåtit skulle fastställas A:s privatuttag till den del som dessa sammanlagt hade överstigit beloppet av A:s vinstandelar och bolagets investeringar. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förvaltningsdomstolens beslut. Skatteåret 1999. Omröstning 3-2 Inkomstskattelagen 45 § och 46 § 4 mom.

HFD 2010/2024 HFD 2010:54

A hade från och med 1991 varit den andra ansvariga bolagsmannen i ett öppet bolag. Han gav sin bolagsmannaandel år 1999 som gåva till sin son och till sin svärson. Då gåvan gavs var A:s privatkonto 65 241 mark negativt, med vilket belopp A:s privata uttag under hans bolagsmannatid hade överskridit det sammanlagda beloppet av A:s privata placeringar och vinstandelar. Man kunde såsom A:s kapitalinkomst beskatta vinsten 65 241 mark som hade fåtts av överlåtelse av bolagsmannaandelen. Skatteår 1999.

Aktier och teckningsrätter

HFD 1984/1948 II 581

A, B, C och D hade år 1966 grundat ett öppet bolag. Efter C:s död år 1977 hade de övriga ärvt hans andel i bolaget. D hade däremot 1980 sålt sin andel i bolaget åt A och B. Dessa ämnade nu åt samma köpare sälja vardera en tredjedel av bolaget. Skattefritt var av realisationsvinsten för vardera det belopp, som motsvarade förhållandet av den egendom han erhållit i arv och som han annars ägt i mer än 5 års tid till hela hans andel före försäljningen. Förhandsbesked. Skatteåren 1983 och 1984.

CSN 1995/154

Den sökande ämnade börja bedriva s.k. aktieutlåning varvid aktiernas ägare för en viss tid skulle låna sina aktier till en låntagare som skulle få full ägande- och innehavsrätt till dem. Låntagaren skulle förbinda sig att lämna tillbaka motsvarande aktier när lånetiden gick ut. Som ersättning för lånet skulle låntagaren betala utlånaren en lånetidsbunden ersättning (premie). Låntagaren skulle kunna överlåta aktierna vidare. Utlåningen skulle i beskattningen behandlas som överlåtelse. Det skattepliktiga överlåtelsepriset på aktierna ansågs vara deras gängse värde vid överlåtelsetidpunkten. Hos utlånaren uppstod en fordran motsvarande storleken på aktiernas gängse värde. När aktierna lämnades tillbaka till utlånaren ansågs att ett nytt fång uppstod hos honom. Anskaffningsutgiften på de återlämnade aktierna ansågs vara värdet på den fordran som uppstått vid utlåningstidpunkten. I beskattningen av låntagaren skulle anskaffningsutgiften för de lånade aktierna anses vara deras gängse värde vid låntagningstidpunkten. Samma gängse värde ansågs som låntagarens skattepliktiga överlåtelsepris när han återlämnade aktierna till utlånaren. När låntagaren under lånetiden överlät aktierna till tredje part, var överlåtelsepriset på aktierna skattepliktig inkomst för honom. När låntagaren för återlämnandet skaffade motsvarande aktier var utgiften för anskaffningen av dessa aktier vid beskattningen avdragbar anskaffningsutgift. Ersättningen som skulle betalas för lånet var vid beskattningen av utlånaren skattepliktig inkomst och vid beskattningen av låntagaren avdragbar utgift. Beskattningsåret 1995. HFD fastställde CSN:s beslut i sitt opublicerade beslut 1996/1266. NärSkL 4, 5.1, 7, 8 §.

CSN 2005/20

X Abp delade ut divdender in natura i form av aktier i Y Ab. såsom beloppet av mottagen dividend betraktades i beskattningen av A som var delägare i bolaget det gängse värdet av de mottagna akiterna i Y Ab vid den tidpunkt då dividenden kunde lyftas. Om A skulle överlåta aktierna i Y Ab som han fått såsom dividend, skulle man i hans beskattning såsom anskaffningsutgift betrakta det ovan nämnda värdet. Den omständigheten, att endast en del av erhållen dividend räknades med stöd av 33a § ISL till A:s beskattningsbara inkomst hade ingen inverkan på storleken av anskaffningsutgiften på aktier som fåtts i form av dividend. Förhandsavgörande för år 2005. Ingen ändring HFD 28.10.05 L 2765.

Fång baserat på tidigare ägande

HFD 1976/211

Aktier, vilka vid en ny aktieemission på grund av tidigare aktieinnehav år 1969 tecknats till nominellt värde ansågs ha anskaffats mot ett med ny aktieteckning jämförligt fång, då aktiekapitalet därvid höjdes 25-faldigt i bolag, som inte haft egentlig verksamhet under tiden mellan 1.12.1959-31.12.1968 och vars enda tillgångar bestod av lån, som beviljats åt huvudaktieägare. Ägartiden till de nya aktierna räknades således från tiden för tecknandet av dem. Skatteåret 1972.

HFD 1987/1886 B 571

En bank genomförde 2-13.6.1986 en anbudsaktieemission, där den som 20.5.1986 hade varit aktieägare, oberoende av det antal aktier han ägde kunde lämna ett anbud på önskat antal aktier som var delbart med hundra. På basis av anbudet fattade bankens förvaltningsråd 24.6.1986 beslut om den slutliga förhöjningen av aktiekapitalet och om antalet aktier samt aktiernas teckningspris. Även om aktier kunde tecknas endast av en aktieägare ansågs aktierna i sin helhet ha skaffats 24.6.1986, dvs. den dag då banken godkände teckningsanbuden eftersom tecknandet av aktierna inte i övrigt berodde på hur stor mängd bankaktier den som gjort anbudsteckning tidigare hade ägt. Förhandsbesked. Skatteåret 1986. Skatteåret 1987.

HFD 1988/4961 B 545

Aktiekapitalet i ett bolag som grundats år 1982 var 16 000 mark. Bolaget bedrev ingen egentlig verksamhet före år 1986, då bolaget köpte en fastighet, vars lokaliteter bolaget började hyra ut till utomstående. Köpet finansierades genom att aktiekapitalet höjdes till 1 000 000 mark år 1986. Då en stiftande aktionär sålde år 1988 också de aktier som han tecknat vid aktieemissionen, skulle deras ägandetid räknas från och med bolagets stiftande år 1982 och beskattning av tillfällig försäljningsvinst inte skulle då komma i fråga. Förhandsbesked. Skatteår 1988.

CSN 2000/36

A Ab hade grundats för att fortsätta med verksamheten som stadens telefonverk hade bedrivit. Staden hade i samband med bolagets grundande sålt till bolaget tillgångarna och skulderna som anslöt sig till telefonverksamheten. A Ab hade därefter emitterat en riktad aktieemission, där innehavare av hyresanslutningar kunde teckna bolagets aktier mot hyresanslutningsavtalet. Avsikten var att A Ab skulle därefter fusioneras med B Ab. Aktieägare i A Ab skulle i form av fusionsvederlag och i förhållandet till sina ägarandelar få nya aktier som det mottagande bolaget emitterat. Om person H skulle senare sälja sin aktie i B Ab, som han fått såsom fusionsvederlag, betraktades vid beräkningen av överlåtelsevinsten som avses i inkomstskattelagen såsom tidpunkten för anskaffning av aktien den tidpunkt, då H hade mot hyresanslutningen tecknat aktier i A Ab:s riktade aktieemission. Skatteår 2001.

Masskuldebrevslån

HFD 1986/5698 B 560

Ett masskuldebrevslån (s.k. lån mot nollränta) vars lånetid var 10 år och emissionskurs 55 %, återbetalades så, att av masskuldebrevslån betalades årligen mot därtill anslutna kuponger 10 % av det nominella värdet. Tecknaren ansågs ha erhållit skattepliktig ränteinkomst till den del som kupongernas inlösningspris överskred deras proportionella andel av skuldebrevens anskaffningsutgift, d.v.s. av emissionspriset. Räntan utgjorde inkomst för det skatteår, under vilket kupongen inlöstes. Man kunde på basis av ränteinkomsten göra avdrag för överlåtelse av egendom.

HFD 1999/1821

Bolaget skulle verkställa förskottsinnehållning på ränteavkastningen av innehavarskuldebrev och obligationer med nollränta då ett sådant skuldebrev köps från en privatperson innan lånetiden utgår och då man vid lånetidens utgång löser in den frånen fysisk person som är skuldebrevets innehavare.

CSN 1994/71

Den skattskyldige kunde inte såsom utgift för inkomstens förvärvande dra av värdestegring av skuldebrevet som han betalt för masskuldebrevets skuldebrev. Det med utbetald eftermarknadsgottgörelsen minskade inköpspriset på

skuldebrevet kunde den skattskyldige dra av såsom skuldebrevets anskaffningsutgift i samband med överlåtelse av skuldebrevet. Skatteåret 1994

CSN 2001/92

Banken har emitterat ett masskuldebrevslån. Skuldebrevets emissionskurs var 130 %. PÅ lånet betalas inte årlig ränta. På återbetalningsdagen efter tre år betalade banken till placeraren skuldebrevets nominella värde och en gottgörelse som bestämdes på basis av Dow Jones STOXX 50 SM indexet. Enligt villkoren för masskuldebrevslånet skulle man vid betalning av lånet betala ett teckningsarvode, vars storlek var 1,5 % av skuldebrevets nominella värde. Teckningspriset som bestämdes på basis av emissionskursen, vilket pris var större än skuldebrevets nominella värde, ansågs utgöra skuldebrevets anskaffningsutgift. Då placeraren överlät skuldebrevet eller då banken återbetalade skuldebrevets nominella värde, kunde placeraren från skuldebrevets överlåtelsepris dra av den oavskrivna andelen av skuldebrevets anskaffningsutgift. Om det uppstod förlust då skuldebrevet överlåts, kunde placeraren dra av överlåtelseförlusten på sätt som avses i ISL 50,1 §. Placeraren kunde inte dra av teckningspriset såsom en utgift för kapitalinkomstens anskaffande, utan arvodet var en del av skuldebrevets anskaffningsutgift. Förhandsavgörande för år 2001 – 2003.

CSN 2003/87

En utländsk bank, som inte hade filial eller annat fast driftställe i Finland ämnade emittera ett aktiebundet masskuldebrevslån. Lånets emissionskurs var samma som lånets nominella värde. För lånet betalades inte kupongränta, utan till skuldebrevets innehavare betalades i samband med lånets återbetalning förutom kapitalåterbäringen även tilläggsavkastning så, att lånets inlösningspris var högst 175 % och minst 100 % av det nominella värdet. Avkastningen minskade med 5 % per varje aktie som hade definierats i lånevillkoren, om aktiens börskurs vid lånets återbetalningstidpunkt underskred aktiens marknadspris vi lånets emitteringstidpunkt. I Finland marknadsfördes lånet och inköpsförbindelser togs emot av ett finskt företag som tillhandahåller placeringstjänster. I samband med inlösningsprocessen anlitades en finsk bank såsom betalaragent. A, som var allmänt skattskyldig i Finland, ämnade teckna ett skuldebrev. Avkastningen som ingick i inlösningspriset vid lånets återbetalning ansågs ingå i indexgottgörelsen och avkastningen som A hade fått skulle i beskattningen behandlas såsom skattepliktig kapitalinkomst i enlighet med 33 § 1 mom. I inkomstskattelagen. Då lånets emitterare var en utlänning, ansågs avkastningen inte vara förvärvad från Finland på sätt som avses i lagen om källskatt på ränteinkomster och källskatt på ränteinkomst kunde således inta tas ut från avkastningen. Om masskuldebrevslånet såldes under löptiden, behandlades överlåtelsen i beskattningen i enlighet med bestämmelserna om överlåtelsevinster utan att skilja den kalkylerade avkastningen motsvarande andelen av eftermarknadsgottgörelsen. Förhandsavgörande för 2003.

Konvertibla skuldebrev

HFD 1992/3752

Om A överlåter låneandelen av ett masskuldebrevslån, som i praktiken skall betraktas som optionslån, till X Ab före förfallodagen varom överenskommits i lånevillkoren, betraktas åtgärden inte som förtida återbetalning av lån, utan som en överlåtelse, på vilken stadganden om beskattning av överlåtelsevinster skall tillämpas. Skatteåret 1991. Skatteåret 1992.

CSN 2000/57

En finsk person A hade tecknat konvertibelt skuldebrevslån som emitterats av ett svenskt bolag X Ab. Innehavaren av X Ab:s konvertibla skuldebrevslån var berättigad att begära byte av skuldebrevet mot X Ab:s nya aktier. Mot det sammanräknade nominella värdet av lånefordringen som skulle bytas vid ifrågavarande tidpunkt gavs nya aktier ett antal som motsvarade växelkursen. Om det nominella värdet av skuldebrev inte kunde fördelas jämnt enligt växelkursen, betalades överskridande delen inte. Om A bytte sitt konvertibla skuldebrev som emitterats av X Ab mot X Ab:s aktier i enlighet med bestämmelserna i lagen om konvertibla skuldebrev, var bytet inte en överlåtelse som avses i 45 § inkomstskattelagen. Skatteår 2000.

Placeringsfondandel

HFD 2000/862

Om den skattskyldige byter helt eller delvis intäkts- eller tillväxtandelen, som han själv äger, av en placeringsfond som förvaltas av ett placeringsfondbolag mot en intäkts- eller tillväxtandel av en annan placeringsfond som förvaltas av samma placeringsfondbolag, är det fråga om en överlåtelse, vars vinst utgör skattepliktig inkomst för den skattskyldige. Skatteår 1999 - 2001.

HFD 2004/3346, HFD 2004:112

Då SICAV -fonderna med hevist i Luxemburg fusionerades, tillämpadades 52 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst av näringsverksamhet inte på fusionen. På fusion av SICAV -fonder kunde tillämpas principen som framgår av 52 b § 4 mom. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Då en i Finland bosatt person och bolaget ägde andelar i den i Luxemburg registrerade SICAV -fonden, betraktades utbyte av andelar i den fusionerande SICAV -fonden mot andelar i den mottagande SICAV -fonden inte såsom sådan överlåtelse som skulle realisera överlåtelsevinsten eller -förlusten i beskattningen av den nämnda personen och bolaget. förhandsavgörande för skatteår 2002 och 2003.

CSN 1998/102

Fondbolaget A Ab var ett fondbolag som avses i lagen om fondbolag och som förvaltade över flera placeringsfonder. Av dem var en del tillväxtfonder och en del avkastningsfonder. Fondbolaget A Ab:s styrelse hade år 1997 ändrat placeringsfondernas stadgar på sätt som 22 § lagen om placeringsfonder (583/96) tillåter så, att den hade givits rätten att när som helst besluta att i fonden skall också finnas andra typer av fondandelar, dvs tillväxt- eller avkastingsandelar. Styrelsen skulle samtidigt kunna besluta att ägarna av fondandelar kan byta sin nuvarande avkastningsandel mot tillväxtandel i samma placeringsfond eller vice versa, varvid ägarna skulle få en andel enligt den nya serien, som motsvarar andelen som de äger. Åt X uppstod inte skattepliktig inkomst, om Fondbolaget A Ab:s styrele fattade ett sådant beslut och X beslöt sig att byta sin avkastningsandel i Serie A helt och hållet eller delvis mot samma placeringsfonds tillväxtandel i serie B eller motsvarigt en tillväxtandel i serie B helt och hållet eller delvis mot samma placeringsfonds avkastningsandel i serie A. Åt X uppstod inte heller skattepliktig inkomst, om han i enlighet med placeringsfondernas stadgar och beslutet av Fondbolaget A Ab:s styrelse i framtiden skulle flera gånger besluta sig att byta avkastningsandelen i serie A helt eller delvis mot samma placeringsfonds tillväxtandel i serie B eller motsvarigt en tillväxtandel i serie B helt och hållet mot samma placeringsfonds avkastningsandel i serie A. Skatteår 1998 och skatteår 1999.

CSN 1999/72

AB Sicav är en luxemburgisk fond vars hemort är Luxemburg. Fonden är ett aktiebolag med rörligt kapital, som bedriver placeringsverksamhet och vars verksamhet regleras av den luxemburgiska lagstiftningen. Fonden har grundats år 1987 och registrerats i handelsregistret i Luxemburg. Fondens existens har inte bestämts på förhand. Fonden är et s.k. paraplyfond (umbrella fund), vilket avser, att fonden har underfonder med sina egna tillgångar och på förhand bestämda placeringsobjekt. Placerarna kan investera på olika objekt via ett och samma placeringsbolag. Placerarna har rätt att byta sina andelar från en underfond till en annan. Fonden emitterar underfondvisa andelar, vilkas värde beräknas av ifrågavarande fondens nettotillgångar. Andelarna av fondernas underfonder noteras i värdepappersbörsen i Luxemburg. Fondens andelar saknar ett bestämt nominellt värde. Samtliga andelar i en viss underfond är av samma typ och medför lika rättigheter till ifrågavarande underfondens tillgångar samt till vinstutdelningen som skall utbetalas. Inom AB Sicav:s underfond kan finnas både tillväxt- och avkastningsandelar. Om andelsinnehavaren meddelar att han vill byta t.ex. sin avkastningsandel helt eller delvis mot en tillväxtandel, sker bytet tekniskt så, att fonden löser in andelsinnehavarens avkastningsandel och motsvarigt emitterar en tillväxtandel. Tillväxtandelen som lösts in säljs inte vidare, utan den makuleras. Andelsinnehavaren investerar inte nytt kapital i samband med andelsbytet och kapital återbetalas inte i samband med bytet. Person X hade inves-

terat pengar i AB Sicav:s underfond. 1) Vinstandelen som AB Sicav betalt till underfondens andelsinnehavare X i form av pengar eller nya andelar var sådan vinstandel som avses i 32 § ISL. 2) Byte av fondandelstyp inom underfonden realiserade varken överlåtelsevinst eller -förlust i beskattningen av X, om X i enlighet med fondens stadgar bytte en avkastningsandel i serie A helt eller delvis mot tillväxtandel i serie B eller motsvarigt en tillväxtandel i serie B helt eller delvis mot avkastningsandel i serie A. 3) Byte av underfondsandelen helt eller delvis mot en annan andel i underfonden var inte sådan överlåtelse som realiserar försäljningsvinsten eller -förlusten i beskattningen av X. Skatteår 1999, skatteår 2000 och skatteår 2001.

CSN 2002/75

Sökandebolaget ämnade verka både som långivare och som låntagare vid utlåningsverksamhet som som skulle likställas med utlåning av aktier. Indexandelar skulle utgöra utlåningsobjekt. Vi utlåningsverksamheten skulle man använda standardiserade Lex-låneavtal. Den i ansökan avsedda indexandelen utgjorde för sin juridiska natur en placeringsfondandel av en placeringsfond som var föremål för offentlig handel och följde ett index eller något annat nyckeltal. Handel med indexandelar och utredningen skedee på samma sätt som handel och utredningen i fråga om aktier. I ett låneavtal som gällde indexandelar långivaren skulle förbinda sig till att låna ut respektive indexandelar och låntagaren skulle förbinda sig att till långivaren betala en premie som ersättning för lånetiden samt att på den dag då lånet löper ut återbetala till denne indexandelar som motsvarar de indexandelar som utgjorde objektet för utlåningen. Låntagaren skulle dessutom betala till långivaren intäkten som under lånetiden eventuellt belöpt på indexandelarna.

Indexandelen betraktades såsom ett sådant värdepapper som avses i 6 § 6 mom. 1 punkten näringsskattelagen. Då de övriga i 6 § 6 och 7 mom. NärSkL stadgade förutsättningarna uppfylldes, betraktades utlåningen av indexandelen under de i ansökan angivna omständigheter inte som överlåtelse i långivarens beskattning. I låntagarens beskattning ansågs låntagningen utgöra anskaffning av indexandelar och återbetalning av indexandelarna ansågs utgöra överlåtelse.

Premien som låntagaren betalt till långivaren för lånetiden var i låntagarens beskattning en avdragbar utgift och i långivarens beskattning skattepliktig inkomst. Ersättningen som motsvarade avkastningen av indexandelen, som låntagaren betalade till långivaren, var skattepliktig inkomst för långivaren och avdragbar utgift i låntagarens beskattning. förhandsavgörande för år 2002 och 2003. Omröstning 6-2.

Optionslån

ANSKAFFNINGSUTGIFT FÖR OPTIONSLÅN

HFD 1988/2705 B 516

Ett bolag som idkade värdepappershandel och vars samtliga värdepapper hade bokförts som dess omsättningstillgångar, hade till emissionskurs tecknat ett 100 % optionslån, vars årliga ränta var 5 %. Vid teckningen hade mot ett skuldebrev med ett nominellt värde om 1 000 mark överlåtits 15 optionsbevis. Optionsbeviset berättigade att teckna en aktie i det bolag som emitterat optionslånet. Optionslånet hade noterats i Helsingfors Fondbörs. Såsom anskaffningsutgift för skuldebreven i anslutning till optionslånet ansågs det gängse värdet vid anskaffningstid punkten som skulle uppskattas på basis av gängse ränta och lånevillkoren. Såsom anskaffningsutgift för optionsbevisen ansågs det restvärde som erhölls då från optionslånets teckningspris drogs av anskaffningsutgiften för skuldebreven. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988.

HFD 1988/2706 B 542

A hade tecknat ett optionslån vars årliga ränta var 3 %. Till varje skuldebrev i anslutning till optionslånet hänförde sig ett optionsbevis som kunde lösgöras från skuldebrevet och överlåtas vidare fritt. Optionslånet hade noterats i Helsingfors Fondbörs. Anskaffningsutgiften för skuldebrevet utgjordes av det gängse pris vid teckningstidpunkten som uppskattades på basis av gängse ränta och lånevillkoren. Såsom i 29 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd förlust skulle anses den eventuella skillnaden mellan anskaffningsutgiften för skuldebreven och överlåtelsepriset. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988. Likaså D:694/3/88.

HFD 1988/5371 B 546

A hade år 1987 med stöd av aktier som han köpt tecknat ett optionslån. Av aktierna, som låg till grund för tecknandet av optionslånet, hade han köpt en del 7.5.1984 och en del på basis av dessa aktier i samband med förhöjning av aktiekapitalet 1986 samt en del på basis av teckningsrättter som han köpt i samband med förhöjningen av nämnda aktiekapital. Sedan A tecknat optionslånet hade han haft kvar 9 teckningsrätter till optionslånet, vilka han hade sålt. A ämnade dessutom sälja optionsbevisen i anslutning till de optionsskuldebrev som han tecknat. Den del av de teckningsrätter i anslutning till optionslånet och av de optionsbevis i anslutning till optionslånet vilka grundade sig på de aktier vilkas teckningsrätter A hade köpt 1986 ansågs ha skaffats nämnda tidpunkt och i övrigt ansågs teckningsrätterna och optionsbevisen ha skaffats 7.5.1984. Såsom anskaffningspris för de sålda teckningsrätterna i anslutning till optionslånet ansågs den del av anskaffningspriset på de aktier som berättigade till teckning av optionslånet som motsvarade värdet av överlåtelsepriset på teckningsrätterna och de aktier som berättigade till teckning vid överlåtelsetidpunkten. Såsom anskaffningsutgift för optionsbevisen ansågs det restvärde som erhölls då från teckningspriset på optionslånet drogs av det gängse värde av skuldebrevet som vid teckningstidpunkt en beräknats enligt gängse ränta och lånevillkoren. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988. Omröstning 4-3.

HFD 1999/3894

A överlät år 1994 optionslån och till dessa lån anslutna optionsbevis som han skaffat år 1990 och 1993 separat till olika köpare. Överlåtelsevinsten beskattades så, att teckningspriserna på lån subtraherades från det sammanlagda försäljningspriset på optionsbevis och optionslån, varvid den beskattningsbara överlåtelsevinsten blev 1 137 982 mark. Skatterättelsenämnden, som minskade den beskattningsbara överlåtelsevinsten till 768 307 mark, beräknade överlåtelsepriserna på optionslån och optionsbevis separat så, att såsom anskaffningsutgift för optionsbevis avdrogs 30 procent. Länsrätten upphävde skatterättelsenämndens beslut och vidmakthöll den verkställda beskattningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, då optionslån och optionsbevis överläts separat till olika köpare, att man skulle såsom anskaffningsutgift för optionslån dra av det gängse värde som lån hade då de emitterades och då vinsten för överlåtelse av optionsbevis beräknades skulle man såsom anskaffningsutgift dra av 30 procents minimibelopp som avses i 46 § 1 mom. inkomstskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen upphävde länsrättens beslut och vidmakthöll skatterättelsenämndens beslut. Skatteår 1994.

CSN 1995/59

I en aktieemission hade investerarna rätt att teckna investeringsenheter som innehöll aktiebolagets aktier, optionsskuldebrev och optionsbevis. Anskaffningsutgiften för en investeringsenhet var 82,50 mark. Av denna summa registrerades optionsskuldebrevets nominella värde 10 penni i det emitterande bolagets bokföring som optionslåneskuld och den resterande delen 82,40 mark som eget kapital. Ett optionsskuldebrev och optionsbevis kunde inte överlåtas för sig. Efter aktieemissionen kunde aktierna överlåtas särskilt från optionsskuldebrev och optionsbevis. Med sex optionsbevis kunde man före 28.6.1996 teckna en aktie i det emitterande aktiebolaget för 92,60 mark. I samband med teckningen avräknades optionsskuldebrevens kapitalvärden (6 x 10 penni) mot teckningspriset. Om optionsbevis inte användes inom den utsatta tiden, betalade bolaget skuldebrevskapitalet på 10 penni tillbaka senast 1.7.1996. Eftersom ett optionsskuldebrev och optionsbevis inte kunde överlåtas för sig, ansågs den gemensamma anskaffningsutgiften för dem vara 10 penni och anskaffningsutgiften för en aktie 82,40 mark. Skatteåret 1995 och skatteåret 1996.

Standardiserade optioner och terminer

Optioner vid tillämpning av ISL

HFD 1999/2410

Skattskyldig som hade idkat handel med FOX-optioner, för vilken verksamhet han hade beskattats enligt inkomstskattelagen, hade utställt korgoptioner, vilka hade förfallit. Premien som den skattskyldige hade fått i egenskap av optionernas utställare betraktades som vinst för

överlåtelse av egendom, från vilken det i 46 § 1 mom. inkomstskattelagen avsedda anskaffningsutgiftsantagandet kunde dras av. Omröstning 4-1. Skatteår 1994.

CSN 1989/231

Den premie som privatpersonen A, beskattad enligt lagen om skatt på inkomst förmögenhet, erhållit i egenskap av utfärdare an en korgoption och aktieoption utgjorde A:s skattepliktiga inkomst för det skatteår under vilket A hade kunnat lyfta premien. Den positiva prestation som A erhållit i samband med den redovisning som verkställdes med anldening av korgoptionen beaktades såsom överlåtelsepris på optionen och den premie som A erlagt för korgoptionen såsom anskaffningsutgift då A:s tillfälliga försäljningsvinst fastställdes. Den tillfälliga försäljningsvinst som A erhållit av korgoptionen utgjorde A:s skattepliktiga inkomst för optionens redovisningsår. A kunde dra av den av optionen förorsakade förlusten på det sätt som avses i 72 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet endast från sådan under samma skatteår uppkommen vinst av egendomsöverlåtelse som beaktades vid fastställande av tillfällig försäljningsvinst. Den förlust som berodde på att optionen förföll kunde A inte dra av vid sin beskattning. Om A var utfärdare av köpoptionen eller köpare av säljoptionen, utgjorde den vinst som, på det sätt som avsågs i 70 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, bildades för A genom det förkverkligande av aktieoptionen som skedde genom inlösning av aktierna, oberoende av den tid som de aktier som utgjort föremål för optionen innehafts, skattepliktig inkomst för A såsom tillfällig försäljningsvinst eller vinst av egendomsöverlåtelse. Det inlösningspris som A i egenskap av utfärdare av försäljningsoption eller köpare av köpoption hade betalt för aktierna i samband med förverkligandet av optionen utgjorde av A betalt anskaffningspris för aktierna. Då aktieoptionen förverkligades genom inlösning av de aktier som utgjorde föremål för optionen, utgjorde den premie som A erhöll för optionen inte en del av köpesumman för aktierna. Att optionen förföll inverkade inte på förmögenhetsbeskattningsvärdet av de aktier som utgjort föremål för de optioner som A ägde. De optioner som A ägde i slutet av skatteåret utgjorde A:s skattepliktiga tillgångar och de värderades vid beskattningen till det beskattningsvärde som i enlighet med lagen om skatt på inkomst och förmögenhet hade fastställts för dem eller om för dem inte hade fastställts något beskattningsvärde, deras gängse värde. Den positiva prestation som A erhållit i samband med redovisningen med anledning av futuren utgjorde skattepliktig inkomst för det skatteår under vilket A hade kunnat lyfta prestationen. Den prestation som A erlagt i samband med redovisningen av futuren utgjorde inte A:s avdragsgilla utgift. Låsningen av vinsten eller förlusten av futuren vid en viss nivå förorsakade inte före futurens förfallodag för A någon skattepliktig inkomst någon avdragsgill utgift. Skatteåret 1989.

Icke standardiserade optioner

CSN 89/2000

På basis av avtalet som hade ingåtts med banken låntagaren fick ersättning för ökade ränteutgifter vid eventuell stegring av referensräntan som tillämpades på hans bostadslån. Avtalet ersatte kostnaderna som på grund av värdestegringen av 12 månaders euribor – räntan hade förorsakats för låntagaren, då 12 månaders euribor – ränta hade på räntans justerigsdag stigit mera än 2 procent från räntenivån vid tidpunkten då låneavtalet ingicks. Låntagaren hade således en självrisk om 2 procent. Banken betalade ersättningen som skulle betalas till följd av överskridningen av självrisken på låntagarens konto efter räntejusteringsdagen. Avtalet inverkade inte på låneräntan eller på andra lånevillkor. Avtalet kunde gälla endast fem års tid. Avtalet omfattade fyra räntejusteringsdagar och fyra ränteperioder om 12 månader. Avtalet slutade på den sista dagen av den fjärde ränteperioden. Låntagaren betalade avtalsavgiften såsom engångsbetalning samtidigt då avtalet ingicks. Avtalet par personligt och kunde inte överföras till annan person. Låntagaren kan sälja avtalet tillbaka till banken. Avtalet som ingicks med banken betraktades som ett avtal med räntetak eller cap – avtal. Då banken sålde avtalet, utsatte den en serie optioner mot premier och överlämnade till optionens innehavare rättigheterna som grundade sig till optionerna. Avtalet om räntetak var inte en sådan standardiserad option som avses i 50 § 3 mom. 1 eller 2 mom. i ISL eller en

option som kan likställas med standardiserad option. Vinst som uppkommer av motsvarande annan option kunde likväl betraktas som överlåtelsevinst. Engångsbetalningen som låntagaren har betalt på grund av avtalet var inte avdragsgill såsom utgift för kapitalinkomstens förvärvande på sätt som avses o ISL 54 §, ej heller som bostadsskuldens ränteutgift med stöd av 58 § 1 mom. 1 punkten i ISL. Vinsten som hade fåtts av egendomsöverlåtelsen beräknades i enlighet med 46 § i ISL genom att från ersättningen som låntagaren hade fått avdras engångsbetalningen som han betalt för avtalet eller 20 procent av ersättningsbeloppet, om detta är större än den verkliga anskaffningutgiften. Då ersättning kunde betalas vid fyra olika tidpunkter, fördelades engångsbetalningen för att dras av i fyra lika stora rater från ersättningsraterna som eventuellt betalades vid de olika tidpunkterna. Beloppet av antagen anskaffningsutgift kunde dras av från varje ersättningsrat, om det var större än en fjärdedel av engångsbetalningen. Om avtalet förföll vid någon ränteperiod så, att man på basis av det inte alls betalade någon ränta till låntagaren, kunde förlusten som förorsakades av förfallandet inte dras av i låntagarens beskattning. Om beloppet av den utbetalda ersättningen var mindre än den andel som av engångsbetalningen som låntagaren hade betalt för avtalet hade fördelats på ränteperioden, utgjorde den av låntagaren erlagda engångsbetalningen sådan överlåtelseförlust som avses i 50 § i ISL till den del som den inte hade dragits av från den utbetalda ersättningen. Skatteår 1999, skatteår 2000 och skatteår 2001.

Icke standardiserade terminer och CFD

HFD 1995/4337 B 522

Förlusten av en standardiserad aktieterminaffär, eller redovisning att betala, som uppkom vid utgången av en terminen fick inte dras av som överlåtelsevinst enligt 50 § 1 mom. inkomstskattelagen (1502/1993) eller som utgift föranledd av förvärvande eller bibehållande av kapitalinkomst enligt 54 §. Detsamma gällde redovisningar som skulle betalas för aktieindexterminer, ränteterminer, statsobligationsterminer och valutaterminer. - Förhandsbesked för åren 1994 och 1995.

HFD 2003/1504

B hade under skatteåret använt anställningsoptioner som han hade fått på basis av N Abp:s optionsprogram. Om arrangemang i anslutning till användning av optionerna hade B kommit överens genom ett terminavtal som ingåtts med en bankfirma. Den i 55 § 3 mom. i inkomstskattelagen avsedda förmånen om användning av anställningsoptioner som hade beräknats på basis av medelkursen på teckningsdagen för aktier som hade tecknats på basis av optionsrätt hade uppgått till 6 177 1919 mark. PÅ grund av terminavtalet hade det för B likväl fått vinst av användning av anställningsoptionerna endast 5 231 619 mark. Då det i en anställningsoption som innehåller skattepliktig förvärvsinkomst är frågan om lön som arbetsgivaren har betalt, inverkade terminavtalet mellan optionsförmånens mottagare och bankfirman inte på det värde av förmånen, som enligt 66 § 3 mom. i inkomstskattelagen utgjorde skattepliktig inkomst för förmånstagaren. Förlusten eller utgifterna av arrangemanget i fråga, genom vilket B hade skyddat värdet av sina anställningsoptioner kunde inte heller betraktas som sådana i beskattningen avdragsgilla rater som skulle ha berott på anskaffning eller förvarande av löneinkomst som hade fåtts genom användning av anstälningsoptioner. Förlusterna som hade förorsakats av terminarrangemanget var avdragsgilla i B:s beskattning såsom sådana överlåtelseförluster som avses i 50 § i inkomstskattelagen. Skatteår 1998.

HFD 2005/802

Enligt ansökan om förhandsavgörande som lämnats in till centralskattenämnden gällde ansökan valutaaffär med icke standardiserade derivat och handel med värdepapper idkades inte på marknad som definierats i direktivet om placeringstjänster. Positiv skillnad som uppkommit för den sökande av valutaderivatköpet som beskrivits i ansökan om förhandsavgörande beskattades inte såsom sådan vinst för överlåtelse av egendom som avses i 45 § 3 mom. inkomstskattelagen utan såsom kapitalinkomst som avses i 32 § samma lag. Negativ skillnad som uppkommit av valutaderivatköpet utgjorde inte sådan överlåtelseförlust som avses i 50 § 3 mom. 1 och 2 punkter inkomstskattelagen och inte

heller med någon anna grund avdragbar i den sökandes beskattning. Förhandsavgörande för skatteår 2004 och 2005.

HFD 2010:74 3093

A bedrev handel med värdepapper som bisyssla och gjorde placeringar i olika typer av värdepapper och placeringsinstrument liksom i CFD-placeringsinstrument (Contract for Difference, prisskilnadsavtal). Cfd är ett prisskillnadsavtal, som har inget förfallodatum eller något pris som skulle ha överenskommits på förhand, utan dess prisändring motsvarar utvecklingen av kursen för respektive instrument. Handel med CFD-instrument sker inte på offentligt listade marknad. I centralskattenämndens förhandsavgörande som till dessa delar förblivit i kraft hade man konstaterat, att inkomsten som A hade fått av detta avtal utgjorde sådan kapitalinkomst som avses i 32 § i inkomstskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll centralskattenämndens förhandsavgörande också till den del som man hade ansett att inkomsten som A hade fått av CFD-avtalet inte var sådan utgift för inkomstens förvärvande eller bibehållande som avses i 54 § i inkomstskattelagen och inte heller avdragsgill såsom i 50§ i inkomstskattelagen avsedd överlåtelseförlust eller annan förlust som kan likställas med överlåtelseförlust. Förhandsavgörande för skatteår 2009 och 2010.

Överlåtelse av egen bostad

Egen eller familjens stadigvarande bostad

HFD 1979/2137 II 584

Ett bostadsaktiebolag hade ännu inte uppfört de byggnader bolagsordningen förutsatte, men ägde den tomt som inköpts för sagda byggnader jämte därpå befintliga byggnader omfattande en gammal stockvilla och ekonomibygnad. Då de makar, vilka ägde bolagets hela aktiestock hade använt stockvillan som sin stadigvarande bostad, skulle på den vinst de erhållit av en samtidig försäljning av hela aktiestocken tillämpas stadgandena om skattefrihet för försäljningsvinst av egen bostad. Förhandsbesked. Skatteåren 1978 och 1979.

HFD 1981/2618 II 569

Enär en bostadsbyggnad, som makar uppfört på en tomt, där de bodde i en gammal bostadsbyggnad, blivit ofullständig till följd av finansieringssvårigheter så, att av byggnaden för bostadsändamål endast kunde användas spis och bakugn, WC och garage samt tvättmaskinen kopplad till byggnadens vattenledningsnät, kunde byggnaden inte med tanke på beskattning av försäljningsvinst anses ha använts såsom makarnas egen stadigvarande bostad. Förhandsbesked. Skatteåren 1980 och 1981.

HFD 1981/4708 II 573

Den skattskyldige var mantalsskriven i Kuusankoski, där hans föräldrar bodde i ett egnahemshus. Med sin bror hade han ägt lika stora andelar av aktier som berättigade till besittning av den lägenhet som hade använts såsom brödernas studiebostad i Helsingfors. Den skattskyldige ansågs ha använt lägenheten under minst ett års tid direkt före överlåtelsen av aktierna huvudsakligen såsom sin stadigvarande bostad. Skatteåret 1978. Omröstning 3-1.

HFD 1984/5963 II 587

Den skattskyldige ägde en aktielägenhet i ett flervåningshus samt på grundvalen av skilda aktier ett garage i samma hus. Enär de aktier som berättigade till besittning av garaget kunde köpas och säljas skilt för sig och de inte var anknutna till aktier i samma bolag, vilka berättigade till besittning av någon viss bostadslägenhet, kunde på försäljningen av de aktier som berättigade till besittning av garaget inte tillämpas stadgandena om vinst vid försäljning av egen stadigvarande bostad. Skatteåret 1982.

CSN 1985/694

De skattskyldiga A och B köpte en bostad 12.6.1984. A flyttade in i bostaden i augusti 1984 och B i juni 1985 sedan de gift sig. Skattefrihet för försäljningsvinst på bostaden kunde inte utsträckas till att gälla B förrän han bott i bostaden minst ett år.

HFD 2007/335

Makar, som var tjänstemän i den Europeiska Unionen och hade bott i Luxemburg sedan år 1995 hade 3.9.1997 köpt från Finland aktierna som berättigsde till besittning av en lägenhet om 44 kvadratmeter. Lägenheten hade använts un-

der makarnas och deras familjemedlemmars semestrar och andra tillfälliga besök i Finland. I övrigt hade lägenheten varit tom. Då bostaden såldes 4.9.2001, kunde man inte tillämpa på försäljningen skattefrihetsbestämmelsen i 48 § 1 mom. 1 punkten inkomstskattelagen om vinst för överlåtelse av egen bostad, utan överlåtelsevinsten utgjorde beskattningsbar kapitalinkomst. I ärendet var det inte frågan om tolkning av Europeiska unionens rätt. Skatteår 2001.

HFD 2011/2792 HFD 2011:82

Den skattskyldige hade bott i en affärslokal som omfattade 156 kvadratmeter enligt befolkningsdatasystemet under tiden 21.1.2002 – 31.8.2004 och använt lokalen som sin stadigvarande bostad. Enligt bolagsordningen var bolagets samtliga lägenheter industri- eller affärslokaler. Den skattskyldige hade inte påstått sig ha byggt om lokalen till en bostadslägenhet. Det var således inte frågan om en sådan situation där lägenhetens användningsändamål hade verkligen byggts om så att det avvek från bolagsordningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att överlåtelse av aktier som berättigade till innehav av annan lägenhet än bostadslägenhet inte kunde omfattas av skattefrihet med den grund, att den skattskyldige i enlighet med uppgifterna i befolkningsdatasystemet anmäler att han har under utsatt tid bott i en sådan lägenhet som är avsett för annat ändamål än boende.

HFD 2011:102 L 3522

A hade år 1996 donerat andelen av egnahemshusfastigheten som han hade skaffat år 158 och använt som sin egen bostad till sin dotter och förbehållit sig besittningsrätten. A hade år 2008 till sin dotter mot en köpesumma om 21 500 euro överlåtit besittningsrätten som han hade förbehållit. Eftersom överlåtelsens objekt var endast besittningsrätten, kunde man inte på vinsten som hade fåtts av överlåtelsen tillämpa bestämmelserna om skattefrihet för vinst för överlåtelse av egen bostad. Skatteår 2008. Omröstning 3-2.

Familjen har två bostäder

HFD 1976/4125

När i den ena av två bredvid varandra belägna lägenheter, som inte hade slagits samman och som den skattskyldige ägde, bodde den skattskyldiges åldriga moder vars vård han drog försorg om, ansågs lägenheterna inte som en lägenhet.

HFD 1979/1990 II 583

Makarnas 1.11.1972 inköpta egnahemshus, från vilken mannen efter 6.11.1974 dömda hemskillnaden bortflyttat 30.11.1974 enligt domstolsutslag, hade sedan dess och även efter 4.3.1976 dömda äktenskapsskillnaden använts som hustruns och i hennes vård anförtrodda barnens bostad intill husets försäljning 23.11.1978. På mannens andel tillämpades stadgandena om skattefrihet för försäljningsvinst av egen bostad. Förhandsbesked. Skatteåret 1978.

HFD 1980/2549

Mannen hade 1.4.1976 flyttat från den lägenhet, som han tillsammans med sin sammanboende haft i sin besittning på grund av bostadsaktier de gemensamt köpt 12.8.1974 och som de och deras gemensamma barn från och med 26.9.1974 använt som sin stadigvarande bostad. Aktierna hade lämnats till fastighetsförmedlare för försäljning 28.4.1976 och de hade sålts 13.7.1976. Mannen ansågs ha använt lägenheten som sin och sin familjs stadigvarande bostad under minst ett års tid omedelbart före överlåtelsen. Skatteåret 1976.

HFD 1983/3094 II 575

Den skattskyldiges hustru och familjens ena barn hade ständigt bott i Vasa i en radhuslägenhet. Den skattskyldige hade från 2.5.1982 haft sin arbetsplats i Helsingfors, där han och familjens andra studerande barn hade bott i en lägenhet om två rum och kök som anskaffats genom aktieköp 11.8.1982. Lägenheten i Helsingfors utgjorde, med tanke på realisationsvinst, den skattskyldiges eller hans familjs stadigvarande bostad. Förhandsbesked. Skatteåret 1983.

HFD 1983/5586

Den skattskyldige ägde på samma ort där han bodde i en hyreslägenhet anskaffat en ettrums lägenhet. I denna ettrums lägenhet inflyttade hans hustru. HFD avlyftade förhandsbeskedet angående realisationsvinst, enär det inte upp-

getts av vilken orsak makarna bodde i skilda lägenheter på samma ort.

HFD 1988/1496 B 547

Ett hovrättsråd hade 10.5.1983 på sin tjänstgöringsort köpt en aktielägenhet om 26 kvadratmeter, där han hade bott under tiden för hovrättens sammanträden, varje vecka regelbundet från tisdag till torsdag och någon gång från och med måndagen. Den övriga tiden av veckan hade han bott på annan ort med sin hustru och sin dotter i det egnahemshus som han ägde. Det ansågs att hovrättsrådet hade använt aktielägenheten som sin stadigvarande bostad på det sätt som avsågs i 21 a § 1 mom. Om han sålde de aktier som berättigade till innehav av aktielägenheten före 10.5.1988, utgjorde en eventuell vinst av överlåtelsen av aktierna inte skattepliktig inkomst för honom. Förhandsbesked. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988.

HFD 1990/58

Makarna N bor i ett egnahemshus som de byggt på en tomt som de köpt i X, men Matti N har bevarat sin arbetsavtalsbostad i Y, eftersom han måste bo i denna bostad under de veckor han har jouren. Han är även mantalskriven i Y. Överlåtelsevinsten av försäljningen av egnahemsfastigheten i X utgör skattefri inkomst för vardera maken (IFSkL 73.1 § 1 punkten). Förhandsbesked. Skatteåret 1989.

HFD 1992/3032 B 520

Bostadsaktier som den skattskyldige ägde berättigade till besittning av bolagsordningsenliga lägenheter om 62, 109, 27 och 28,5 kvadratmeter. Aktierna hade sålts genom 8.11.1989 och 28.12.1989 daterade två olika köpebrev till två olika köpare. Med beaktande av att lägenheterna förenade med varandra hade använts som den skattskyldiges och hans familjs stadigvarande bostad utan avbrott minst ett år före överlåtelsen av aktierna utgjorde överlåtelsevinsten av försäljningen av ifrågavarande bostadsaktier med stöd av 73 § 1 mom. 1 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet inte till någon del skattepliktig inkomst. Skatteåret 1989.

HFD 1993/16

En servitör arbetade i en restaurang i Åbo och bodde tillsammans med sina studerande barn i ett egnahemshus som han ägde på ca 30 kilometers avstånd från staden. Han hade skaffat sig en aktielägenhet (enrummare) i centrum av Åbo som användes för övernattning i staden efter nattskiftet, eftersom allmänna fortskaffningsmedel stod inte till förfogandet. Då han efter att ha slutat med arbetet sålde lägenheten, ansågs han inte ha använt lägenheten som sin stadigvarande bostad och vinsten som han fått av försäljningen betraktades inte som fri från skatt på grund av försäljning av egen bostad. Skatteåret 1989.

HFD 1993/5499 B 528

Aktielägenheten, som makarna ägt gemensamt och i vilken mannen på grund av söndringen av förhållandet hade bott, ansågs vid beskattningen av hustrun ha använts som hans eller hans familjs stadigvarande bostad. Stadgandet om skattefriheten av en egen bostads försäljningsvinst kunde tillämpas på vinsten, som hustrun erhållit av försäljningen. Skatteåret 1990.

HFD 2001/2050

Föräldrarna hade i staden A köpt en enrummare som hade använts som bostad av bland annat familjens två barn medan de studerade i gymnasiet i staden A, eftersom gymnasiestudierna inte var möjliga på föräldrarnas boningsort. Det äldre 13.12.1972 födda barnet hade bott i lägenheten 1.8.1988 - 30.7.1991 och det yngre 5.6.1975 födda barnet 1.8. 1991 - 30.3.1994. Då barnen under dessa förhållanden hade bott minst två års tid i lägenheten innan de blivit fullvuxna, ansågs det att lägenheten hade använts på sätt som avses i 48 § 1 mom. 1 punkten inkomstskattelagen som familjens stadigvarande bostad, för vars överlåtelse erhållen vinst var skattefri inkomst. Skatteår 1998. Omröstning 4-1.

CSN 1985/695

Den skattskyldige A bodde en kortare tid än ett år i den bostad som han ägde tillsammans med sin maka, innan han med anledning av äktenskapsskillnad flyttade bort från bostaden. Makarna hade inte barn. F.d. makan B stannade kvar i bostaden. Om bostaden säljs, utgör försäljningsvinsten skattepliktig inkomst för A.

Andra bostäder

HFD 1977/2521 II 573

En aktielägenhet som ägts av en mor hade sedan den blivit färdig 1.7.1971 intill försäljningen av aktierna i medlet av augusti 1973 utgjort bostad för en ogift studerande dotter född år 1950. Modern hade själv bebott lägenheten från början av januari år 1973 intill försäljningen eller 7,5 månader, efter att därförinnan bott i en på grund av tjänsteförhållande erhållen hyresbostad på annan ort. Aktiernas försäljningsvinst var moderns skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1973.

HFD 1990/3572

A och hennes dotter, som är född 4.11.1969, hade bott tilsammans med A:s make i ett av maken ägt egnhemshus fr.o.m. 1980. A hade 20.11.1986 på sitt eget namn köpt en enrumslägenhet om 33,5 kvadratmeter eftersom A:s dotter och make till följd av kontinuerliga meningsskiljaktigheter inte kunde bo i den gemensamm bostaden. Dottern hade 22.11.1986 flyttat in i enrumslägenheten, där hon hade bott ensam till maj 1989, då hennes fästman hade flyttat in i enrumslägenheten. Dottern hade studerat i ett handelsläroverk åren 1986-1988. Enrumslägenheten låg ca två kilometer från egnahemshuset där A bodde. Under de i ansökan avsedda omständigheterna skulle det inte anses att A under sin ägandetid utan avbrott den stadgade minimitiden använt den av henne ägda bostaden som stadigvarande bostad för sin familj. Förhandsbesked. Skatteåret 1989 och 1990.

CSN 1984/12

Sökanden ägde tillsammans med sin maka en aktielägenhet i Esbo stad, där sökandens maka och barn bodde. Sökanden hade på sin studieort (Kotka) inköpt en bostad, där han förutom under semestern, bott i mer än ett år. Bostaden på studieorten betraktades inte som en i 21 § 3 mom. IFSkL avsedd stadigvarande bostad för den skattskyldige eller hans familj.

CSN 1984/372

En riksdagsman ägde i Helsingfors en lägenhet i vilken han bodde minst fyra dagar i veckan då riksdagen arbetade och även annars då han skötte sina förtroendeuppdrag. Därtill ägde han tillsammans med sin maka i sin hemstad ett egnahemshus, vilket de använde som sin familjs stadigvarande bostad. Lägenheten i Helsingfors utgjorde inte, med tanke på beskattning av realisationsvinst, den skattskyldiges eller hans familjs stadigvarande bostad. Omröstning 6-3. (Jfr HFD 1978 II 583, se kapital 12, Ränteutgifter).

Byggnadsplats

HFD 1989/2226

Makarna hade år 1979 köpt en lägenhet på 1691 m2 som bildade en statsplanetomt med numret 2. Med ett köpebrev daterat 11.1.1984 överlät makarna ifrågavarande lägenhet och den bostadsbyggnad på lägenheten som de använt som sin stadigvarande bostad, men förbehöll sig av lägenheten ett outbrutet område omfattande ca 1091 m2. På initiativ av makarna ändrades tomtindelningen så att av det outbrutna området bildades planetomt nr 13. Då makarna 4.4.1984 överlät planetomten nr 13, på vilken inte fanns någon byggnad som makarna använt som sin stadigvarande bostad, kunde på överlåtelsen inte tillämpas 21 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (803/82) och dess stadganden om överlåtelsevinst av egen bostad utan den tillfälliga försäljningsvinsten av tomtöverlåtelsen utgjorde skattepliktig inkomst för dem. Skatteåret 1984.

HFD 1989/4822

Sökanden hade år 1983 köpt en tomt, varav det på basen av en tomtindelning som den tidigare ägaren hade anhängiggjort hade bildats tomterna nr 11 och 12. På tomt nr 12 ligger ett egnahemshus som sökanden använder som sin bostad och på tomt nr 11 en tidigare fähusbyggnad som används som garage och en ekonomibyggnad. Om sökanden nu sammanslår tomterna och säljer dem, kan stadgandet om skattefrihet för vinst av överlåtelse av egen bostad (IFSkL 73.1 §) tillämpas endast på vinsten som motsvarar andelen för tomt nr 12. Förhandsbesked. Skatteåret 1989 och 1990.

HFD 1993/3794

Makar hade med ett köpebrev, som avfattats 14.9.1989, sålt en 824 kvadratmeters tomt till

ett köpepris av 1.675.000 mark. På tomten var belägen en bostadsbyggnad av storlek 122 kvadratmeter som makarna använt som sin egen bostad. Makarna hade köpt tomtdelen, som använts som bostad, till ett pris av 135.000 mark år 1979. Till den hade fogats vid inlösningen av en tomtdel som avslutits 3.3.1988 enligt 54 § byggnadslagen en 411 kvadratmeters lägenhet, på vilken var belägen ett småhus av storlek 142 kvadratmeter och en hushållsbyggnad, av vilken hade uthyrts en byggnadsdel. För den inlösta tomtdelen samt för byggnaderna hade betalats 291.600 mark. Den kombinerade tomten hade införts i tomtregistret 12.6.1989. Vid verkställandet av beskattningen betraktades som skattefri andel av försäljningspriset i förhållandet av beskattningsvärdena den del som hänförde sig till en tomtdel samt byggnaderna som anskaffats år 1979. Från det skattepliktiga överlåtelsepriset på 845.074 mark avdrogs de verkliga anskaffningskostnaderna, som hänfört sig till en tomtdel som inte hade varit i bostadsanvändning, dvs. inlösningsersättning och stämpelskatt. Den på detta sätt erhållna tillfälliga försäljningsvinsten, 535.979 mark, fördelades mellan makarna för att beskattas till hälften som vardera makens inkomst. Länsrätten förkastade makarnas besvär, där de hade krävt, att försäljningen av hela fastigheten skulle betraktas såsom överlåtelse av fastigheten som varit i egen stadigvarande användning som bostad och att försäljningsvinsten skulle nedsättas till vardera makens del till 184 843 mark. Makarna påyrkade, att eventuell skattepliktig försäljningsvinst skulle uträknas så att från försäljningspriset på 1.625.000 mark skulle avdras 609.375 mark på basen av 50 och 25 procents anskaffningsprisantaganden och från skillnaden som erhållits på detta sätt skulle beaktas såsom tillfällig försäljningsvinst endast en del av en år 1988 inlöst fastighet. Länsrätten bestämde såsom skattepliktig överlåtelsevinst 784.608 mark med beaktande av i stället för beskattningsvärdena skillnaden mellan storleken av tomtdelarna samt värdena av byggnader som är belägna på tomterna sådana som de hade bestämts vid inlösningen av en tomtdel. Länsrätten avdrog från den skattepliktiga överlåtelsevinsten de verkliga anskaffningskostnaderna, som hänfört sig till tomtdelen som inte använts som bostad. Såsom skattepliktig tillfällig försäljningsvinst, som skall fördelas mellan makar, kvarblev då 462.334 mark. HFD vidmakthöll länsrättens utslag. Skatteåret 1989.

HFD 1994/4291

Makarna köpte 18.1.1985 en lägenhet i staden X samt byggnaderna på den till ett pris av 570.000 mark. Egnahemshuset på lägenheten användes som makarnas bostad. Egnahemshuset på lägenheten användes som makarnas bostad. Lägenheten var belägen på stadsplaneområdet och stadsstyrelsen godkände tomtindelningen av lägenheten 8.6.1987. Lägenhetsområdet inbegrep två tomter i tomtindelningen: tomterna nr 18 och 19 så att egnahemshuset var beläget på tomt nr 19. På lägenheten hade inte utförts någon tomtmätning, då makarna sålde lägenheten 28.11.1989 till ett pris av 1.800.000 mark.

Vid verkställandet av beskattningen ansågs, att stadgandet om skattefriheten av en egen bostads överlåtelsevinst kunde tillämpas endast på tomt nr 19 enligt tomtindelningen. Vid bestämning av tillfällig försäljningsvinst ansågs såsom värde av jordgrunden 1.600.000 mark. Från värdet av jordgrunden avdrogs som antaget anskaffningspris 50 procent och den kvarvarande summan fördelades i förhållandet av tomtarealerna, då vardera makens tillfälliga försäljningsvinst blev 170.106 mark. LR förkastade makarnas besvär, där det påyrkades att stadgandet om skattefriheten av en egen bostads överlåtelsevinst skall tillämpas på överlåtelsen av hela fastigheten. HFD vidmakthöll länsrättens beslut annars, men nedsatte som tillfällig försäljningsvinst det till vardera makens inkomst adderade beloppet till 112.600 mark. Såsom tomt nr 18:s andel enligt tomtindelningen kunde av köpepriset betraktas 563.000 mark i förhållandet av beskattningsvärdena, av vilket belopp efter avdragandet av det antagna anskaffningspriset utgjorde 80 procent den skattepliktiga tillfälliga försäljningsvinsten, dvs. 225.200 mark. Nämnt belopp fördelades jämnt mellan makarna. Skatteåret 1989.

HFD 1995/1010

Två makar hade år 1987 sålt en byggnad som de sedan 1980 använt som sin egen bostad och av tomten ett 525 kvadratmeter stort område till A och B medan resten av tomten eller 468 kvadratmeter hade blivit kvar hos dem. Av det

sålda området hade bildats tomt nr 16. Den tomtdel som förblev hos makarna blev tomt nr 15 och på den ämnade de uppföra ett hus som de själva skulle bo i. När projektet hade förfallit hade makarna år 1988 sålt tomten till samma köpare eller A och B, och av tomterna hade på nytt bildats en enda tomt nr 17. Eftersom enbart en tomt hade sålts i det senare köpet, men inte det där belägna bostadshuset, kunde stadgandet om skattefrihet på vinst vid överlåtelse av egen bostad inte tillämpas på överlåtandet, utan den tillfälliga försäljningsvinsten på överlåtelsen av tomten var skattepliktig inkomst för makarna. Skatteåret 1988.

HFD 1999/4286

Delägare i ett dödsbo sålde för vissa delägares vidkommande byggnaden och dess byggnadsplats som inom stadgade två års tid använts som deras stadigvarande bostad bestående av en jordregisterlägenhet om 1145 m2, genom två olika köp inom samma skatteår så, att stomlägenheten, omfattande 518 m2 efter innehållning av det outbrutna området, jämte byggnaderna såldes 15.8.1996 och det innehållna outbrutna området om 630 m2 såldes 20.8.1996. Det ansågs, att försäljning genom två olika köp kunde i detta fall inte läggas sådan betydelse, att också försäljningen av det outbrutna området om 630 m2 inte skulle kunna, till den del som förutsättningen för delägarnas boendetid uppfylldes, omfattas av skattefriheten för vinsten för överlåtelse av egen bostad. Skatteår 1996.

HFD 2003/2789

Makarna hade 29.10.1999 sålt av tomt nummer 3 om 1271m2, som de ägde gemensamt, en med tomtindelningsframställningen av 24.9.1999 överensstämmande tomtdel 2, ett outbrutet område om 600 m2 samt på området liggande byggnad som de använt som sin stadigvarande bostad. Resterande delen av tomt nummer 3, dvs, tomtdelen 1, 671 m2 i enlighet med tomtindelningsframställningen hade makarna sålt 30.11.1999 till en annan köpare. Då man tog i beaktande, att båda köpslut hade gjorts inom cirka en månad under samma skatteår och att de outbrutna områdena hade vid försäljningen bildat såsom en registreringsenhet en planlagt tomt, högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att också på vinsten som fåtts av det oavbrutna området om 671 m^2 skulle tillämpas bestämmelsen i 48 § 1 mom. 1 punkten inkomstskattelagen om skattefrihet för vinst för överlåtelse av egen bostad. Skatteår 1999.

CSN 1989/621

Jordbrukaren X och hans maka Y hade sålt hela gårdsbrukslägenheten för 527 119 mark. I köpebrevet hade avtalats att köpesumman fördelar sig som följer: lantbruksjordens andel 52 590 mark, skogarnas andel 92 600 mark, produktionsbyggnadernas, vilkas oavskrivna anskaffningsutgift i beskattningen var 64 000 mark, andel 178 102 mark, bostadsbyggnadernas andel 82 740 mark, det döda lantbrukslösörets andel 76 057 mark och det levande lantbrukslösörets andel 45 030 mark. Vid beskattningen av överlåtelsepriset för gårdsbrukslägenheten fördelas köpesumman mellan nämnda egendomsposter i förhållande till deras gängse värde. Skatteåret 1989.

Delvis egen bostad

HFD 1979/2147

Chaufför, som för åren 1973 och 1974 beskattats för fastigheters yrkesmässiga byggnads- och försäljningsverksamhet, hade år 1971 uppfört ett parhus på lägenhet som han anskaffat och hade utnyttjat de ena av byggnadens två lika stora bostadslägenheter jämte därtill hörande gemensamma utrymmen i huvudsak som sin och sin familjs bostad intill försäljningen av parhuset år 1975. Förutsättningarna för skattefrihet för försäljningsvinst av egen bostad ansågs ha uppfyllts för hela den överlåtna fastighetens del. Skatteåret 1975.

HFD 1981/1381 II 568

Arealen av egnahemshus, som makarna ägde och som omfattade två separata lägenheter med skilda ingångar, var 178 kvadratmeter. I familjens användning hade under tiden 30.8.1970-30.9.1974 varit 124 kvadratmeter. Resterande 54 kvadratmeter hade varit uthyrda. Byggnaden har med samma köpebrev år 1974 sålts åt två köpare, vilka i köpebrevet fördelat priset i förhållande till arealerna. Ansågs, att även på den del av försäljningsvinsten, som bör anses ha

uppstått av den uthyrda delen, bör tillämpas stadgandet i 22 § 4 mom. IFSkL om skattefrihet för försäljningsvinst.

Samägare av en bostad

HFD 1977/1789 II 571

Person, som ägt en sjättedel av en fastighet hade med stöd av sin äganderätt bott i en lägenhet på 75 kvadratmeter i en bostadsbyggnad på 234 kvadratmeter belägen på fastigheten. Enär han utnyttjat denna del av byggnaden som sin egen stadigvarande bostad, var den eventuella vinst han erhåller vid överlåtelse av fastighetens nämnda bråkdel inte hans skattepliktiga inkomst, därest i lag stadgade förutsättningar för skattefrihet för försäljningsvinst av egen bostad förelåg. Förhandsbesked. Skatteåret 1976.

Besittnings- och boendetid

Två år

HFD 1978/2119 II 569

Den skattskyldige hade bott i en byggnad, som han uppfört på en av honom köpt tomt sedan 1.3.1972. 27.1.1973 hade han uppgjort ett av offentligt köpvittne bekräftat föravtal om försäljning av ifrågavarande fastighet medelst slutligt köpebrev, som skulle upprättas 14.3.1973. Fastigheten ansågs överlåten redan 27.1.1973 trots att överlåtelsehandlingen i avsikt att undgå skatt då hade upprättats i form av föravtal. Enär den skattskyldige inte ansågs ha använt byggnaden såsom egen eller familjens stadigvarande bostad i minst ett års tid före överlåtelsen, även om han i enlighet med villkoren i föravtalet bott i byggnaden intill 14.3.1973, var den vinst han erhållit av överlåtelsen av sagda fastighet inte skattefri inkomst enligt 22 § 4 mom. IFL. Skatteåret 1973.

HFD 1984/2862 II 584

Den skattskyldige hade 15.6.1962 köpt en byggnad på arrendetomt och oavbrutet använt byggnaden som sin och sin familjs stadigvarande bostad. Arrenderätten till tomten kunde inte utan utarrenderarens tillstånd överföras på tredje man. Han hade inköpt tomten 8.6.1983. Ifall den skattskyldige sålde fastigheten före 8.6.1984 var realisationsvinsten skattepliktig inkomst till den del den hänförde sig till tomten men skattefri i fråga om byggnaden. Om försäljningen skedde 8.6.1984 eller senare var realisationsvinsten helt skattefri. Förhandsbesked. Skatteåren 1983 och 1984.

HFD 1991/60 B 534

Makarna A hade 1989 rivit en byggnad som de ägt och bebott sedan 1972. På samma tomt lät de, och efter mannens död 7.4.1990, änkan och dödsboet uppföra en ny byggnad, som skulle bli färdig 1990. I den nya byggnaden kom makarna eller deras barn inte alls att bo. Om den nya byggnaden jämte tomt såldes 1990 tillämpades inte på den överlåtelsevinst som erhålls, i fråga om änkan eller dödsboet stadgandena om skattefrihet för vinst av överlåtelse av egen bostad. Förhandsbesked. Skatteåret 1990.

HFD 1991/1869 B 532

Den skattskyldige hade 9.10.1987 köpt aktier som berättigade till besittning av en bostadslägenhet och äganderätten till aktierna hade övergått till honom 28.10.1987. Han hade sålt aktierna genom ett 15.7.1988 daterat köpebrev, enligt vars villkor sista raten av köpesumman betalades 15.11.1988 och äganderätten övergick till köparen först då köpesumman i sin helhet var betald. Den sista raten av köpesumman hade betalts 15.11.1988. Den skattskyldige hade bott i lägenheten 25.10.1987-30.12.1988. Eftersom den skattskyldige faktiskt hade haft lägenheten i sin besittning till 15.11.1988, då äganderätten övergick, och ännu därefter ansågs han under ägartiden utan avbrott i över ett års tid före överlåtelsen ha använt lägenheten som sin stadigvarande bostad. Förutsättningarna för skattefri försäljningsvinst uppfylldes utan hinder av att försäljningsavtalet hade undertecknats redan 15.7.1988. Skatteåret 1988. Likaså D:115/3/91.

HFD 1996/1155

Makarna hade genom ett kontrakt om överlåtelse av bostadsaktier 17.2.1988 mot ett pris som bostadsstyrelsen godkänt köpt aktier som berättigade till besittning av en bostadslägenhet. Enligt kontraktet hade förfallodagen för aktiernas sista betalningsrat varit 30.9.1988. Enligt ett villkor i köpekontraktet var förutsättningen för att äganderätten överförs och aktiebrev över-

låts till aktieägarna bl.a. att bostadsstyrelsen hade fattat beslut om granskning av finansieringsplan. Aktiernas äganderätt hade gått över till makarna 30.3.1990. Dessa hade ändå använt lägenheten såsom sin egen stadigvarande bostad från 28.12.1988 till 7.1.1991, då de hade sålt aktierna som berättigade till besittning av lägenheten. I dessa förhållanden var vinsten som fåtts av överlåtelse av bostadsaktierna i form av vinst för överlåtelse av egen bostad skattefri inkomst för makarna. Skatteår 1991. Se även HFD 1991 B 532.

CSN 1987/339

A hade 13.5.1986 köpt aktier i Bostads Ab B, vilka berättigade till besittningen av en i bolagets byggnad befintlig bostadslägenhet om 35 kvadrat. A hade flyttat in i bostaden 2.6.1986. Den byggnad där bostaden var belägen hade i sin helhet brunnit 5.3.1987. Skattefrihet i enlighet med 21 a § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet kan inte tillämpas förrän A oavbrutet i minst ett års tid före överlåtelsen såsom sin egen eller familjens stadigvarande bostad har använt den lägenhet som är belägen i den nya byggnaden som tillhör Bostads Ab B och som skall bli färdig år 1988. Skatteåret 1988.

Tillfällig frånvaro

HFD 1981/4392 II 572

Under sin verksamhet utomlands i ett och ett halvt års tid hade sökanden använt den bostad som han ägt i Finland under sina semestrar cirka tre gånger om året. Bostaden ansågs ha varit i hans användning på sätt som avses i IFSkL 21 § 3 mom. även under tiden för utlandsvistelsen.

HFD 1983/4191 II 574

Den skattskyldige hade 31.12.1979 inköpt en aktielägenhet, i vilken han inflyttat med sin familj. På grund av en arbetskommendering hade han själv 30.4.1980 flyttat till Honduras, dit hans familj följt efter i månadsskiftet juni-juli 1980. Den skattskyldige och hans familj hade bott i lägenheten under sin semester i Finland 14.6-22.8.1981. Andra tider hade lägenheten stått tom och reserverad för deras bruk, förutom under tiden 10.7- 20.11.1980 då den varit uthyrd. Den skattskyldige återvände med sin familj för att bo i lägenheten 1.1.1983. Ansågs, att lägenheten inte före 1.1.1983 under minst ett års tid hade utnyttjas som den skattskyldiges eller hans familjs stadigvarande bostad. Förhandsbesked.

HFD 1984/1951

Makarna hade inköpt en lägenhet i Åbo och inflyttat i den 1.6.1983. Mannen erhöll en ny arbetsplats i Jyväskylä, där han bodde i en personalbostad. Hustrun flyttade till Jyväskylä då hennes moderskapsledighet började 26.11.1983. Under denna tid ansågs lägenheten i Åbo, som stod till makarnas förfogande, inte vara i makarnas bruk som deras stadigvarande bostad på sätt som avses i 21 § 3 mom. IFSkL.

HFD 1985/5801 II 587

En byråfunktionär som tjänstgjorde vid finsk beskickning utomlands hade 20.7.1983 under sin vistelse utomlands köpt aktier i ett bostadsaktiebolag vilka berättigade till besittningen av en lägenhet på 56 m^2. Bostaden hade först stått tom, varvid funktionären hade använt den under sina semestrar i några dagars tid två gånger om året och därefter hade bostaden hyrts ut för tiden 1.4-30.11.1985. Funktionären hade inte för avsikt att börja använda lägenheten som sin stadigvarande bostad efter återkomsten till Finland. Det ansågs att lägenheten inte under ägotiden utan avbrott i minst ett års tid före den överlåtelse som planerats till hösten 1985 använts som funktionärens stadigvarande bostad på det sätt som avses i 21 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, utan på överlåtelsen skulle tillämpas stadgandena om överlåtelsevinst i 21 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Omröstning 4-1. Förhandsbesked. Skatteåret 1985. Skatteåret 1986.

HFD 1989/3051

Den skattskyldige hade 15.3.1988 av bostads-AB X från K-stad köpt aktier som berättigade till besittning av en lägenhet omfattande två rum och kök. Den skattskyldige hade flyttat in i lägenheten 1.1.1988. Han hade studerat i J-stad från och med 1.9.1988, men även härvid hade han varit i K-stad under veckosluten. Den skattskyldige hade sålunda använt lägenheten i K-stad

som sin egen stadigvarandebostad i minst ett års tid på det sätt som avses i 73 § IFSkL. Förhandsbesked. Skatteåret 1989.

Under två år

HFD 1985/5126 II 586

Den skattskyldige, som 9.2.1981 tillsammans med sin make köpt aktier som berättigade till besittning av en lägenhet, hade 17.11.1982 köpt makens andel av ifrågavarande aktier samt 10.1.1983 sålt aktierna. Lägenheten hade utan avbrott i över ett års tid före överlåtelsen av aktierna använts som makarnas stadigvarande bostad. Emedan den av maken köpta andelen av ifrågavarande aktier hade ägts av den skattskyldige en kortare tid än ett år före överlåtelsen av aktierna, ansågs försäljningsvinsten till denna del som hans skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1983.

Fång genom avvittring

CSN 1983/936

Den skattskyldige hade tillsammans med sin hustru bott i ett av makarna gemensamt ägt egnahemshus från år 1978. Makarna erhöll äktenskapsskillnadsdom 10.8.1982 varvid sökandens hustru jämte de minderåriga barnen flyttade ut ur bostaden. Sökanden fick i sin ägo hustruns andel av ifrågavarande egnahemsfastighet genom att åt henne, av boet utomstående medel ge utjämning. Egnahemshuset var från 1.8.1982 uthyrd åt en utomstående förutom ett separat rum, som sökanden använde som sin bostad och som utgjorde cirka 10 procent av egnahemshusets yta. På den hälft av egnahemshuset, som sökanden mot vederlag erhållit vid avvittringen kunde stadgandena om skattefrihet vid försäljning av egen bostad tillämpas endast till den del sökanden använt egnahemshuset som sin egen bostad.

Ändring av ägandeform

HFD 1985/6059 II 588

Ett bostadsandelslag hade upplösts och dess verksamhet hade övertagits av ett bostadsaktiebolag som grundats år 1983. En medlem i bostadsandelslaget tecknade de aktier i bostadsaktiebolaget vilka berättigade till besittning av samma lägenhet som han fr.o.m. 31.10.1973 hade haft i sin besittning på grundval av medlemskap i andelslaget och som han hade använt som sin stadigvarande bostad fram till 15.11.1981, då lägenheten hade hyrts ut. Eventuell tillfällig försäljningsvinst av försäljningen av bostadsaktierna var skattefri inkomst för delägaren, eftersom han hade använt lägenheten över ett års tid som sin stadigvarande bostad medan han var medlem av andelslaget. Förhandsbesked. Skatteåret 1985. Skatteåret 1986.

HFD 1994/3828 B 537

Efter att makar skiljt sig år 1978, fick båda av dem vid avvittringen en lägenhet från parhusfastigheten som de ägde. Båda makarna hade använt lägenheten som sin egen stadigvarande bostad. Då tidigare hustru hade velat sälja lägenheten, hade ett bostadsaktiebolag grundats 26.2.1993. Mannen tecknade aktierna som berättigade till besittningen av den andra lägenheten. Han sålde 16.4.1993 till bostadsaktiebolaget hälften av lägenheten och byggnaden som han ägde. Om mannen sålde aktierna, som han ägt år 1994, ansågs han på det sättet som avses i 48 § 1 mom. 1 punkten inkomstskattelagen överlåta minst aktierna som han ägt i minst två år och som berättigar till besittningen av en sådan lägenhet som han under sin besittningstid varaktigt minst två år före överlåtelsen har använt som sin egen eller sin familjs stadigvarande bostad. Till denna två års tid räknades således också den tid då mannen hade bott i lägenheten före bostadsaktiebolagets grundande. Förhandsbesked. År 1994. Omröstning 4-1.

Dödsbo och överlåtelsevinst av egen bostad

Oskiftat dödsbo

HFD 2005/935 HFD: 2005:25

Eftersom avvittring inte hade förrättats mellan den först avlidne makens arvingar och den efterlevande maken innan den stadigvarande bostaden som varit i den först avlidne maken namn hade sålts, kunde bestämmelsen om skattefrihet för vinst för överlåtelse av egen bostad inte tillämpas för den efterlevande makens del, även om denne hade i över två år efter makens död bott i bostaden som den först avlidna maken hade ägt. 48 § 1 mom. 1 p. inkomstskattelagen.

CSN 1987/440

Delägarna, änkan och två barn i ett oskiftat dödsbo, hade utan mellangift bytt den bostadsfastighet som änkan och hennes 3.5.1985 avlidne make tillsammans hade ägt mot en bostadsaktielägenhet som det andra barnet ägde och i vilken änkan hade bott i över ett års tid efter bytet. Då änkan och barnen ämnade sälja denna bostadsaktielägenhet till utomstående, ansågs den mot änkans äganderätt svarande delen av försäljningspriset såsom hennes skattefria inkomst. Däremot utgjorde den mot vartdera barnets äganderätt svarande delen av försäljningspriset skattepliktig inkomst för dem med stöd av stadgandena om tillfällig försäljningsvinst. Skatteåret 1987.

CSN 1989/239

Syskon som var delägare i ett oskiftat dödsbo ämnade under år 1989 utan att till någon del skifta dödsboet sälja sin 23.3.1989 avlidne fars i dödsboet ingående aktier som denne ägt i flera års tid och som berättigade till besittning av en lägenhet som han under samma tid använt som sin stadigvarande bostad. Dödsbodelägarna hade inte bott i lägenheten. Om delägarna i dödsboet utan att till någon del skifta dödsboet överlät aktierna vilka berättigade till besittning av denna lägenhet och med beaktande av att delägarna inte hade använt lägenhet som sin stadigvarande bostad på det sätt som avses i 73 § 1 mom. 1 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, skulle den vinst som dödsboet erhåller genom överlåtelsen inte anses som i nämnda lagrum avsedd vinst av överlåtelse av stadigvarande bostad. Eftersom delägarna i det oskiftade dödsboet hade fått ifrågavarande aktier i sin ägo genom vederlagsfritt fång, utgjorde vinsten av aktieöverlåtelsen inte dödsboets skattepliktiga inkomst som tillfällig försäljningsvinst, utan vinsten beaktades när vinsten av egendomsöverlåtelse räknades ut. Skatteåret 1989. Omröstning 7-1.

Skiftat dödsbo

HFD 1990/2795 B 536

Makarna hade ett äktenskapsförord som helt uteslöt vardera partens giftorätt. De hade gjort inbördes testamente enligt vilket den efterlevande maken då den ena av dem avled skulle ärva den avlidnes hela egendom med full äganderätt. Makarna hade fr.o.m. året 1976 bott i fastighet som ägdes av mannen. Mannen, A, avled 5.12.1985. Rättsinnehavare till honom var utöver maken, B, även barnen från hans första äktenskap, C, D och E, samt hans oäkta barn, F. Av barnen godkände F testamentet men C, D och E krävde sina laglotter och inledde en tvist om laglott vid underrätten. Som egendom som skulle skiftas hade påyrkats egnahemsfastigheten, som utgjorde huvuddelen av dödsboets förmögenhet. Skiftesmannen hade förrättat boskiftet på så sätt att änkan, B, fick egnahemsfastigheten mot att hon till C, D och E skulle utbetala deras laglotter i pengar. Deltagarna i boskiftet hade 28.7.1989 ingått ett avtal om de belopp som änkan i pengar skulle utbetala till barnen som deras laglotter. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att änkan, B, hade erhållit egnahemsfastigheten mot vederlag till den del hon hade utbetalat till laglottsarvingarna deras laglotter med medel utanför boet, och till andra delar på basen av testamente utan vederlag. Änkans äganderätt till fastigheten hade på motsvarande sätt börjat beträffande fånget mot vederlag från avtalet som undertecknats 28.7.1989 och beträffande fånget utan vederlag från den dag då hennes make avled, dvs. från 5.12.1985. Till den del änkans fång hade skett mot vederlag, utgjorde den del av vinsten som motsvarade detta fång, såsom tillfällig försäljningsvinst, änkans skattepliktiga inkomst, om hon skulle sälja fastigheten innan hon hade använt den som sin stadigvarande bostad på i 73 § 1 mom. 1 punkten IFSkL avsett sätt utan avbrott under minst två år, räknat från 28.7.1989. Förhandsbesked. Skatteåret 1990.

HFD 1992/534

Far till skattskyldiga A (f.1967) och B (f.1965) hade avlidit 9.11.1974. Mellan fadern och A:s och B:s moder hade ingåtts äktenskapsförord. A och B var enda delägare i dödsboet. A och B hade bott med sina föräldrar från och med 1968 i en bostadslägenhet, till vars besittning berättigande aktier had ägts av fadern. Efter faderns död hade A och B bott i nämnda lägenheten tillsammans med sin mor, A till och med 1989 och B till och med 1990. A och B hade förrättat delvis boskifte så, att de båda hade fått hälften av

aktier som berättigade till besittning av sagda lägenheten. HFD ansåg, att både A och B hade fått de i ansökan nämnda aktierna som berättigade till besittning av nämnda lägenhet efter sin 9.11.1974 avlidna far genom arv och att de hade använt lägenheten som sin stadigvarande bostad under ägartiden oavbrutet minst två års tid före överlåtelsen. Således, om A och B skulle överlåta nämnda aktier skulle vinsten för överlåtelsen vara deras skattefria inkomst såsom överlåtelse av egen stadigvarande bostad. Förhandsbesked. Skatteåret 1991. Skatteåret 1992.

Efterlevande make

HFD 1998/2793

Rörelseidkaren A och säljaren B hade ingått äktenskap år 1956. A hade avlidit 19.3.1992. Det oskiftade dödsboet sålde under det påföljande året fastigheten, till vilken A ensamt hade lagfart. På den sålda fastigheten hade uppförts en bostadsbyggnad år 1958 och en ekonomibyggnad under år 1964, vilka byggnader hade allt sedan uppförandet använts som stadigvarande bostad för A:s och B:s familj. Den efterlevande maken B hade deltagit i byggnadskostnader med lån som tagits tillsammans med A och med löneinkomster av regelbundet arbete utanför hemmet. Under dessa omständigheter ansågs, att byggnaderna hade delvist ägts av B och att dödsboets överlåtelsevinst var med stöd av 48 § 1 mom. inkomstskattelagen, till den del som motsvarade sagda ägande, skattefri vinst för överlåtelse av egen bostad. Skatteår 1993. Omröstning 4-1.

Byggnads- och försäljningsverksamhet som betraktas såsom näringsverksamhet

HFD 1980/2548 II 536

Den skattskyldige, som var delägare i ett aktiebolag, som idkade byggnadsrörelse, hade år 1973 sålt en egnahemsfastighet, som han inköpt och uppfört år 1968 och använt såsom bostad för sig och sin familj. Under skatteåret 1975 hade han sålt en annan egnahemsfastighet, som han inköpt och uppfört år 1973 och som funnits i hans eget bruk, och flyttat till en tredje fastighet som han uppfört. Därutöver hade han gjort fastighetsaffärer för byggnadsföretagets behov. Den inkomst, som köpet år 1975 medfört ansågs utgöra den skattskyldiges näringsinkomst och stadgandena om skattefrihet för försäljningsvinst av egen bostad kunde sålunda inte tillämpas. Omröstning 4-3.

HFD 1981/5838 II 509

Av en murare planerad försäljning av egnahemshus, som han uppfört på en tomt vilken han inköpt år 1979 var den tredje sedan år 1976 skedda överlåtelsen av egnahemshus, som han grundreparerat eller uppfört och använt såsom egen bostad, och utflyttningen skulle ske till ett egnahemshus som han själv ämnade uppföra. Under år 1980 hade muraren deltagit i uppförandet och säljandet av ett annat egnahemshus. Hans byggnads- och försäljningsverksamhet i fråga om den planerade försäljningen var näringsverksamhet. Förhandsbesked. Skatteåret 1981.

HFD 1981/5837 II 575

En timmerman hade beskattats för näringsinkomst vid byggnads- och försäljningsverksamhet av fyra egnahemshus. Enär han sedan april år 1977 bott i ett egnahemshus, som skulle säljas år 1981 och han som orsak till försäljningen framlagt familjegrunder kunde på timmermannens denna första överlåtelse av egen bostad tillämpas stadgandena om skattefrihet för försäljningsvinst i 21 § 3 mom. IFSkL. Förhandsbesked. Skatteåret 1981.

HFD 1982/139 II 553

Timmerman, som tidigare sålt ett egnahemshus, vilket han använt som egen bostad, ämnade sälja det egnahemshus, som han själv uppfört och som han använt såsom sin bostad i mer än två år, och uppföra åt sig ett nytt hus som bostad. Den försäljningsvinst som uppstod var skattefri. Förhandsbesked. Skatteåret 1981.

HFD 1983/2489 II 513

En byggnadsentreprenör hade år 1977 i ett bostadsaktiebolags byggnad som han uppfört, tagit en lägenhet för eget bostadsbruk och efter att ha bott i lägenheten i något mer än ett år sålt de aktier som berättigade till besittning av lägenheten år 1978. Det var fråga om den första överlåtelsen av aktier vilka berättigade till be-

sittning av en lägenhet i sådant hus som han i egenskap av byggnadsentreprenör hade uppfört, även om han under åren 1976 och 1977 under vartdera året sålt aktierna till lägenheter som han utnyttjat som sin egen bostad. Aktiernas realisationsvinst betraktades som byggnadsentreprenörens rörelseinkomst. Skattefrihet för vinst vid försäljning av egen bostad kunde således inte beviljas.

HFD 1983/4473 II 572

En sökande som idkade tillverkning och försäljning av klänningar och blusar hade i egenskap av grundande aktieägare år 1977 tecknat aktierna nr 31-60 i Bostads Ab A, vilka berättigade till besittning av byggnaderna 2-4. Han hade använt byggnaden nr 2 som sin stadigvarande bostad i något mer än ett år. Efter att ha inflyttat i den nyss färdigblivna byggnaden nr 3 hade han åter efter något mer än ett år (15.12.1981) flyttat in i den färdigblivna byggnaden nr 4. Aktierna till byggnaderna 2 och 3 hade han sålt. Den skattskyldige, som invalidiserats i en trafikolycka ämnade överlåta aktierna till tvåvåningsbyggnaden nr 4. Ansågs, att det var fråga om en tillfällig överlåtelse, där vinsten inte var skattepliktig inkomst.

HFD 1983/2488 II 573

En ogift byggnadsingenjör i stadens tjänst, som vid sidan om sin huvudsyssla idkat byggnadsverksamhet ämnade sälja en av honom själv uppförd egnahemsfastighet, vilken han i cirka ett års tid före ansökningen om förhandsbesked använt som sin egen stadigvarande bostad. Det var fråga om hans första äganderättsbostad. På överlåtelsen tillämpades stadgandena om skattefrihet vid försäljning av egen bostad. Förhandsbesked. Skatteåren 1982 och 1983.

HFD 1986/1088 II 558

En timmerman och hans maka hade åren 1974-1984 köpt och sålt två egnahemsfastigheter vilka de grundreparerat eller byggt och använt som sin egen stadigvarande bostad. Då deras avsikt var att år 1985 sälja den egnahemsfastighet som de köpt år 1981 och grundreparerat samt använt som sin egen stadigvarande bostad över ett års tid, var vinsten av överlåtelsen inte skattepliktig. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

HFD 1988/2289

Sökanden hade i början av 1960-talet byggt ett egnahemshus som bostad för sig och sin familj. Huset hade sålts år 1975, varvid sökanden med familj hade flyttat in i ett av honom uppfört egnahemshus om ca 200 kvadratmeter. År 1982 hade sökanden på av grund av söndring mellan makarna flyttat in i ett egnahemshus om 90 kvadratmeter som han byggt och som blivit färdigt år 1980. Denna bostad hade sökanden sålt 17.12.1984 och 28.2.1985 flyttat in i ett av honom uppfört egnahemshus om 99 kvadratmeter på P lägenhet, som han hade köpt 13.4.1984. År 1984 hade inkomsten av försäljningen av egnahemshuset utgjort skattefri försäljningsinkomst av egen bostad. Sökanden hade i april 1987 på K lägenhet som han köpt inlett byggandet av ett egnahemshus om 112,5 kvadratmeter som enligt planerna skulle bli färdigt före utgången av år 1987. Genom flyttningarna strävade sökanden efter en bättre boendenivå. År 1986 hade han som entreprenadarbete uppfört ett egnahemshus för 260 000 mark. Om sökanden sålde P lägenhet, utgjorde försäljningsvinsten hans skattepliktiga näringsinkomst. Skatteåret 1987. Skatteåret 1988. Förhandsbesked.

HFD 1991/4888 B 533

Den skattskyldige hade år 1981 köpt aktier som berättigade till besittning av bostadslägenhet. Han hade antecknat aktierna i sin skattedeklaration antecknat i längden över omsättningstillgångar av fastighetsförmedling och värdepappershandel. Den skattskyldige hade tagit aktierna i sin privata användning 1.1.1985 och beaktat som intäkt undervärderingsavdraget som hade gjorts från aktiernas anskaffningsutgift enligt 51 § 3 moment lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Den skattskyldige hade med sin familj flyttat till ifrågavarande lägenhet 1.1.1985 och bott i den kontinuerligt i över två år. Bo-stadsaktierna hade sålts med ett köpebrev som hade uppdaterats 15.1.1987. När man beaktade den skattskyldiges utredning om uttagande av bostadslägenheten i privat användning som en egen stadigvarande bostad och att han inte i själva verket hade bedrivit fastighetsförmedlingsverksamhet efter år 1982, skulle man på försäljningen av bostadsaktier tillämpa

stadgandet i 21 a § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet som gäller skattefriheten av en egen bostads överlåtelsevinst. Skatteår 1987.

HFD 2008/1779, HFD 2008:54

A hade tillsammans med sin make i samband med generationsväxling år 1973 köpt en brukningsenhet från sina föräldrar. På åtgärd av A och vissa andra ägare av strandområden hade man för området fastställt strandplan, i vilken fyra tomter hade planerats på området som A ägde. A hade på en av tomterna byggt en fritidsbostad under år 1992 - 1998. Bostaden Hade han sålt år 2000. Efter att hade gått på pension hade A börjat år 2000 bygga en annan fritidsbostad så, att han i huvudsak utförde byggarbeten själv och använde för byggandet virke som tagits från egen skog. Den här andra fritidsbostaden hade A sålt år 2001. Till tomterna som A ägde hade man byggt en väg och stränderna hade förbättrats. Enligt erhållen utredning hade A inte därefter sålt fritidsbostaden som han ägde. A ansåg själv att verksamheten inte utgjorde näringsverksamhet, och bokföring hade inte förts över den. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, med beaktande av, att inkomsten som A hade fått i varje fall var skattepliktigt, att det inte var frågan om A:s näringsverksamhet utan på försäljningen av den andra fritidsbostaden skulle inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinst Omröstning 4 - 1. Skatteåret 2001

Inkomstskattelagen 45 och 46 §

HFD 2009/1408 HFD:2009:50

A hade tillsammans med två andra personer köpt med lika stora andelar fastighetsaktiebolagets hela aktiestock mot en köpesumma om 737 000 euro. Säljaren var ett stort finskt företag. Bostadshuset som bolaget ägde bestod av 24 lägenheter. Efter köpet ombildades fastighetsaktiebolaget till ett bostadsaktiebolag för att vidare försäljning av lägenheterna skulle bli möjlig. Tre av lägenheterna renoverades med sammanlagt 9 123 euro. Samfundsägarna sålde således 12 lägenheter under skatteåret till utomstående. Av försäljningarna uppstod vinst sammanlagt för tre delägare 50 089 euro. Vid utgången av år 2003 fanns ännu i gemensamt ägo sex lägenheter och i varje delägarens ägo två lägenheter. A var fastighetsförmedlare till yrket och även de övriga delägarna hade varit verksamma inom fastighetsförmedling.

I ärendet skulle man avgöra, om vinsten som hade fåtts för överlåtelse av aktierna skulle betraktas som sådan överlåtelsevinst som skulle beskattas som A:s näringsinkomst eller kapitalinkomst. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att i ingetdera fallet är skattefri, utan avgörandet inverkar endast på beskattningens nivå, som påverkas av den skattskyldiges individuella omständigheter. A hade inte själv betraktat sin verksamhet som näringsverksamhet och hade inte haft bokföring över den. Verksamheten hade endast bestått av anskaffning av en flervåningshus som varit offentligen till salu i samråd med två andra personer. I byggnaden hade utförts endast mindre årsreparationer liknande reparationer och fastighetens bolagsform hade ändrats för försäljning av objektet. Till verksamheten hade inte anslutit sådan kontinuitet som är kännetecknande för näringsverksamhet och den skulle vid tillämpning av bokföringslagen inte ha betraktats, i motsats till den skattskyldiges egen uppfattning, som rörelse- eller yrkesverksamhet. I verksamheten var det frågan om placering i en fastighet i avsikt att förvärva intäkt i form av överlåtelsevinst och hyresinkomster. Det var inte motiverat att betrakta sådan verksamhet som näringsverksamhet i motsats till den skattskyldiges egen uppfattning och ärendet kunde med beaktande av skattesystemets nuvarande struktur inte heller påverkas av den omständigheten, att A hade verkat som fastighetsförmedlare inom ramen för aktiebolaget som han ägde. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför, att vinsten som A hade fått skulle beskattas enligt inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av överlåtelsevinst. Skatteåret 2003.

HFD 2011/2659 HFD 2011:79

A hade tillsammans med B köpt år 2003 från en stiftelse ett 2/3 andel av en fastighet och två av tre byggnader som låg på den för ett bolag som skulle grundas. I byggnaderna fanns sammanlagt 14 bostadslägenheter. A och B hade tagit från banken ett lån och grundat ett bostadsaktiebolag. Tomtens användningsändamål hade ändrats

genom en ändring av planläggningen. Lägenheterna had byggts om och sanerats av en utomstående byggfirma. A hade under 2004 sålt aktierna som berättigade till besittning av fyra bostadslägenheter och resten av bostadslägenheterna under 2005. Då projektets omfattning och beloppet som hade placerats i det samt det att A hade aktivt varit med om att inverka på grundande av bostadsaktiebolaget, på behovet av att ändra planläggningen, på fastighetens ändrings- och saneringsarbeten samt på därtill ansluten planering och på ansökan om byggnadslov, vilka åtgärder hade gjort betydande värdestegring möjlig, togs i togs i beaktande, utgjorde A:s överlåtelser av bostadsaktierna sådan näringsverksamhet för A av vilka erhållen inkomst skulle beskattas i enlighet med lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. A:s besvär förkastades.

Överlåtelser i samband med generationsväxling

HFD 1999/2081

Sedan den skattskyldiges mor hade avlidit 14.11.1991 hade man på en brukningsenhet som hörde till dennes dödsbo idkat jordbruk för dödsboets räkning till och med 19.1.1993, då en av dödsboets medlemmar i samband med arvskiftet inlöste den skattskyldiges och övriga syskonens andelar i brukningsenheten. Vinsten som fåtts av överlåtelsen av brukningsenheten var den skattskyldiges beskattningsbara inkomst, eftersom han inte själv hade idkat jordbruk på brukningsenheten. Skatteår 1993.

HFD 2001/5

Makar som idkade jordbruk hade ingått ett i lagen om avträdelsestöd för lantbruksföretagare (1293/1994) avsett avtal om avträdelsestöd från och med 1.1.1996 och arrenderat ut deras brukningsenhet i generationsväxlingssyfte till deras son. Om de överlåter ett bestämt område av brukningsenheten till deras son och dennes broder, på vilket område det finns bl.a. en spannmålstork, tillämpar man på överlåtelsen bestämmelsen i 48 § 1 mom. 3 punkten inkomstskattelagen om skattefrihet för vinst för överlåtelse av egendom bl.a. med beaktande av att området som överlåts hör vid överlåtelsetidpunkten till brukningsenheten som makarna äger, av vars utarrendering erhållen inkomst beskattas såsom deras inkomst i enlighet med bestämmelserna i inkomstskattelagen för gårdsbruk. Förhandsavgörande för år 1999 och 2000.

HFD 2008/2097

A hade i samband med arvskifte som förrättats 24.6.2003 efter hans föräldrar fått i sin besittning bestämda områden av tå olika skogslägenheter, av vilka skogslägenheter hade efter arvskiftet bildats en fastighetssammanslutning. A hade 21.10.2003 överlåtit de bestämda områden som han fått i arv till sin broder. Då A:s ägandetiden om cirka fyra månader i fastighetssammanslutningen, för vars räkning skogsbruk hade idkats, och att A hade under ägandetiden fått nettoinkomst av skogsbruket, togs i beaktande, ansågs A i egenskap av sammanslutningens delägare ha idkat skogsbruk på sätt som avses i 48 § 1 mom. 3 punkten i inkomstskattelagen. Vinst som har fåtts av överlåtelse av sammanslutningsandelar utgjorde således inte skattepliktig inkomst för A. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade skatteombudets besvär över förvaltningsdomstolens beslut. Skatteåret 2003

HFD 2009/1633 HFD:2009:65

Då A:s verkliga anskaffningsutgift och utgifterna för vinstens förvärvande med beaktande av avdragandet i 48 § 5 punkten i inkomstskattelagen var mindre än 20 procent av överlåtelsepriset, skulle från överlåtelsepriset vid beräkning av överlåtelsevinsten subtraheras minibeloppet 20 procent som avses i 46 § 1 mom. i inkomstskattelagen. Skatteåret 2004. Omröstning 4-1.

CSN 1997/147

Bröderna A och B ägde X Ab så att båda ägde lika andelar. Avsikten var att upplösa bolaget utan likvidation så, att tillgångarna och skulderna skulle flyttas över till två nya bolag. Både A och B skulle separat teckna 50 procent av aktierna i de båda övertagande bolagen. På fissionen tillämpades stadganden i 52c § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. På det fissionerande bolaget och dess delägare tillämpas vad i 52b § NärSkL har stadgats om ett överlåtande bolag och dess delägare. Byte av aktier till övetagande bolagets aktier betraktas

enligt lagrummet inte som överlåtelse av aktier. I rättspraxisen har detta ansetts ha betytt bl.a. att såsom tidpunkt för anskaffning av aktierna i det övertagande bolaget betraktas tidpunkten för anskaffning av aktierna i det överlåtande bolaget. Av den här anledningen beräknades i samband med bolagets fission ägartiden för aktierna i det övertagande bolaget på basis av tidpunkten för anskaffning av aktierna i det överlåtande bolaget. A och B hade för avsikt att byta aktierna som de förvärvat på ovan beskrivet sätt så, att ägandet av bolag som var verksamma inom olika branscher skiljdes åt mellan dem. A och B hade ägt aktierna i X Ab sedan 1982. Eftersom överlåtelsens objekt utgjorde över 10 procents ägarandel, överlåtarna var bröder och egendomen hade förvärats över tio år sedan, var det fråga om en skattefri överlåtelse som avses i 48 § 2 mom. 3 punkten inkomstskattelagen. Skatteår 1997 och skatteår 1998.

HFD 2010/928 HFD 2010:24

A hade från och med sin fars död 15.9.1972 varit delägare i faderns dödsbo. På skogsfastigheten som hörde till dödsboet hade man bedrivit skogsbruk för dödsboets räknig till och med 7.9.2006, då arvsskiftet förrättades. A sålde på samma dag till sin broder den ena halva andelen skogslägenheten som han hade förvärvat. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, avvikande från högsta förvaltningsdomstolens utslag av 20.8.1999, liggare 2081, att då A hade såsom delägare i dödsboet bedrivit skogsbruk på sätt som avses i 48 § 1 mom. 3 punkten i inkomstskattelagen, var vinsten som han hade fått av överlåtelse av sin andel i skogslägenheten inte hans skattepliktiga inkomst. Skatteår 2006.

HFD 2010/929 HFD 2010:25

Makarna A hade odlat sin brukningsenhet över 10 års tid. De hade lagt ner sitt eget jordbruk år 1995, varefter åkrarna hade hyrts ut till en utomstående odlare. Hyresinkomsten som hade fåtts av åkrarna hade beskattats i enlighet med gårdsskattelagen. Av gårdsbruksenheten hade år 2004 gjorts en generationsväxlingsöverlåtelse, där köparna var dottern till makarna A och dotterns make. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att stadgandet om skattefrihet för överlåtelsevinster i 48 § 1 mom. 3 punkten i inkomstskattelagen kunde tillämpas för åkerns vidkommande. Stadgandet förutsatte inte, att överlåtaren borde aktivt bedriva jordbruk omedelbart före överlåtelsen. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förvaltningsdomstolens beslut som hade överklagats av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt. Skatteår 2004.

HFD 2011/509

A hade donerat sina aktier som han ägde i ett bolag till sin son B och förbehållit sig rätten till dividenden av aktierna. A hade senare sålt aktiernas dividendrätt till B. I samband med överlåtelse av dividendrätten var det inte frågan om sådan överlåtelse av aktier som avses i punkt 3 i 48 § 1 mom. i inkomstskattelagen, som gäller överlåtelse i samband med generationsväxling. Skatteår 2005.

Expropriation och annat därmed jämförbart förfarande

Expropriation

Expropriation

CSN 1982/102

Sökanden, en lantbrukare hade utarrenderat ett område på 3,7 hektar för 20 år åt väg- och vattenbyggnadsstyrelsen för ändamål, till vilket staten hade haft rätt att anskaffa egendom genom expropriation eller därmed jämförbart vägförrättningsförfarande. På den erhållna engångsersättningen kunde inte tillämpas lagen om temporär skattefrihet för vinst på vissa överlåtelser av egendom.

Förfarande jämförbart med expropriation

HFD 1971/4834 II 581

Vid en ny tomtindelning hade tre tomter enligt den tidigare tomtindelningen sammanslagits till en tomt. Äganderätten till två i den nya tomten ingående gamla tomter hörde till en annan än dem som till hälften var ägde den tredje gamla tomten. Då den ena av sistnämnda personer ämnade sälja sin andel till ägaren av den större delen av den nya tomten, dvs. till ägaren av de två gamla tomterna, ansågs överlåtelsen, med hänsyn till att ägaren av tomtdelen genom inlösningsförfarande enligt 54 § bygg-

nadslagen kunde få tomtdelen i sin ägo, ske under hot av ett med expropriation jämförbart förfarande, varför eventuell vinst av försäljningen enligt 1 § 1 mom. lagen av 29.6.1961 om temporär skattefrihet för vinst på vissa överlåtelser av egendom således inte utgjorde skattepliktig inkomst. Skatteåret 1971. HFD 1979/362 II 581

En markägare hade år 1973 sålt åt ett bolag som bedrev industriverksamhet ett cirka 5000 kvadratmeter stort område för uppförande av vattentag och pumpverk för färskvattensunderhåll åt en ädelstålfabrik som skulle grundas. Försäljningen ansågs ha skett för sådant ändamål, för vilket mottagaren varit berättigad att genom expropriation eller därmed jämförligt förfarande antingen inlösa egendomen eller förvärva varaktig nyttjanderätt till densamma, varför vinsten med stöd av 1 § 1 mom. lagen om temporär skattefrihet för vinst på vissa överlåtelser av egendom (342/61) inte ansågs utgöra försäljarens skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1973. HFD 1985/4206 II 585

En markägare hade för avsikt att genom frivilligt köp överlåta ett myrområde antigen till Osuuskunta Metsäliitto eller Metsäliiton Teollisuus Oy. Emedan 1 § 1 mom. i lagen om expropriation av torvmosse (641/42) endast gällde inskränkning för viss tid, högst 50 år, av nyttjanderätten till jordområde som är lämpligt för torvupptagning, ansågs inte överlåtelsen av äganderätten till myrområdet ske under sådana förhållanden som avses i 1 § lagen om temporär skattefrihet för vinst på vissa överlåtelser av egendom (342/61). Därför utgjorde eventuell tillfällig försäljningsvinst av försäljningen skattepliktig inkomst för överlåtaren till den del det var fråga om det område som mot vederlag erhållits mindre än tio år föreförsäljningen. Förhandsbesked. Skatteåret 1985. Skatteåret 1986. Omröstning 4-1. HFD 1987/4439 B 573

En skattskyldig som inte hade beviljats jordanskaffningstillstånd och som därför sålt de lägenheter han ägde hade inte visat att köparen av de lägenheter han sålt skulle ha varit berättigad att inlösa eller få bestående nyttjanderätt till de lägenheter denne köpt. Överlåtelsen av lägenheterna hade inte skett genom ett med expropriation jämförbart förfarande enligt 1 § 1 mom. lagen om temporär skattefrihet på vinst på vissa överlåtelser av egendom (342/61). Den tillfälliga försäljningsvinst som uppkommit av försäljningen av lägenheterna ansågs som säljarens skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1982. HFD 1989/3546

Det var inte fråga om i 68.1 § 2 punkten IFSkL avsett inlösningshot, då fast egendom såldes till ett bolag som till området hade inmutningsrätt enligt gruvlagen. Förhandsbesked. Skatteåret 1989. HFD 1993/45

Den skattskyldige hade genom frivillig försäljning sålt sin andel omfattande en åttondel (1/8) av en tomt efter att rådstuvurätten på ansökan av det bolag som ägt sju åttondelar (7/8) av tomten hade förordnat att samäganderättsförhållandet skall upplösas. Den skattskyldige kunde inte anses ha överlåtit fast egendom på det sätt som avses i 21 § 1 mom. 1 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet för sådant ändamål för vilket mottagaren skulle ha haft rätt att lösa in egendom av ifrågavarande slag eller få bestående nyttjanderätt genom förfarande som nämns i lagrummet. Då ifrågavarande fasta egendom hade varit i den skattskyldiges ägo en kortare tid än tio år, skulle en del av vinsten av överlåtelsen räknas som skattepliktig inkomst i form av tillfällig försäljningsvinst. Skatteåret 1988.

Hot om expropriation

HFD 1977/1659 II 577 a

X hade sålt en av honom ägd tomt till staden för reglering av stadsplan. Vid tidpunkten för köpet hade området haft en gällande stadsplan, enligt vilken staden inte hade inlösningsrätt till tomten. Fastighetsförsäljningen, som visserligen skett under den tid stadsplaneändringen var anhängiggjort, ansågs inte ha skett under expropriationshot och vinsten av överlåtelsen ansågs inte vara skattefri enligt lagen 29.6.1961 om temporär skattefrihet för vinst på vissa överlåtelser av egendom eller på någon annan grund, även om staden enligt den anhängiggjorda stadsplanen skulle ha haft en i 54 § byggnadslagen avsedd inlösningsrätt till tomten. CSN 1982/124

Enär X inte efter ha fått byggnadsuppmaning börjat byggandet inom stadgad tid och kommunen meddelat, att den vidtar inlösningsåtgärder kunde på försäljningen till X kommun tillämpas

lagen om temporär skattefrihet för vinst på vissa överlåtelser av egendom (342/61). CSN 1992/268

Statsrådet hade 17.6.1992 givit direktiv om utnyttjandet av statens aktionärsbefogenheter vid bolagsstämman i X Ab som idkar kraftverksverksamhet. Enligt direktivet fanns det från statens sida inte hinder för det, att X Ab ansöker om tillstånd att bygga en konstgjord bassäng och ett kraftverk. X Ab hade i extra bolagsstämma 30.6.1992 beslutat att i september 1992 hos Norra-Finlands vattenrätt ansöka om tillstånd för byggande av en konstgjord bassäng och ett kraftverk. Jordbrukare A hade 3.7.1992 genom frivilliga köp sålt till X Ab en lägenhet som han hade köpt från sina för äldrar 25.6.1986. Lägenheten, vars areal är ca 270 hektar, skulle bli skadeområde, förutom en skogsparcell som hörde därtill. Skogsparcellen, som omfattade ca 16 procent av lägenhetens hela areal var inte ensam livsduglig. Vid eventuell expropriation skulle A i enlighet med 11:7 § vattenlagen yrka på inlösning av skogsparcellen. På lägenheten befintlig bostadsbyggnad hade A använt som sin stadigvarande bostad från och med 25.6.1986. X Ab skulle i sin ansökan hos vattendomstolen med stöd av 2:7 § och 2:8 § vattenlagen yrka på tillstånd till inlösning av egendom. På vinst som erhållits för överlåtelsen tillämpades i fråga om bostadsbyggnaden som A använde som sin stadigvarande bostad samt dess byggnadsplats stadganden i 73 § 1 mom. 1 punkten IFSkL och i fråga om övriga områden som lägenheten omfattar stadganden i 68 § 1 mom. 2 punkten och 69 §. Skatteåret 1992. CSN 1994/140

Beskattningssammanslutning erhöll med stöd av forsskyddslagen (35/87) ersättning med anledning av att en del av Kemijoki vattendrag hade fredats så att man inte kunde ge tillstånd till byggnaden av nya kraftverk. Ersättningen för begränsning av nyttjanderätten betraktades såsom i 49 § 1 punkten inkomstskattelagen avsedd delvis skattefri överlåtelsevinst. Vid beräkning av det skattepliktiga beloppet av överlåtelsevinsten avdras från överlåtelsepriset minst 80 procent. Skatteåret 1993.

Överlåtelseförlust

HFD 1978/899

En förlust vid försäljning av en personbil vilken berott på en bilolycka i samband med att tilläggsutredning i anslutning till byggnadstillstånd för en fastighet som var till salu fördes till byggnadsbyrån fick inte dras av från samma år erhållen tillfällig försäljningsvinst av fastigheten. Försäljningsförlusten ansågs inte heller som avdragsgill kostnad för inkomstens förvärvande, utan den ansågs som icke avdragbar levnadskostnad. Skatteåret 1973.

HFD 1997/2901

En personbil som skaffats för den skattskyldiges och hans familjs bruk ansågs vara till sedvanligt bohag jämförbar egendom avsedd för personligt bruk och förlusten som uppkommit av överlåtelse av bilen var inte avdragbar från vinsten som uppkommit av överlåtelse av egendom. Skatteår 1994. Omröstning 3-2.

HFD 1997/3239 1997:142

Den skattskyldige hade 14.5.1993 sålt sina 11.10.1990 anskaffade aktier som berättigade till besittning av en aktielägenhet med en förlust om 183 000 mark. Lägenheten hade hyrts ut till utomstående 1.11.1990-30.4.1991 och 1.12.1992-30.4.1993. Den skattskyldige hade använt lägenheten som sin egen och sin familjs stadigvarande bostad 5.5.1991-30.11.1992. Lägenheten hade sålts efter det att inkomstskattelagen (1535/92) hade trätt i kraft, dvs. efter 1.1.1993, så att på överlåtelsen tillämpades inkomstskattelagens stadganden om rätten att dra av överlåtelseförlust. Enligt dessa stadganden skall såsom avdragbar överlåtelseförlust inte betraktas förlust av överlåtelse av sådan bostad, som den skattskyldige har använt som sin egen eller sin familjs stadigvarande bostad. Den omständigheten, att bostaden inte mera efter ikraftträdandet av inkomstskattelagen hade använts som den skattskyldiges eller dennes familjs stadigvarande bostad saknade betydelse med tanke på tillämpning av lagen. Det var inte heller fråga om retroaktiv tillämpning av stadganden om rätten att dra av överlåtelseförlust, eftersom avtal om överlåtelse av lägenheten hade ingåtts först efter det att lagen trätt i kraft. Förlust som uppkommit av överlåtelse av lägenheten var således inte avdragbar från vinsten för överlåtelse av egendom som erhållits under skatteåret 1993. Skatteår 1993.

HFD 2000/3310 HFD:2000:71

Verksamheten i ett kommanditbolag som bedrev tillverkning, försäljning och montering av möblemang hade under flera års tid varit förlustbringande och ansvariga bolagsmän hade upprepade gånger ökat sin kapitalplacering i bolaget. Bolagsmän hade inte under senaste tio år gjort privata uttag i bolaget. Då affärsverksamhetens stabilisering inte hade lyckats, hade bolagets affärsverksamhet sålts 27.3.1998. Ansvariga bolagsmän hade för avsikt att upplösa bolaget. Det ansågs, att upplösningen var en åtgärd som skulle likställas med byte där en andel i sammanslutningen byttes mot utdelningen som man fick vid upplösningen. Ansvarig bolagsman kunde dra av förlusten som uppkom i samband med upplösningen såsom överlåtelseförlust i enlighet med 50 § inkomstskattelagen. Förhandsavgörande för år 1999 och 2000. Omröstning 4-1.

HFD 2002/3023 HFD 2002:80

A kunde inte i sin beskattning I Finland dra av från här erhållna försäljnngsvinster eller andra kapitalinkomster försäljningsförlusten som uppkommit av försäljning av en i Spaninen befinlig fastighet.

HFD 2007/1942, HFD:2007:54

A hade sålt värdepapper under skatteåret 2002 så, att av en del av försäljningar hade uppkommit försäljningsvinst sammanlagt 8 673,95 euro och av en annan del försäljningsförlust sammanlagt 27 554,44 euro. För A hade för skatteåret 2001 fastställts fölust av försäljning av värdepapper 15 055.01 euro. I beskattningen för skatteåret 2002 skulle från försäljningsvinsten om 8 673,95 euro först subtraheras försäljningsvinsten som i försäljningsförlusten för skatteåret 2001 motsvarade försäljningsvinsten för skatteåret 2002, dvs. hela försäljningsvinsten och såsom försäljningsförlust för skatteåret 2002 skulle fastställas försäljningsförlusten 27 554, 44 euro från skatteåret 2002. Skatteår 2002.

HFD 2009/1498 HFD 2009:53

Personen A hade 17.3.2003 via en banktjänst på internet sålt 2 000 st X Abp:s aktier och 500 st Y Abp:s aktier. A hade påföljande dag köpt ett lika stort antal aktier i X Abp och i Y Abp tillbaka mot ett pris som var högre än försäljningspriset. Aktierna var börsaktier, vilkas byte skulle tecknas. Förlusten som förorsakades A av försäljning av aktierna kunde utan hinder av bestämmelserna i 28 § i lagen om beskattningsförfarande dra av från överlåtelsevinster som A hade fått och som huvudsakligen uppkommit av visten för en fastighetsöverlåtelse som A hade fått 28.4.2003. Skatteåret 2003.

HFD 2011/1711 HFD 2011:55

Enligt special revisionsberättelse som framförts i ärendet hade bolagets aktiekapital förlorats under räkenskapsåret 2003. Aktiebolaget hade försatts i konkurs 21.4.2005. Tingsrätten hade 10.2.2006 fastställt skiftesförteckningsförslaget av bolagets konkursbo, som hade utarbetats 31.10.2005. Konkursboets slutredovisning hade getts 25.5.2007. Man hade i samband med konkursförfarandet betalt på skulder utan säkerhet endast 2,5 procent av fordringarna. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg på grund av utredningen som hade fåtts i ärendet att det redan år 2005 hade varit tydligt, att av konkursboet inte blir kvar någon som helst utdelning för aktieägarna. Värdeförlusten av bolagets aktier på grund av konkurs kunde anses vara slutlig redan år 2005 och inte först vid en senare tidpunkt. Aktiernas värdeförlust likställdes med sådan överlåtelseförlust som kunde dras av från den vinst för överlåtelse av fastigheten som den skattskyldige hade fått under år 2005. Skatteår 2005.

CSN 1996/111

A hade 30.11.1991 köpt hälften av aktiestocket i X Ab mot en köpesumma om 7 500 mk. X Ab:s rörelseverksamhet var förlustbringande redan i slutet av den räkenskapsperiod som utgått 31.12.1991 så, att bolagets eget kapital hade gått förlorat. Av denna orsak och på grund av arrangemang av X Ab:s rörelseverksamhet hade A beviljat X Ab stabiliserande lån 450 000 mk. Enligt lånevillkor betalas räntorna och avkortningarna först sedan bolaget kunnat sköta sina övriga skyldigheter mot sina gäldenärer och andra intressegrupper. Lånet hade i bolagets bokföring antecknats bland fritt eget kapital. Bolaget X Ab försattes i konkurs 29.6.1995 och

konkursdom fälldes 18.12.1995. Då X Ab:s ekonomiska ställning och villkoren i det stabiliserande lånet tas i beaktande då överlåtelseförlusten som förorsakas av värdeminskningen av X Ab:s aktier, räknas till aktiernas anskaffningsutgift förutom aktiernas anskaffningspris 7 500 mk även den del av delägarlånet bland fritt eget kapital, som A 10.9.1992 givit sagda bolag och som A inte får från konkursboet. Överlåtelseförlust som förorsakas av aktiernas värdeminskning anses uppkomma under det skatteår då aktiernas värdeminskning kan anses vara slutlig. Värdeminskningen kan anses vara slutlig senast då konkursboets förvaltare lämnar slutlikviden i borgenärssammanträdet. Skatteår 1995, skatteår 1996, skatteår 1997, skatteår 1998 och skatteår 1999.

CSN 1998/110

A hade tagit en placeringsförsäkring, som var en på engångsbetalning baserande livstida placeringsbunden livförsäkring. Försäkringstagaren kan på den dag då försäkringen träder i kraft välja, att försäkringspremien skall hänföras till fondandelar i en eller flera fonder. Försäkringen kunde på försäkringstagarens begäran avslutas med återköp. Om försäkringen avslutades med återköp, inlöstes samtliga fondandelar som fogats till försäkringen för betalning av det på engångsbetalningen baserande engångsvärdet. Beloppet som betalades var återköpsvärdet enligt den värdedag som skulle tillämpas. Om placeringsförsäkringen som A tagit avslutades under 1998 på A:s begäran med återköp och inlösningspriset på fondandelar som fogats till försäkringen var mindre än försäkringspremien som hänförts till fondandelarna, kunde A inte dra av förlusten som uppkom så här från den vinst för överlåtelse av egendomen som han sålt under 1998. Skatteår 1998.

CSN 1998/145

Banken emitterade ett masskuldebrevslån, vid vars återbetalning banken kan enligt lånevillkoren besluta, huruvida den betalar skuldebrevets nominella värde åt masskuldebrevets innehavare i pengar eller med aktier i ett separat utval i Helsingfors värdepappersbörs noterat bolag. Om personen A tecknade masskuldebrevslån och för honom uppkom förlust då masskuldebrevet förföll till betalning, på grund av att banken enligt lånevillkoren betalade mindre på förfallodagen än på den dag då lånet tecknades, fick A dra av den så här uppkomna förlusten i enlighet med 50 § 1 mom. ISL från vinsten som fåtts för överlåtelse av egendom. I ärendet hade ingen betydelse, om åt A gavs pengar i stället för aktierna, då bestämmelserna i 50 § 1 mom. ISL om avdragande av förlust på grund av överlåtelse tillämpades. Om A överlät genom köp mot vederlag aktier som fåtts på basis av ett masskuldebrevslån, betraktades som anskaffningsutgift vid beräkningen av överlåtelsevinsten som avses i 46 § ISL eller överlåtelseförlusten som avses i 50 § ISL deras värde i enlighet med noteringen i Helsingfors Värdepappersbörs, som enligt lånevillkoren hade fastställts på förfallodagen. Om X Ab tecknade masskuldebrevslån och banken gav åt tecknaren enligt lånevillkoren på förfallodagen aktier i ett visst bolag, var värdet av aktier som givits som betalning mot masskuldebrevslånet X Ab:s skattepliktiga näringsinkomst under det skatteår som hänförde sig till masskuldebrevets förfallodag, vilket värde bestämdes enligt noteringen i Helsingfors Värdepappersbörs och lånevillkoren. Masskuldebrevens teckningspris var motsvarigt avdragbar utgift. Anskaffningsutgiften för aktierna i bolaget som X Ab fått var deras på förfallodagen i Helsingfors Värdepappersbörs noterade värde, som lånevillkoren hade fastställts på förfallodagen. Skatteår 1998-2000.

CSN 2001/92

Banken hade emitterat ett masskuldebrevslån. Skuldebrevets emissionskurs var 130 %. Årlig ränta betalades inte på lånet. Banken betalade till placeraren på återbetalningsdagen efter tre år skuldebrevets nominella värde samt en gottgörelse som bestämdes på basis av Dow Jones STOXX 50 SM index. Enligt masskuldebrevslånets villkor skulle man vid tecknande av lånet betala ett teckningsarvode på 1,5 % av skuldebrevets nominella värde. Teckningspriset som bestämdes på basis av emissionskursen och som överskred skuldebrevets nominella värde ansågs utgöra skuldebrevets anskaffningspris. Då placeraren överlät skuldebrevet eller då banken återbetalade skuldebrevets nominella värde, kunde placeraren från skuldebrevets överlåtelsepris dra av den oavskrivna andelen av skulde-

brevets anskaffningsutgift. Om förlust uppkom då skuldebrevet överläts, kunde placeraren dra av överlåtelseförlusten på sätt som avses i 50,1 § ISL. Placeraren kunde inte dra av teckningsarvodet såsom utgift för anskaffning av kapitalinkomst, utan arvodet utgjorde en del av skuldebrevets anskaffningsutgift. Förhandsavgörande för år 2001 - 2003.

Periodisering av en överlåtelsevinst Året för köpet som huvudregel

HFD 1975/904 II 552

Då fastighetsköparen hade spårlöst försvunnit och lämnat köpesumman obetald, hade säljarens fordran på köpesumman av köparen inte sådant värde, att säljaren kunde för försäljningsåret beskattas för försäljningsvinst.

HFD 1975/900 II 550

Enär till försäljning av fastigheten krävdes länsstyrelsens tillstånd kunde beskattning för tillfällig försäljningsvinst inte ske innan länsstyrelsens godkännande erhållits.

HFD 1994/5284 B 532

Den skattskyldige hade sålt sin viss andel av fastigheten till staden med ett köpebrev som fastställts 13.12.1989. Köpet var enligt köpebrevet genast bindande för säljaren, men det var bindande för köparen först efter att stadsfullmäktige hade godkänt köpet och beslutet hade vunnit laga kraft, varefter också köpeskillingen erlades. Om köpet inte skulle accepteras, skulle ingendera parten ha haft krav på den andra parten med anledning av att köpet förfallit. Stadsfullmäktige accepterade köpet 10.1.1990 och beslutet vann laga kraft. Överlåtelsevinsten som försäljaren erhållit såsom överlåtelsevinst av egendom, räknades överlåtelsevinsten som skatteårets 1990 inkomst. Omröstning 4-3.

CSN 1988/569

X hade ansökt om inlösning av en tomtdel i enlighet med inlösningslagen. X hade i inlösningsbeslutet av 29.9.1988 ålagts att till A och B, som ägde tontdelen, deltala en inlösningsersättning om 1 773 120 mark, som enligt inlösningslagen skulle betalas inom 3 månader från att inlösningsbeslutet hade avkunnats. Den inlösningsersättning som enligt inlösningsbeslutet skulle betalas till A och B och den förhöjning av ersättningen som de eventuellt skulle få med anledning av ändringssökande ansågs ha erhållits år 1988 och ersättningarna skulle beaktas vid beräknandet av vinsten på egendomsöverlåtelse för år 1988 i enlighet med gällande stadganden i IFSkL.

Ändringarna i köpeskillingen

HFD 1992/4641 B 523

Den skattskyldige och hans make hade 30.12.1988 överlåtit sina aktier i ett bolag till ett annat bolag mot 55 555 600 marks köpesumma, av vilket belopp mannens andel var 55 000 044 mark. Enligt ett vilkor i köpet skulle köpesumman likväl justeras enligt förmögenheten i det sålda bolaget sedan de i köpebrevet avsedda bokslut hade blivit färdiga. Som slutlig köpesumma hade 30.3.1990 fastställts 68 555 600 mark, av vilket belopp mannens andel var 67 870 044 mark. Då eventuell förhöjning av köpesumman berodde på senare beloppet av förmögeheten i det sålda bolaget, kunde den skattskyldige beskattas under 1988 endast på grund av köpesumman som han fått under skatteåret. Skatteåret 1988. Omröstning 4-1.

HFD 1994/6806 B 533

Den skattskyldige hade sålt aktierna av bolaget som han anskaffat år 1987 med ett köpebrev som daterats 26.3.1990. Köpesumman uträknades enligt köpebrevet på basis av koncernens balanssubstans, projektvisa bidrag enligt slutna eller beställda ackordavtal samt på basis av koncernens handelsvärde som bestäms enligt räkenskapsperioderna som upphör 31.12.1990 och 31.12.1991. Köpesumman betalades delvis året för slutande av köp 1990. För aktierna betalades en ytterligare köpesumma under två år som följer på året för slutande av köp, år 1991 och 1992. Då skyldigheten att erlägga den år 1992 betalda ytterligare köpesumman och då man inte hade kännedom om dess storlek före slutförandet av året för slutande av köp, fanns det inte några grunder för beskattningen av denna delprestation som inkomst av året för slutande av köp. Skatteåret 1990. Omröstning 3-2-2.

HFD 1994/6807 B 534

Den skattskyldige hade sålt aktierna av bolaget som han anskaffat år 1987 med ett köpebrev av 26.3.1990. Köpesumman räknades ut enligt köpebrevet på basis av koncernens balanssubstans, slutna eller beställda ackordavtals projektvisa täckningsbidrag samt på basis av koncernens handelsvärde som bestäms enligt de slutliga resultaten av resultaträkningarna som skall avfattas för räkenskapsperioderna som upphör 31.12.1990 och 31.12.1991. Köpesumman betalades delvis året för slutande av köp 1990. För aktierna betalades ytterligare en tilläggsköpesumma under de två år som följer på året för slutande av köp: år 1991 och 1992. Eftersom skyldigheten att erlägga den ytterligare köpesumman som betalats det år som följer efter året för slutande av köp: år 1991 och eftersom det finns kännedom om storleken före slutförandet av beskattningen för året för slutande av köp, räknades denna delprestation som tillfällig försäljningsvinst som inkomst av året för slutande av köp. Det fanns däremot inte några grunder för beskattningen av den år 1992 erlagda tilläggsköpesumman som inkomst för året för slutande av köp.

Skatteåret 1990. Omröstning 3-2-2.

HFD 1995/294 B 524

En skattskyldig hade genom köpebrev av den 10.10.1989 sålt ett outbrutet område så att köpesumman berodde på storleken av den byggnadsrätt som i byggnadsplanen skulle tillkomma området. Besittningsrätten till området övergick på köparen 31.10.1989 och köpesumman för en byggnadsrätt motsvarande 2.666,7 våningskvadratmeter 4.000.000 mark skulle då betalas. Enligt kommunens planläggningsdirektörs och den skattskyldiges bedömning var det omöjligt att förutsäga omfattningen av den byggnadsrätt området skulle få, men om man beaktade de byggnadsrätter som hade beviljats kringliggande planeområden, skulle byggnadsrätten bli omkring 3.500 - 4.000 våningskvadratmeter. Enligt den plan som fastställdes för området år 1993 var byggnadsrätten 3.650 våningskvadratmeter och den slutliga köpesumman blev då 5.475.000 mark.

Skattenämnden hade vid verkställandet av beskattningen för år 1989 rätt att värdera köpesumman för området till ett högre belopp än 4.000.000 mark som nämndes i köpebrevet. Med anledning av den skattskyldiges besvär sänktes dock överlåtelsevinsten på egendomen så att den motsvarade en köpesumma som utgick från den byggnadsrätt som blivit gällande. Beskattningen 1989. Omröstning 4-1.

7. RÄNTOR OCH DIVIDENDER

RÄNTEINKOMSTER OCH INDEXGOTTGÖRELSER

En skattskyldig kan ha olika ränteinkomster och indexgottgörelser. De kan vara sådana som är underkastade lagen om källskatt på ränteinkomst, sådana som är skattefria, sådana som är underkastade inkomstskatt eller sådana som hör till näringsverksamhet eller jordbruk.

Ränteinkomst på vilken uppburits källskatt är inte skattepliktig inkomst för en allmänt skattskyldig fysisk person. . Räntan på en deposition eller ett masskuldebrevslån som omfattas av källskatt, är vid inkomstbeskattningen skattefri även för en enskild näringsidkare.

Anmälningsplikten som avses i lagen om beskattningsförfarande gäller inte en fysisk persons sådana depositioner eller masskuldebrevslån som är underkastade källskatt och inte heller räntan på dessa. Skattefria ränteinkomster deklareras inte heller i skattedeklarationen.

Om en ränteinkomst inte är källskattepliktig och inte är skattefri, är den en skattepliktig kapitalinkomst vid inkomstbeskattningen. Indexgottgörelser jämställs med skattepliktiga ränteinkomster. Ränteinkomst som hör till näringsverksamhetens eller jordbrukets förvärvskälla ingår i företagsinkomsten som skall fördelas, vilken i sin tur indelas i förvärvs- och kapitalinkomst (t.ex. HFD 1995/4067 B 516).

På räntor som ett andelslag betalt på andelskapital och placeringsandelar, på en sparbanks räntor på en placering i en tillskottsfond samt på räntor på försäkringsbolagens och försäkringsföreningarnas garantikapital tillämpas specialbestämmelser (se Inkomster som likställs med dividender nedan).

Eftermarknadsgottgörelse

Med eftermarknadsgottgörelse avses en i samband med överlåtelse av ett masskuldebrev erhållen eller betalad gottgörelse, som motsvarar den ränta som influtit under tiden mellan räntebetalningsdagen före överlåtelse av masskuldebrev och överlåtelsedagen.

Eftermarknadsgottgörelsen kan hänföra sig till masskuldebrevslånet som omfattas av källskatten, masskuldebrevslånet som omfattas av inkomstbeskattningen eller ett skattefritt masskuldebrevslån. Då ett masskuldebrevslån emitteras, kan stadgandena om eftermarknadsgottgörelsen tillämpas även på gottgörelsen enligt räntefoten av masskuldebrevslånet mellan beräkningsdagen och betalningsdagen.

Eftermarknadsgottgörelsen som erhållits från och med året 1994 är skattepliktig kapitalinkomst och betald eftermarknadsgottgörelse avdragbar från kapitalinkomster (32 § och 54 a § ISkL).

Exempel

Förfallodagen för källskatt på ränteinkomst underkastat masskuldebrevslån om 20 000 euro är 1.2.2009. Räntan på masskuldebrevslånet är 4 %. Den skattskyldige köper masskuldebrevslånet efter ett halvt år efter förfallodagen. Han betalar då 400 euro i eftermarknadsgottgörelse i enlighet med masskuldebrevslånets räntesats på räntan som belöpt för sex månader. För säljaren är dessa 400 euro inkomstskatt underkastad eftermarkandsgottgörelse som ska betraktas som kapitalinkomst. Köparen får från sina kapitalinkomster såsom utgifter för inkomstens förvärvande dra av eftermarknadsgottgörelsen om 400 euro. Under påföljande år debiteras källskatten på ränteinkomsten för en ränteinkomst om 800 euro.

Förfarande

Ett kredit- och finansinstitut samt annan som idkar yrkesmässig värdepappershandel eller bedriver förmedling av värdepapper är skyldig att verkställa förskottsinnehållningen på eftermarknadsgottgörelsen som han erlagt eller

förmedlat. En fysisk person eller ett dödsbo, som erhåller eftermarknadsgottgörelse, behöver inte i sin skattedeklaration anmäla varken eftermarknadsgottgörelsen eller förskottsinnehållningen på den. Eftermarknadsgottgörelsen och förskottsinnehållningen på den tillgodoräknas vid beskattningen på basis av årsdeklarationen. Kreditinstitut och finansiella institut samt den som idkar handel med eller förmedling av värdepapper uppger även avdragsgilla eftermarknadsgottgörelser för skatteförvaltningen. Däremot eftermarknadsgottgörelsen, som skall såsom utgift för inkomstens förvärvande avdras från kapitalinkomster, anmäls i skattedeklarationen.

KÄLLSKATT UNDERKASTADE RÄNTEINKOMSTER

Lagen om källskatt på ränteinkomst (1341/90) gäller följande inhemska ränteinkomster:

- ränta på depositioner på ett konto för mottagande av depositioner från allmänheten i en inhemsk depositionsbank eller i en utländsk kreditinrättnings filialkontor i Finland eller på motsvarande konto i ett andelslags sparkassa, i ett andelslag som bedriver lånerörelse enligt 21 kap. 21 § i lagen om andelslag eller i ett intressekontor som har inrättats av arbetsgivaren samt

-ränta som betalts på masskuldebrevslån som avses i 34 § lagen om masskuldebrev (622/1947), om lånet har bjudits ut till allmänheten för teckning och ett prospekt rörande lånet skall lämnas till Finansinspektionen eller annan behörig myndighet i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet för godkännande (451/2005).

Källskatt uppbärs inte på räntor som har stadgats vara skattefria och inte på räntor som betalas på andrahandsmarknadens i s.k. mellanhandsöverlåtelsesituationer. Källskatt uppbärs inte heller för ränta på en deposition och ett masskuldebrevslån i vilka spararens medel är placerade genom ett långsiktigt sparavtal enligt 54 d § i inkomstskattelagen (1743/2009, tillämpas från och med 2010).

Till buds för allmänheten

Enligt 3.1 § 1 mom. lagen om källskatt på ränteinkomster skall de i den nämnda bestämmelsen nämnda depositionerna göras pe ett konto som står till buds för allmänheten, för att den nämnda lagen kunde tillämpas på depositionerna. Enligt lagens 3 § 1 mom. 2 punkten skall också masskuldebrev vara avsedda för att teckans av allmänheten.

Lagen om källskatt på ränteinkomst tillämpas på räntan på ett masskuldebrevslån som en finsk räntebetalare emitterat på den inhemska marknaden, oberoende av var lånet har emitterats. Ett prospekt rörande masskuldebrevslån skall lämnas till Finansinspektionen eller annan behörig myndighet i en stat som hör till EES för godkännande, för att källskatten skall gälla räntorna på detta.

Konton som är avsedda för mottagande av depositioner från allmänheten

Räntor som betalts för depositioner på ett konto för mottagande av depositioner från allmänheten i en inhemsk depositionsbank eller en utländsk kreditinrättnings filialkontor i Finland är underkastade källskatt.

Kontovillkoren godkänns och iakttagandet av dessa övervakas av finansinspektionen. En förutsättning för att de räntor som betalts på bankdepositioner skall höra till området för källskatt, är att Finansinspektionen har godkänt kontovillkoren.

Avtal om anskaffning av medel, vilkas villkor bestäms skilt för de olika kunderna, såsom t.ex. notariatsavtal, hör inte till området för källskatt.

I de kontovillkor som godkänts av Finansinspektionen fastställs i allmänhet inte räntan på depositionerna. Räntan kan sålunda växla beroende på depositionens storlek och den tid för vilken depositionen gjorts. Räntans storlek kan även växla från kund till kund. Om depositionen görs på ett av finansinspektionen godkänt, för mottagande av depositioner från allmänheten avsett konto, kan källskattelagen tillämpas på den ränta som betalts på

depositionen, även om man med varje enskild kund skilt överenskommit om räntans storlek. Om dock räntan tydligt avviker från räntor som följer marknadsvillkoren, eller om man på annat sätt kan konstatera att det i själva verket inte är fråga om en prestation som skall anses som en ränta utan t.ex. om en löneinkomst eller en köpesumma, skall räntan behandlas enligt dess verkliga natur.

Räntor som betalts av andelslagens sparkassor

Villkoren för de konton andelslagens sparkassor använder godkänns av finansministeriet efter att finansinspektionen hörts. Andelslagets styrelse bestämmer räntans storlek per kontotyp och de rän teändringar som görs. Räntor som betalts för godkända konton hör till området för källskatt. Räntor som betalas på t.ex. andelslagslån, där man för varje lån skilt överenskommer om räntan, hör dock inte till området för källskatt.

Depositioner i intressekontor

Intressekontor

Intressekontorsverksamhet har inte definierats i lag.

Det är fråga om ett arrangemang mellan en enskild arbetsgivare och arbetstagarna. I praktiken är intressekontoren oregistrerade organisationer, för vilka fastställts stadgar eller reglemente, och vilka främst större arbetsgivare har inrättat för sin personal. Till intressekontorens verksamhet hör i allmänhet att mottaga medlemmarnas depositioner, att sörja för medlemmarnas betalningar och att bevilja lån till löntagarna. Personalen vid bolag som står i ett koncernförhållande kan höra till ett intressekontor som ett av koncernens bolag har bildat. Likaså kan de pensionärer, som före de blivit pensionerade var medlemmar i intressekontoret, fortsättningsvis vara medlemmar. Även i dessa situationer omfattas den betalda räntan av källskattelagen.

Intressekontorens konton

Källskattelagen omfattar räntorna på sådana depositioner som gjorts på ett sådant konto i ett intressekontor, vilket motsvarar en penninginrättnings konton för mottagande av depositioner från allmänheten. Stadgandet förutsätter att företagets intressekontorsverksamhet i sin helhet skall motsvara penninginrättningarnas in- och utlåningsverksamhet.

När det endast är fråga om ett arrangemang mellan arbetsgivaren och arbetstagaren, kan prestationer som i själva verket skall anses som lön betalas under namn av ränta på en deposition i ett intressekontor. Så är t.ex. fallet när den ränta en löntagare får är klart högre än räntenivån på bankdepositioner, eller när han kan finansiera sin deposition med ett lån av sin arbetsgivare till låg ränta.

Bankernas personalkonton

Bankernas personalkonton är inte konton som är avsedda för att mottaga depositioner från allmänheten, om deponenterna har begränsats till bankernas egen personal. Räntorna på dessa kan jämställas med räntor på depositioner i intressekontor och behandlas som om de omfattas av källskattelagen, såvida ovannämnda förutsättningar uppfylls.

Om det med personalen i en bank, inom ramen för kontovillkoren för ett konto som är avsett för mottagande av depositioner från allmänheten, överenskoms om en ränta som är väsentligt högre än den ränta som under samma förhållanden betalas till en utomstående kund, kan inte räntan anses omfattas av källskattelagen utan bör anses som en lön som hör till området för inkomstbeskattning och förskottsinnehållning.

Masskuldebrevslån

Enligt 34 § i lagen om skuldebrev kan masskuldebrev emitteras av offentliga samfund och bokföringsskyldiga. Lagen om källskatt på ränteinkomster gäller enligt lagens 3.1 § 2 punkten ränta på masskuldebrevslån som avses i 34 § lagen om skuldebrev om lånet har påbjudits ut till allmänheten för teckning och ett

prospekt rörande lånet skall lämnas till Finansinspektionen eller annan behörig myndighet i en stat som hör till ETA för godkännande. Prospekt får publiceras, sedan Finansinspektionen har godkänt den.

Finansinspektionen skall enligt 2 kap. 4 § 7 mom. i värdepappersmarknadslagen på sin webbplats publicera de prospekt som den har godkänt under de senaste 12 månaderna eller en förteckning över dem.Skatteförvaltnngen har gett en anvisning om beskattning av masskuldebrevslån enligt ISL (Dnr A6/200/2012)

Tillämpningen av källskattelagen

Masskuldebrevslånet som införts i Fiansinspektionens förteckning granskningen omfattas av lagen om källskatt på ränteinkomst. Lagen om källskatt på ränteinkomst kan dock inte tillämpas, då det är uppenbart att man med namnet ränta försöker betala en prestation av annan karaktär, t.ex. lön eller dividend.

Räntan på ett masskuldebrevslån förblir utanför området för lagen om källskatt på ränteinkomst när lånet, antingen på grund av lånevillkoren eller de facto, endast riktar sig till en begränsad personkrets, såsom ett företags ledning eller huvudaktionärer. Dessutom förutsätts att räntan eller de övriga lånevillkoren avviker från det normala, eller det av arrangemangen annars går att sluta sig till att det i själva verket är fråga om t.ex. betalning av lön eller dividend.

Om rätten att teckna ett lån inte har begränsats i lånevillkoren och dess ränta och övriga villkor kan anses normala, förhindrar inte enbart det att antalet tecknare de facto förblir obetydligt, att källskattelagen tillämpas. Till området för källskattelagen kan även höra lån för andra än allmänheten, om vilka man redan vid emissionstidpunkten vet att de hela lånetiden kommer att förbli hos tecknaren, såvida de till ränte- och övriga villkor är normala. Tillämpning av källskattelagen förutsätter inte att lånet noterats på börsen.

Mellanhandsöverlåtelsesituationer

Enligt 4 § 2 punkten lagen om källskatt på ränteinkomst skall källskatt på ränteinkomst inte betalas för ränta eller annan gottgörelse som betalas av någon annan än den bank eller det andelslag som har mottagit depositionen eller den som har emitterat masskuldebrevslånet. På eftermarknaden betalad räntegottgörelse och eftermarknadsgottgörelsen omfattas av inkomstbeskattningen.

Om ett masskuldebrevslån överlåts före förfallodagen, betalar köparen förutom eftermarknadsgottgörelse även masskuldebrevslånets kapital till säljaren. Beroende på masskuldebrevslånets ränta och övriga villkor samt den allmänna räntenivån, kan lånekapitalet vid mellanöverlåtelsen betalas till ett belopp som underskrider eller överstiger dess nominella värde. I fråga om vinster för överlåtelse av se kapitel 6, punkt Hur överlåtrelsevinsten beräknas På förfallodagen betalar den som emitterat masskuldebrevslånet ränta, på vilken han uppbär källskatt.

S.k. nollkuponglån

Enligt motiveringen till regeringens proposition (RP 123/90), omfattar källskatten endast under namn av ränta erlagda prestationer. Skillnaden mellan emissionspriset och inlösningspriset för skuldebrev med underränta eller utan ränta, dvs s.k. nollkuponglån, är således inte en ränta som är underkastad källskatt utan den beskattas vid inkomstbeskattningen.

Indexgottgörelse

En indexgottgörelse jämställs även enligt lagens 3 § 3 moment med en i lagen om källskatt på ränteinkomst avsedd ränta. Med detta har man strävat efter att förekomma en eventuell introduktion av indexbundna masskuldebrevslån på marknaden.

Gottgörelsen som var bunden med utvecklingen av valutakursen betraktas som indexgottgörelse som skall likställas med ränta på sätt som avses i lagen om källskatt på ränteinkomst. Man skall således betala källskatt på den i enlighet med lagen om källskatt på ränteinkomst (CSN 2001/6).

Räntetagare som är skyldiga at betala källskatt på ranteinkomst

Skattskyldiga

Skyldiga att betala källskatt på ränteinkomst är

- allmänt skattskyldiga fysiska personer och
- inhemska dödsbon

De ränteinkomster en fysisk person erhåller omfattas av källskattlagen även i det fall att räntan ingår i näringsinkomst av rörelse, yrke eller jordbruk.

Oregistrerade föreningar

Oregistrerade föreningar är inte i inkomst- och förmögenhetsskattelagarna avsedda samfund och sammanslutningar. Exempelvis kaffekassan på en arbetsplats eller en klassnämnd kan vara en oregistrerad förening. Om en sådan förening har deponerat sina medel på ett konto som omfattas av källskatten och sålunda är räntetagare, är det fråga om en grupp fysiska personer som verkar i namn av en oregistrerad förening. Den ränteinkomst den oregistrerade föreningen fått, hör således till området för källskatt på ränteinkomst.

Källskatt på ränteinkomst gäller inte

- begränsat skattskyldiga eller
- juridiska personer.

Diplomater

Källskatt på ränteinkomst gäller inte i 12 § ISkL avsedda diplomater (HFD 1992/2021)

Uppbördssystemet för källskatt på ränteinkomst

Skattebelopp

Från och med 2012 är källskatteprocenten 30 %. Under 2011 var procenten 28 %.

Källskatten beräknas för varje betald räntepost i hela tio cent så att överskridande cent lämnas obeaktade. (6 § 2 mom).

Om räntan betalas i utländsk mynt, ska den vid beräkning av källskatt på ränteinkomst räknas om till euro i enlighet med den av den europeiska centralbanken publicerade valutakursen som var i kraft då räntan betalades.

Uppbördsskyldig

Uppbörden av källskatten på ränteinkomst verkställs av den depositionsbank, den utländska kreditinrättningens filialkontor i Finland, det andelslag eller det av en arbetsgivare inrättade intressekontor som betalar räntan och den som emitterat masskuldebrevslånet. Övriga räntebetalare är inte skyldiga att uppbära källskatt.

Källskatten uppbärs när räntan erläggs till den skattskyldige eller krediteras hans konto.

Förutsättningar för att avstå från att uppbära skatten

Enligt 10 § lagen om källskatt på ränteinkomst har räntebetalaren rätt att avstå från att uppbära källskatt på ränteinkomst endast om räntetagaren för räntebetalaren, så som närmare anges genom förordning, visar att han inte är skattskyldig enligt 2 § lagen om källskatt på ränteinkomst.

Enligt 1 § förordningen om källskatt på ränteinkomst (428/2000) uppbärs källskatt inte, om

- ränta betalas till staten eller till statens inrättning, till kommunen, kommunalförbundet eller församlingen,
- ränta betalas på en sådan mottagares konto att innehavaren av kontot visar sig vara ett i inkomstskattelagen avsett registrerat samfund eller registrerad sammanslutning eller en samfälld förmån,
- mottagaren visar med ett källskattekort eller genom identifieringsmetoden som avses i 4 § källskatteförordningen (1305/1996) att han är begränsat skattskyldig,
- det är frågan om ränta på ett i 2 § skattelättnadslagen avsett obligationslån.

Skatt som uppburits utan grund

Enligt 14 § lagen om källskatt på ränteinkomst beaktas en utan grund uppburen källskatt vid inkomstbeskattningen som en förskottsinnehållning. Källskatt kan t.ex. utan grund ha uppburits på depositioner som är skattepliktiga vid inkomstbeskattningen. Härvid bör

den skattskyldige till sin skattedeklaration foga ett intyg över den källskatt som uppburits. Om källskatten uppburits av en sådan skattskyldig, för vilken källskatten inte heller vid inkomstbeskattningen är skattepliktig, kan räntetagaren på ansökan återfå den obefogade skatten av skatteverket.

Uppbörd av skatt hos räntetagaren

Har källskatt för ränteinkomst inte uppburits för en ränteinkomst som är underkastad källskatt, skall skatteverket påföra räntetagaren källskatten. Har räntetagaren inte hemkommun i Finland, verkställer Nylands skatteverk debiteringen. Debitering verkställs dock inte se nare än inom det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket skatten borde ha uppburits.

I samband med debiteringen skall den skattskyldige, med iakttagande av tillämpliga delar av stadgandena om eftersbeskattning, påföras skattetillägg och skatteförhöjning. Skattetillägg och skatteförhöjning påförs inte alltid. Om t.ex. på ränteinkomsten har verkställts förskottsinnehållning och räntetagaren har deklarerat räntan i sin skattedeklaration, påförs i allmänhet inte påföljder.

Enligt lagen om källskatt på ränteinkomst avgörs dess debitering på räntetagaren av räntans rätta indrivningsår, dvs den tidpunkt då räntan betalas till den skattskyldige eller antecknas på dennes konto (12 §). Källskatt på ränteinkomst skall således, då stadgandet om ikraftträdande tillämpas, anses hänföra sig till det skatteår, för vilket den borde ha uppburits.

Avdragande av ränta som hänför sig till källskattepliktig ränteinkomst som omfattas av källskatten eller avdragande av eftermarknadsgottgörelse

Enligt 58.3 § ISkL år räntorna som hänför sig till ränteinkomsten som avses i lagen om källskatt på ränteinkomst eller som ansluter sig till eftermarknadsgottgörelsen, som erhållits i samband med överlåtelse av ett masskuldebrevslån enligt nämnd lag, inte avdragbara vid inkomstbeskattningen

Avdragande av eftermarknadsgottgörelse

Skattskyldig, som på eftermarknaden av masskuldebrevslån köper ett skuldebrev, kan vid inkomstbeskattningen från sina kapitalinkomster avdra eftermarknadsgottgörelsen, som han betalat i samband med köpet (54 a § ISkL). Stadgandet tillämpas från och med skatteåret 1994. Avdraget görs däremot inte från ränteinkomsten, som omfattas av källskatten på ränteinkomst. Eftermarknadsgottgörelsen som skall avdras kan hänföra sig till ett masskuldebrevslån som omfattas av källskatten, till masskuldebrevslån som omfattas av inkomstbeskattningen eller till ett skattefritt masskuldebrevslån.

SKATTEFRIA RÄNTEINKOMSTER

Dagligkonto

Skattepliktig inkomst för en fysisk person eller ett inhemskt dödsbo var inte tidigare räntorna på depositioner som på konton för mottagande av depositioner från allmänheten har gjorts i en inhemsk depositionsbank, på en utländsk kreditinrättnings filialkontor i Finland eller på motsvarande konto i ett andelslags sparkassa. En förutsättning för skattefriheten var, att den årliga räntan på kontot är högst 2,0 procent (ISL 33.2 §). Kontots andra villkor än räntevillkor saknar betydelse med tanke på skattefriheten.

Stadgandet om skattefrihet för dagligkonton har upphävts genom lagen 1218/1999. Ändringen tillämpas första gången i beskattningen för år 2000. Ränta som belöper för tiden efter 1.6.2000 är beskattningsbar.Beskattningen verkställs i praktiken med iakttagande av bestämmelser om källbeskattning av ränteinkomster. Räntan är beskattningsbar även om den betalas före den 1 juli 2000.

Samfundsränta som återbärs och återbäringsränta

Samfundsränta som återbärs och återbäringsränta som betalas på förskottsåterbäringen utgör inte skattepliktig inkomst vid inkomstbeskattningen (46 § BFL). Dessa är skattefria också då de betalas till följd av ändringssökande. Återbäringsräntor, på vilka 9 %:s ränta i enlighet med 11 § förordningen om skatteuppbörd (903/1978) tillämpas, är likväl skattepliktiga. Sådana räntor har kunnat inflyta fram till 31.8.2004 (568/2004). Skatteuppbördsförordningens 11 § har ersatts av 27b § lagen om skatteuppbörd (568/2004). Enligt den utgör räntor som betalts för tiden efter 1.9.2004 inte längre skattepliktig inkomst. En ny lag om skatteuppbörd (609/2005 har trätt i kraft 15.8.2005. Enligt lagens 22 § är räntan som har betalts på återbäringen inte skattepliktig inkomst. räntan är den i 12 § i ränteöagen avsedd ränta minskad med två procentenheter, om annat inte bestäms i resp. skattelag.

Vissa speciallagar

Skattefri inkomst är enligt bostadssparpremielagarna (826/80 och 1634/92), lagen angående räntepremie- och sparpremiedepositioner (894/74) och premiedepositionslagen (857/77) på en deposition betald ränta, tilläggsränta eller av staten betald räntepremie.

Begränsat skattskyldiga

Skattefri inkomst är räntor som begränsat skattskyldig person fått för obligationer, debenturer eller andra masskuldebrevslån eller för tillgångar som deponerats i bank eller annan penninginrättning eller för sådana från utlandet upptagna lån, som inte skall anses som sådan kapitalplacering som skall likställas med låntagarens eget kapital. Begränsat skattskyldig person är inte heller skyldig att betala skatt för ränteinkomster som har uppkommit vid utrikeshandel (ISL 9.2 §). Om nämnda räntor som fåtts från Finland hänför sig till ett fast driftställe som bedrivs för idkande av näringsverksamhet, är sådana räntor inte skattefria från och med 1996 (ISL 9.3 §, 1549/95).

Ränteunderstöd

Från och med 1996 är det med stöd av lagen om studiestöd och lagen om militärstöd möjligt att betala räntestöd. Också dylika räntestöd som betalts med statens medel är fri från skatt (ISL 92 § 14 p.). Ränta som betalts i form av dylika stöd är inte en utgift som kan dras av i beskattningen (ISL 58.3 § 1 p.).

Även ett sådant räntestöd från staten, en kommun eller något annat offentligt samfund som erhållits i form av lägre ränta än den gängse är inte en skattepliktig inkomst (ISL 53 § 6 punkten). Räntestödet betalas direkt till banken eller en annan borgenär. Om t.ex. en kommun till en skattskyldig i pengar betalar ett räntestöd som den skattskyldige kan använda till vilket ändamål som helst, anses stödet som en skattepliktig inkomst (CSN 1993/108).

Ränta på underhållsbidrag

Räntan på sådant underhållsbidrag som fastställts att betalas med stöd av lagen om underhåll för barn (704/1975) (33 § 3 mom. ISL) är inte skattepliktig inkomst för en fysisk person. Lagen tillämpas från och med skatteåret 1999.

INKOMSTSKATTELAGEN UNDERKASTADE RÄNTEINKOMSTER

Räntor och annan därmed jämförlig gottgörelse för investerat kapital är enligt 33.1 § ISL skattepliktig kapitalinkomst. Som gottgörelser som kan jämföras med räntor kan anses index- och kursgottgörelser. Beskattningsbara skattepliktiga räntor är enligt ISL andra ränteinkomster än skattefria ränteinkomster eller ränteinkomster som omfattas av lagen om källskatt på ränteinkomster.

Beskattningsbara ränteinkomster är enligt IS t.ex. räntor på expropriationsersättningar och räntor som enligt räntelagen betalats på

ett försenat belopp. Skattepliktig kapitalinkomst är även räntor på privat långivning samt räntor på kontofordringar. Ränta som enligt 113 § beskattningslagen betalas för skatteåret 1995 och för senare år på skatteåterbäringar utgör skattepliktig kapitalinkomst. På återbäringsräntan för andra skatter än de som nämns i BeskFL tillämpas bestämmelserna i 22 § i lagen om skatteuppbörd (609/2005), om annat inte bestämts i resp. skattelag. I 22 § i lagen om skatteuppbörd avsedd återbäringsränta utgör inte skattepliktig inkomst. Bestämmelsen tillämpas från och med 15.8.2005 .På återbäringsräntor som inflyter under 1.9.2004 - 14.8.2005 tillämpas bestämmelserna i den gamla 27 b § i lagen om skatteuppbörd (568/2004), som motsvarar 22 § i den nya lagen.

På samma sätt utgör även på en lönefordran erlagd rimlig ränta kapitalinkomst, om lönefordran t.ex. uppstått på grund av arbetsgivarens betalningssvårigheter.

Borgensmannens räntor

Såsom med ränta jämförbar gottgörelse betraktas från och med skatteåret 1999 också gottgörelse som motsvarar räntan som borgesmannen eller annan utställare av garanti fått från den ursprungliga gäldenären. En sådan gottgörelse utgör alltså kapitalinkomst för borgensmannen eller annan utställare av garanti. En förutsättning är likväl, att borgensmannen eller annan utställare av garanti har avdragit motsvarande belopp i sin beskattning då betalningen erlagts.

Dröjsmålsförhöjning

Då lagstadgad pension, ersättningar som betalas med stöd av lagen om olycksfallsförsäkring, patientskadelagen eller trafikförsäkringslagen eller av lagstadgade sociala förmåner eller frivilliga tillläggsförmåner från pensionsstiftelser eller försäkringsanstalter försenas, betalas ersättningen eller förmånen förhöjd för förseningstiden. Förhöjningen behandlas i beskattningen på samma sätt som den egentliga betalningen(ISL 61 a §). Förhöjning som betalas på grund av att en ovan nämnd skattefri betalning har försenats är således skattefri.

Utlåning till företag

Om ägaren till ett företag, som bedriver rörelse, utlånar sina medel åt företaget, betraktas av ränteinkomsten, som företaget betalat, som kapitalinkomst den gängse räntan motsvarande räntan (CSN 1994/22). Då delägarens lån visas vara nödvändigt för bolaget på grund av dess finansiella situation, kan såsom ett skäligt räntebelopp som skall betalas åt delägaren anses den ränta som skall erläggas för ett lån som upptagits från ett penninginstitut.

I andra fall kan lånet som delägaren givit bolaget jämställas med delägarens investering. En skälig ränta kan då bestämmas närmast

på basis av räntenivån av motsvarande investeringsmål, t.ex. den genomsnittliga räntan på långvariga depositioner.

Av finansministeriet fastställd grundränta som ökats med en procentenhet kan anses motsvara detta belopp (jfr. IS 67 §)

Då arbetstagaren lånar pengar åt sin arbetsgivare, kan såsom en skälig ränta anses grundräntan som finansministeriet fastställt ökad med en procentenhet.I fråga om betydande ränta och tilläggsränta som på basis av ett arbetsförhållande betalas för ett aktiebundet lån se CSN 50/2002 i kapitel 8.

Avkastning på notariatdepositioner

Ränteinkomster som omfattas av inkomstskattelagen är dessutom ränta på notariatdeposition, ränta på en på innehavaren utställd förpliktelse samt ränta på en depostion som gjorts på ett konto som inte är avsett för mottagande av depositioner från allmänheten.

Avkastning av nollkuponglån

På ett masskuldebrevslån med s.k. nollränta är avkastning som skall anses utgöra en ränta en skattepliktig kapitalinkomst (HFD 1986/560). Skillnaden mellan emissionspris och överlåtelse- eller inlösningspris för bank-

certifikat, företagscertifikat och kommuncertifikat är en ränta som skall anses utgöra kapitalinkomst (HFD 1990/4676).

Ränta på masskuldebrevslån

Ränta på masskuldebrevslån är kapitalinkomst om man inte avsett att masskuldebrevslånet ska tecknas av allmänheten.

Eftermarknadsgottgörelse

I samband med mellanöverlåtelsen av ett masskuldebrevslån erlagd eftermarknadsgottgörelse är skattepliktig kapitalinkomst för den som erhåller gottgörelsen. Eftermarknadsgottgörelsen, som betalats på motsvarande sätt, är som kostnad för inkomstens förvärvande avdragbar från kapitalinkomster.

Från utlandet erhållen ränta

Om en allmänt skattskyldig får räntor av en utländsk deposition eller ett utländskt masskuldebrevslån, utgör räntan kapitalinkomst. Att depositionen kan vara skattefri utomlands inverkar inte på skatteplikten. En skatt som på basis av ett skatteavtal uppburits i en annan stat gottgörs i Finland. Utländsk skatt kan inte dras av i Finland mera än vad som skatt påförts i Finland för den utländska inkomsten.

Kursvinst

Kursvinster som erhållits genom växlande valutakurser är skattepliktiga kapitalinkomster. Kursvinster uppstår t.ex. när en skattskyldig har gjort en valutadeposition och det sker en nedgång i euros externa värde, varvid depositionens valutavärde ökar. På grund av kassaprincipen utgör kursvinsten i inkomstbeskattningen inkomst för det år under vilket valutan växlas till finsk valuta eller används på något annat sätt. Att pengar växlas från en utländsk valuta till en annan realiserar således inte ännu kursvinsten (se HFD 1998/689).

Euron blev gemensam valuta för staterna inom euroområdet från början av 1999. Kurserna för finska mark och de nationella valutorna i de övriga staterna inom euroområdet sammankopplades med euron med en oföränderlig omräkningskoefficient. Mellan euroområdets nationella valutor finns därefter ingen kursrisk. Kursdifferenserna som var gällande vid sammankopplingen förblir i kraft. Även de sista kursdifferenserna realiseras då när bankerna byter euroområdets konton med valutabelopp till konton med eurobelopp. Detta väntas ske senast 1.1.2002, då kursvinsten utgör inkomst för år 2002.

Skattepliktig inkomst är inte det sammanlagda beloppet av en fysisk persons eller ett dödsbos valutakursvinster i anslutning till annan verksamhet än förvärvsverksamhet upp till 500 euro per år (ISL 53 § 8 punkten).(För kursförlusternas vidkommande se kapitel 12 Avdrag från kapitalinkomster och underskottsgottgörelse).

Betalningsgottgörelse

Ett bolag som höjer sitt aktiekapital kan gottgöra en aktietecknare om de nya aktierna betalas före betalningens eller betalningsratens förfallodag. En dylik gottgörelse betraktas inte som en ränteinkomst utan som en nedsättning av anskaffningspriset på en aktie (HFD 1974/1941 och 1994/823). Ränta som betalats på grund av att betalningen eller en betalningsrat erlagts försenad, är en ränteutgift för aktietecknaren, om avdragbarhet se kapitel 12.(För kursförlustens vidkommande se kapitel 12, Avdrag från kapitalinkomster och underskottsgottgörelse).

Skatteår

Ränteinkomsten av annan än näringsidkaren beskattas vanligen som inkomst av det år då räntan lyfts. Om ränta betalas för depositionen kalenderårsvis, är räntan inkomst av det år för vilket den betalas, även om den skulle lyftas först efter årsskiftet (HFD 1982/1891). Ränteinkomsten anses ha erhållits även, då mellan gäldenären och borgenären har skett en redovisning, i vilken räntan med borgenärens medgivande har adderats till skuldkapitalet eller borgenären har gått med in på att lämna räntefordran på sitt konto. Indexgottgörelsen, som borgenären erhållit, är hans skattepliktiga inkomst oberoende av, hur bor-

genären får avdra sin indexförlust. Indexgottgörelsen beskattas som inkomst av det år då mottagaren kunnat lyfta den eller då den adderats till kapitalet.

Utgifter för förvärv av ränteinkomst

I allmänhet uppstår inga utgifter för förvärv och bibehållande av ränteinkomst. En hyra för ett bankfack eller arvoden för underhåll av egendom kan den skattskyldige dock dra av från sina kapitalinkomster till den del de härrör av skattepliktiga kapitalinkomster.

Utgifter föranledda av skötande och bevarande av värdepapper, värdeandelar och annan med dessa jämförlig egendom kan likväl dras av endast till den del som de överskrider 50 euro (ISL 47.4 §, 561/2004).

I samband med mellanöverlåtelsen av ett masskuldebrevslån betalad eftermarknadsgottgörelse avdras från kapitalinkomster som utgift för inkomstens förvärvande.

DIVIDENDER

Allmänt

Dividend utgör aktiebolagets vinstutdelning, om vilken stadgas i lagen om aktiebolag (624/2006). Aktiebolagets styrelse ska göra förslag till åtgärder beträffande bolagets vinst eller förlust. Om vinstutdelningen bestämmer bolagsstämman.

Enligt 13 kap. 3 § i aktiebolagslagen ska utbetalningen av medel basera sig på det senast fastställda reviderade bokslutet. Vid utbetalningen ska beaktas sådana väsentliga förändringar i bolagets ekonomiska ställning som har skett efter upprättandet av bokslutet. Bokslutet fastställs vid bolagets ordinarie bolagsstämma. Ett sådant bokslut ska också revideras. I bestämmelsen hänvisar man allmänt till det senast fastställda reviderade bokslutet och inte till att bokslutet ska gälla den räkenskapsperiod som senast gått ut. Det är således möjligt att dela ut dividend också under den tidsperiod som infaller mellan den räkenskapsperiod som senast gått ut och den tid då bolagsstämman enligt aktiebolagslagen ska hållas. Då delar man ut dividend på basis av det bokslut som föregår den räkenskapsperiod som senast gått ut. Därtill kan ett bolag som kommit till genom fusion eller kombinationsfusion dela ut sådant fritt eget kapital som bolaget har vid sin första ordinarie bolagsstämma. Bestämmelsen möjliggör också vinstutdelningen för den innevarande räkenskapsperioden.

Aktieägaren får genom vinstutdelningsbeslutet fordringsrätt till dividenden. Fordran förfaller vid den tidpunkt då dividenden står att lyfta. I dividendtagarens beskattning saknar den omständigheten betydelse, om dividenden har utdelats redan för räkenskapsperioden som gått ut eller för den innevarande räkenskapsperioden. Erhållen dividend utgör inkomst för det skatteår, under vilket dividenden har stått att lyfta.

Olaglig utdelning

Om bolagets medel delas ut till delägarna i strid mot bestämmelserna i aktiebolagslagen är det frågan om en olaglig utdelning av medel. Olagligt är till exempel vinstutdelning utan styrelsens förslag. Vinstutdelningen är olaglig också om man vid beslutandet om fördelningen vet eller borde veta, att bolaget är insolvent eller att fördelningen ska förorsaka insolvens (se ABL 13:2 §). På en dividendutdelning som är bolagsrättsligt sett olaglig tillämpas, om utdelningen grundar sig på bolagsstämmas dividendutdelningsbeslut, likväl i allmänhet bestämmelserna i ISL om bolag och dividendtagare.

Återkallande av dividendutdelningsbeslut

Det kan hända att ett dividendutdelningsbeslut återkallas senare. För att återkallandet skulle godkännas också i beskattningen, måste man ha en tydlig juridisk motivering. Till exempel försvagandet av bolagets resultat eller likviditet efter dividendutdelningsbeslutet är inte en tillräcklig motivering för att dividenden kan återkallas (se HFD 1995 B 510 och 511).

Dividendskattereformen

Systemet med gottgörelse för bolagsskatt slopades från och med skatteåret 2005. Lagen om gottgörelse för bolagsskatt har upphävts 1.1.2005 genom lagen 725/2004. Beskattning av dividender enligt lagen om gottgörelse för bolagsskatt har förklarats närmare i Handbok i personbeskattning för 2005, skatteåret 2004. På dividender som stått att lyfta 1.1.2005 eller senare tillämpas de nya bestämmelserna om beskattning av dividender.

I dividendskattesystemet som tillämpades för skatteåren 2005 – 2011 betalade ett dividendutdelande bolag 26 % i skatt som utgår enligt samfundsskattesystemet för sin vinst och dividendtagaren betalade 28 % i skatt enligt kapitalinkomstskattesatsen för dividenden som erhållits. Beskattningen av utdelad vinst som uppkommer så här lindrades genom partiell skattefrihet för dividender.

Från och med ingången av 2012 betalar ett dividendutbetalade bolag 24,5 % i skatt enligt samfundsskattesatsen för sina vinster och dividendtagaren betalar 30 % (32 % till den del som överskrider 50 000 euro) i skatt enligt kapitalinkomstskattesatsen för dividenden som erhållits. Beskattningen av utdelad vinst som uppkommer så här undanröjs genom partiell skattefrihet för dividender.

I det nya dividendbeskattningssystemet som tillämpas från och med skatteåret 2005 betalar dividendutdelande bolaget skatt enligt en samfundskatteprocentsats om 26 % och dividendtagaren betalar för sin dividend skatt enligt en kapitalinkomstskattesats om 28 %. Dubbelbeskattningen av den utdelade vinsten som uppkommer så här lindras genom en delvis skattefrihet för dividender.

I det nya systemet räknas inkomstskattens minimibelopp inte. Dividendutdelande samfundet är inte skyldigt att betalar kompletteringsskatt, även om samfundet skulle dela ut i dividend mera än det beskattade vinstbeloppet. Jämförelseskatten och skatteöverskott förlorar samtidigt sin betydelse.

Skatteplikten och inkomstslaget av dividendinkomster som en fysisk person och ett dödsbo har fått beror på om inkomsten har fått från ett listat (= offentligt noterat) eller icke listat (= annat än offentligt noterat) bolag. På beskattningen av dividender inverkar också det i vilken stat dividendutdelande bolagets hemort finns. På dividend som har fåtts från en annan EU -stat eller från en skatteavtalsstat tillämpas samma bestämmelser som på dividender som har fåtts från ett finskt bolag. Dividender som fåtts från andra stater än EU -stater och skatteavtalsstater har i sin helhet stadgats till skattepliktig förvärvsinkomst. Med en skatteavtalsstat avses i detta sammanhang en sådan stat, med vilken Finland har ingått ett avtal om undanröjande av dubbelbeskattning som ska tillämpas på dividendinkomster.

På grund av dividendskattereformen har i inkomstskattelagen och förmögenhetsskattelagen gjorts vissa förändringar. Förändringarna gäller avdragande av utgifter för inkomstens förvärvande och räntor som hänför sig till dividendinkomsterna, kommunalbeskattningens förvärvsinkomstavdrag, avdragande av återbetalt delägarlån, avdragande av en skuld som hänför sig till anskaffning av delägarföretagarens aktier samt räntan på denna skuld, beskattningens takregel. Förändringarna har förklarats i handbokens respektive punkter.

Beskattning av dividender

Allmänt

Med kapitalinkomstdividend avses dividend som ett listat bolag delat ut samt den del av en dividend som ett icke listat bolag delat ut och som inte överskrider den 9 %: s årliga avkastning som beräknats på det matematiska värdet av dividender som dividendtagaren äger. Kapitalinkomstdividenden innehåller både den skattepliktiga och den skattefria delen av dessa dividender.

Med förvärvsinkomstdividend avses den del av dividenden som ett icke listat bolag delat ut och som överskrider den 9 %: s årliga avkastning som beräknats på det matematiska

värdet av dividender som dividendtagaren äger. Förvärvsinkomstdividenden innehåller både den skattepliktiga och den skattefria delen av dessa dividender. Med förvärvsinkomstdividend avses dessutom sådan från annan än en EU- eller skatteavtalsstat erhållen dividend som i sin helhet stadgats som skattepliktig dividend.

Skattefärvaltnngen har gett en anvisning om beskattning av dividender (Dnr 843/345/2011)

Dividend från ett listat bolag

Dividend som ett listat bolag betalt utgör för en fysisk person och för dödsbo i sin helhet kapitalinkomstdividend så, att 70 procent av dividenden utgör skattepliktig kapitalinkomst och 30 procent skattefri inkomst (ISL 33a § 1 mom.). Av dividend som fåtts under skatteåret 2005 varenligt övergångsstadgandet likväl 57 § skattepliktig kapitalinkomst och 43 % var skattefri inkomst (standardlättnad) .

På dividender som fåts av offentligt noterade bolag verkställs från och med 2012 en förskottsinnehållning om 21 procent. Till och med utgången av 2011 var förskottsinnehållningen 19 procent.

Listade bolag är sådana bolag vilkas aktier är på sätt som avses i 1 kap. 3 § i värdepappersmarknadslagen föremål för offentlig handel på Helsingforsbörsens (NASDAQ OMX Helsingfors) nordiska lista, Pre-lista,First North - lista eller på ML -marknaden eller på motsvarande reglerad och av myndigheterna övervakad marknad i Finland. Listade bolag är från och med 9.11.2007 även de bolag, vilkas aktier har på bolagets ansökan eller samtycke tagits som förempl för handel i sådan multilateral handel inom det europeiska ekonomiska samarbetsområdet som avses i finansieringsmarknadsdirektivet (2004/39/EU).En sådan lista är First North Finland - listan.

Dividenden anses vara erhållen från ett listat bolag då bolagets aktier har varit offentligt noterade då beslut om dividendutdelning fattades (ISK 33a § 2 mom.). Ett bolag är listat, om någon av dess aktieserier har noterats offentligt.

Med reglerad marknad inom EU -området avses de värdepappersmarknader som definierats i finansieringsmarknadsdirektivet (2004/34/EU. Kommissionen publicerar årligen i Europeiska Gemenskapernas officiella tidning en lista över de reglerade marknader som medlemsstaterna anmält såsom verksamma i resp. stat. Förteckning över reglerade marknader (Regulated Markets) inom det europeiska ekomiska samarbetsområdet och över aktier som noterats på dem (Shares admitted to trading on EU Regulated Markets) finns också på Internet på webbadressen mifiddatabase.esma.europa.eu. På samma adress finns också en förteckning över multilaterala marknader inom det europeiska ekonomiska samarbetsområdet (Multilateral Trading Facilities).

Dividend som fåtts annorstädes än från Finland, en skatteavtalsstat eller från ett bolag med hemvist i en EU -stat utgör emellertid i sin helhet skattepliktig förvärvsinkomst oberoende av att bolagets aktie har noterats offentligt.

Dividend från ett icke listat bolag

Dividend som en fysisk person och ett dödsbo har fått från ett icke listat bolag indelas i kapitalinkomstdividend och förvärvsinkomstdividend. Kapitslinkomstdividend utgör 9 %: s årlig avkastning av det matematiska värdet på aktier som dividendtagaren äger (ISL 33b § 1 mom.).

Från och med 2012 utgör 60 000 euro av det sammanlagda beloppet på kapitalinkomstdividender som dividendtagaren fått från icke listade bolag skattefri inkomst. Gränsen var 90 000 under skatteåret 2011.

Av de sammanlagda kapitalinkomstdividender som dividendtagaren har under skatteåret fått från icke listade bolag utgör 90 000 euro skattefri inkomst. Gränsen är skattskyldigvis, inte bolagsvis. Av den överskridande delen utgör 70 procent skattepliktig kapitalin-

komst och 30 procent skattefri inkomst (ISL 33b § 1 mom.). Dividend som fåtts till den del som överskrider 9 procents årlig avkastning utgör förvärvsinkomstdividend. Av förvärvsinkomstdividenden utgör 70 procent skattepliktig förvärvsinkomst och 30 procent skattefri inkomst (ISL 33b § 2 mom.). Standardlättnaden för skatteåret 2005 tillämpas också på dividend som fåtts från ett icke listat bolag. Under skatteåret 2005 utgör 57 % av den andel som överskrider den skattefria gränsen om 90 000 euro skattepliktig kapitalinkomst och 43 % utgör skattefri inkomst. Av förvärvsinkomstdividenden var under skatteåret 2005 motsvarigt 57 % skattepliktig inkomst och 43 % var skattefri inkomst.

Exempel: Skatteåret 2011. A äger 50 st av X Ab:s 100 aktier och får från X Ab 90 000 euro i dividender. Det matematiska värdet på X Ab:s aktie är 20 000 euro/aktie. A äger dessutom 40 st av Y Ab:s 200 aktier och får från Y Ab 20 000 euro i dividender. Det matematiska värdet på Y Ab: s aktie är 2 500 euro/aktie. Aktierna i någotdera bolag är inte offentligt noterade.

	X Ab	Y Ab
Dividend	90 000	10 000
Aktiernas mat. värde sammanlagt	1 000 000*(50 X 20 000)*	100 000*(40 X 2 500)*
A:s kapitalinkomstdividend	90 000*(1 000 000 X 9 %)0*	9 000*(100 000 X 9 %)*
A:s förvärvsinkomstdividend	0	1 000
A:s dividend som beskattas som kapitalinkomst	6 300	
A:s dividend som beskattas som förvärvsinkomst	0	700*(1000 X 70 %)*

A får kapitalinkomstdividender sammanlagt 99 000 euro, av vilket belopp 90 000 euro utgör skattefri inkomst. Av de överskridande 9 000 euro utgör 70 procent, dvs.6 300 euro, kapitalinkomst. Dividenden som A har fått från Y Ab indelas i kapitalinkomst- och förvärvsinkomstandel, eftersom dividenden är större än den 9 %:s avkastning som räknats på det matematiska värdet av aktier som A äger. Förvärvsinkomstavdraget är 1 000 euro, av vilket 70 % utgör skattepliktig förvärvsinkomst och 30 % skattefri inkomst.

Enligt värderingslagen (1142/2005) uträknas aktiebolagets nettoförmögenhet och aktiens matematiska värde utgående från bolagets bokslut för året före skatteåret. Det matematiska värdet uträknas enligt lagens 9 § utgående från nettoförmögenheten så, att bolagets nettotillgångar vid bokslutstidpunkten (tillgångar-skulder) divideras med antalet av de aktier i bolaget som finns på marknaden. Egna aktier som bolaget inlöst eller anskaffat på något annat sätt tas inte i beaktande i kalkylen. Om uträkning av aktiebolagets nettoförmögenhet och aktiens matematiska värde se kap. 18.

Exempel: Bolagets räkenskapsperiod har utgått 31.12.2010. Beslut om dividendutdelning har fattats i bolagsstämman 30.3. 2010. Dividenden har kunnat lyftas genast.

I dividendtagarnas inkomstbeskattning för år 2010 bestäms dividendens kapitalinkomstandel på basis av 2009 års balansräkning utgående från aktiens matematiska värde som uträknats för år 2010

Dividenden beskattas som dividendtagarens inkomst för det skatteår, under vilket dividenden har kunnat lyftas. Dividendens skatteår bestämmer det, på basis av vilket års balansräkning uträknat matematiskt värde utgör grunden för bestämmandet av kapitalinkomstandelen. (CSN 1993/228)

Exempel: Bolagets räkenskapsperiod har utgått 30.6.2009. Dividenden betalas enligt beslutet om dividendutdelning först under år 2010. För delägaren utgör dividenden inkomst för år 2010. Dess kapitalinkomstandel bestäms på basis av aktiens matematiska

värde som uträknats för år 2010. Detta värde uträknas utgående från balansräkningen för den räkenskapsperiod som har utgått 30.6.2009.

Avvikande räkenskapsperiod

Bolagets räkenskapsperiod som avviker från skatteåret inverkar inte på grunden för bestämmandet av kapitalinkomstandelen. Om bolagets räkenskapsperiod har utgått till exempel 31.1.2008, bestäms dividendtagarnas kapitalinkomstandel av dividenden i inkomstbeskattningen för år 2008 utgående från aktiens matematiska värde som uträknats för år 2008. Grunden för detta värde är 2007 års balansräkning, dvs. balansräkningen för räkenskapsperioden som utgått 31.1.2007.

Om bolaget inte har avslutat en räkenskapsperiod under år 2005, uträknas det matematiska värdet som utgör grunden för kapitalinkomstandelen av dividenden som ska delas ut år 2006 utgående från balansräkningen för den räkenskapsperiod som utgått under år 2004 (CSN 1993/309, se kap. 18 HFD:s och CSN:s beslut).

Förändring av företagsformen

Om tillgångar och skulder som hör samman med en tidigare idkad verksamhet vid en ändring av verksamhetsformen har överförts med samma värden till ett aktiebolag som bildats, räknas bolagets nettoförmögenhet ut på basis av det sista bokslutet före skatteåret för den verksamhet som skall överföras. Om endast en del av tillgångarna och skulderna överförts till aktiebolaget när företagsformen ändrades, beaktas bara de överförda tillgångarna och skulderna när bolagets nettoförmögenhet räknas ut. (Värderingslagen 11 §).

Nytt bolag

Kapitalinkomstandelen av dividender som fåtts från ett nytt bolag beräknas utgående från aktiens nominella värde eller då det nominella värdet saknas från aktiens motvärde i bokföringen. Om bolaget eller delägaren det påyrkar, ska man likväl använda såsom beräkningsgrund aktiens tekningspris, om detta är högre än det nominella beloppet eller det bokföringsmässiga motvärdet Värderingslagen 10 §. Det nominella värdet används som grund även då bolaget delar ut dividend för sin första räkenskapsperiod då ett annat bolag fusionerats med bolaget i fråga (CSN 1993/271).

Ny aktie

Om aktiekapitalet har ökats efter att den senaste räkenskapsperioden som föregick skatteårets ingång har löpt ut, anses som det matematiska värdet under skatteåret för de nya aktier som tecknats i samband med ökningen aktiernas nominella belopp. Om inget nominellt belopp finns, beaktas aktiernas bokföringsmässiga motvärde eller, om bolaget eller dess delägare så yrkar, aktiernas teckningspris, om detta är högre än det nominella beloppet eller det bokföringsmässiga motvärdet.

Från och med skatteåret 2000 tillämpar man ett nytt förfarande, enligt vilket ett eget matematiskt värde bestäms för aktier som tecknas i samband med förhöjning av aktiekapitalet. Detta värde är samma som aktiens nominella värde eller motvärdet i bokföringen. Om bolaget eller delägaren det påyrkar, ska man såsom matematiskt värde använda aktiens teckningspris.

Flera dividender under samma år

Om bolaget har för samma räkenskapsperiod fattat flera beslut om dividendutdelning eller ändrat tidpunkten då bolagets räkenskapsperiod slutar, kan delägaren få under kalenderåret flera dividender från samma bolag. Dividendens kapitalinkomstandel beräknas då endast en gång utgående från dividendernas sammanlagda belopp (CSN 1993/187).

Exempel: Bolagets räkenskapsperiod har slutat 31.12.2008. 2009 års räkenskapsperiod har förkortats till 6 månader. För bägge räkenskapsperioder delas ut dividend så, att dividenderna kan lyftas under kalenderåret 2008. Dividenden som delägaren A fått år

2008 är sammanlagt 3 000 euro och 1 500 euro för år 2009. Det sammanräknade matematiska värdet på aktier som A äger är 15 000 euro under år 2009. Aktiens matematiska värde, som tillämpas i delägarens inkomstbeskattning för år 2009, beräknas utgående från balansräkningen för räkenskapsperioden som bolaget avslutat år 2008.

Såsom kapitalinkomst betraktas beloppet som motsvarar 9 %:s avkastning på det sammanlagda matematiska värdet på aktier som delägaren äger. Kapitalinkomsten blir 9 % x 15 000 euro = 1 350 euro och förvärvsinkomsten blir 4 500 euro - 1 350 euro = 3 150 euro.

Dividend i två rater

Bolagsstämman kan bestämma, att bolagets dividend kan lyftas i två rater. Om dividendutdelningen infaller på två olika kalenderår, bestäms raternas kapitalinkomstandel separat.

Exempel: Bolagets räkenskapsperiod har slutat 30.6.2009. Bolaget delar ut dividend för den här räkenskapsperioden så, att hälften av dividenderna kan lyftas i december 2009 och resten i mars 2010.

Kapitalinkomstandelen av dividenden som stått att lyfta år 2009 bestäms utgående från det matematiska värdet som beräknats för år 2009. Grunden till den är balansräkningen för räkenskapsperioden som utgått 30.6.2008. Kapitalinkomstandelen av dividenden som kan lyftas år 2010 bestäms på basis av det matematiska värde som beräknats för år 2010. Grunden till denna andel är balansräkningen för den räkenskapsperiod som utgått 30.6.2009.

Räkenskapsperiodens inverkan

Enligt ordalydelsen i ISL 33b § uträknas 9 procents avkastning på kapitalet såsom årlig avkastning. Eftersom skatteåret för en fysisk person som får dividender är kalenderåret, uträknas avkastningen årsbaserat för en tidsperiod om 12 månader. Längden av aktiebolagets räkenskapsperiod inverkar inte på beloppet som ska betraktas som kapitalinkomst (CSN 1993/142 och HFD 2002:1).

Exempel: Bolagets räkenskapsperiod har varit ett kalenderår. Räkenskapsperioden har ändrats under år 2009 så, att den har varat 1.1 - 30.6.2009. Dividender har inte delats ut för räkenskapsperioden som utgått 31.12.2008. Dividenden som delas ut för den räkenskapsperiod som utgått under 2009 har kunnat lyftas under kalenderåret 2009.

Av dividenden utgör kapitalinkomst 9 5 av det sammanlagda matematiska värdet på aktierna som beräknats för år 2009. (Det matematiska värdet har beräknats utgående från balanräkningen för den räkenskapsperiod som utgått 31.12.2008).

Överlåtelser av aktier

Dividendens kapitalinkomstandel bestäms utgående från det sammanlagda matematiska värdet på bolagets aktier som delägaren äger. Såsom aktiernas antal tillämpas aktieantalet som ägts vid tidpunkten för dividendutdelningen, på grund av vilket antal aktier delägaren har fått dividenden (CSN 1993/308). Överlåtelse eller anskaffning av aktier senare under skatteåret inverkar inte på det hur den erhållna dividenden indelas i kapital- och förvärvsinkomst.

Om aktierna överlåts så att överlåtaren förbehåller sig rätten till dividenden, bestäms kapitalinkomstandelen av dividenden som överlåtaren får utgående från det sammanlagda matematiska värdet på aktierna som har överlåtits.

Aktier av olika slag

Alla de aktier som delägaren äger tas i beaktande då dividendens kapitalinkomstandel räknas ut. I uträkningsgrunden räknas även sådana aktier, på vilka dividend inte utdelas (HFD 1999:24). Också de aktier som delägaren äger vid dividendutdelningstidpunkten tas i beaktande.

Dividend till företagardelägaren

Det matematiska värdet på företagardeläga-

rens aktier rättas innan dividenderna indelas i kapital- och förvärvsinkomstdividender. Från aktiernas värde avdras delägarlån som företagardelägaren eller dennes familjemedlem tagit från bolaget samt värdet på bostad som delägaren eller dennes familjemedlem använt och som hör till bolagets tillgångar (ISL 33b § 4 och 5 mom.). Räntebelagd skuld som tagits för anskaffning av aktierna dras inte längre av från aktiernas värde. Räntan på skulden i fråga inverkar inte heller på beräkningen av dividendens kapitalinkomstandel.

En företagardelägare definieras på olika sätt beroende på vilkendera rat som ska dras av det är frågan om. Då bostadens värde dras av är det frågan om en företagardelägare då delägaren i enlighet med 1d § i arbetstagarnas pensionslag (395/1961) inte står i anställningsförhållande till bolaget som delar ut dividenden. Delägarlånet dras av från aktiernas värde då delägaren eller dennes familj äger minst 10 % av bolagets aktier eller röstetal.

Delägarlån

Avdragande av delägarlån från aktiens matematiska värde gäller endast för ägarföretagare i bolag som idkar näringsverksamhet. Innan dividenden som fåtts från ett aktiebolag som idkar näringsverksamhet indelas i förvärvs- och kapitalinkomstdividend avdrar man från det matematiska värdet på aktier som dividendtagaren äger penninglånet som hör till bolagets tillgångar och som delägaren eller dennes familjemedlem tagit, om delägaren ensamt eller tillsammans med sina familjemedlemmar äger direkt eller indirekt minst 10 % av bolagets akter eller om de har motsvarande andel av röstetalet som bolaget samtliga aktier ger.

Lånet dras av i första hand från värdet på låntagarens egna aktier och till den överskridande delen från värdet på familjemedlemmarnas aktier i förhållandet till aktieägandet (ISL 33b § 5 mom.). Som familjemedlem betraktas maken och minderåriga barn. Med minderårigt barn avses i enlighet med ISL 8 § ett barn som före skatteårets slut inte har fyllt 17 år. Från aktiernas matematiska värde avdras det lånebelopp som ingår i bolagets nettoförmögenhet för det föregående året och således även i aktiens matematiska värde. Delägarlån avdras från aktiernas värde också då lånet har i beskattningen räknats till delägarens skattepliktiga inkomst.

Delägaren ska ensamt eller tillsammans med sina familjemedlemmar uppfylla kravet på 10 %: s ägarandel eller på röstetalet i slutet av räkenskapsperioden som senast utgått före det år under viket dividenden har stått att lyfta. Delägarlånet avdras i annat fall inte från aktiernas matematiska värde. Frågan om tidpunkten som med tanke på kravet om ägarandelen och röstetalet är bestämmande har varit oklar. Om Debn skattskyldige i beskattningarna för år 2005 - 2009 yrkar på, att ägarandelen och röstetalet ska räknas enligt tidpunkten för beslutet om dividendutdelning, ska beskatningen verkstälas enligt detta.

Exempel: Delägaren K har en skuld om 10 000 euro till O Ab då bolagets räkenskapsperiod slutar 31.12.2007

Då man räknar ut den kapitalinkomstandel av dividenden som K fått från O Ab år 2008, avdrar man från det sammanlagda matematiska värdet på hans aktier 10 000 euro.

Lånet dras av i första hand frånvärdet på låntagarens egna aktier. Om hela lånet inte kan dras av så här, avdras den resterande delen från värdet på aktier som familjemedlemmarna äger i förhållandet till aktieägandet.

Exempel: Far i familjen har fått år 2008 ett lån om 50 000 euro från bolaget. Familjebolagets aktieägande fördelas på följande sätt:

- Far äger 10 % av aktierna, aktiernas matematiska värde är 10 000 euro
- Mor äger 40 % av aktierna, aktiernas matematiska värde är 40 000 euro
- Sonen (14 år) äger 25 %, aktiernas matematiska värde är 25 000 euro
- Dottern (16 år) äger 25 %, aktiernas matematiska värde är 25 000 euro

Från värdet på aktier som far äger avdras 10 000 euro, av vilken anledning dividenden som far fått år 2008 utgör i sin helhet för-

värvsinkomst. Resterande delen av delägarlånet (40 000 €) dras av från värdet på övriga familjemedlemmars aktier i förhållandet till ägarandelarna som följer:

- Mor 40/90 x 40 000 € = 17 778 €
- Sonen 25/90 x 40 000 € = 11 111
- Dottern 25/90 x 40 000 € = 11 111

Av dividender som modern, sonen och dottern har fått utgör kapåitalinkomst det belopp som fås genom att räkna 9 %: s avkastning på envars andel. Av moderns dividend är kapitalinkomst 9 % x (40 000 - 17 778) = 2 000 euro.

Lån till bolaget

I rättspraxisen har såsom lån som avses i 33b § 4 mom inkomstskattelagen (tidigare 42.4 §) betraktats lån som i samband med upplösning av ett kommanditbolag gått över till ansvarig bolagsman, då samma person ägde också aktiestocket i bolaget som beviljat lånet till kommanditbolaget (HFD 2000/1827).

Delägarens bostad

Värdet av en till bolagets tillgångar hörande bostad som företagardelägaren använt under skatteåret såsom sin egen eller sin familjs bostad avdras från det matematiska värdet på hans eller hennes aktier innan dividenden indelas i kapitalinkomst- och förvärvsinkomstdividend (ISL 33b § 3 mom.). Med bostad avses också andra bostäder än stadigvarande bostad. Användning av bostaden har inte separat justerats i lagstiftningen och det har inte heller stadgats någon tidsfrist för användningen.

Enligt 1 § i lagen om pension för arbetstagare betraktas som företagardelägare en delägare, som är i en ledande ställning i bolaget och som ensamt eller tillsammans med sina familjemedlemmar har mera än hälften av bolagets aktiekapital eller röstetal. Såsom familjemedlem betraktas maken och egna eller makens släktingar i rakt ned eller uppgående led oberoende av ålder.

Definitionen enligt pensionslagen har ändrats 1.1.2011. Från och med 1.1.2011 betraktas enligt lagen om pension för arbetstagare såsom företagardelägare även en sådan delägare som har ledande ställning i bolaget och som ensamt äger mera än 30 % av bolagets aktiestock eller röstetal. Före 1.1.2011 var gränsen för företagardelägare 50 % i stället för det nuvarande 30 %. Enligt övergångsstadganden de aktiebolagets delägare som vid ikraftträdandet av FöPL varit försäkrade enligt APL eller LFpL och som från och med 1.1.2011 skulle omfattas av FöPL, är skyldiga att försäkra sig enlitg FöPL då samma arbete fortsätter så, att försäkringen börjar 1.1.2014. Den omständigheten, om personen är ArPL –försäkrad med stöd av övergångsstadgandet till och med 30.12.2013 eller inte har ingen betydelse i beskattningen.

Exempel: A äger 33 % av X Ab:s aktier. A arbetar som verkställande direktör i X Ab och får lön för arbetet. A är ArPL – försäkrad. A använder en bostad som X Ab äger såsom sin stadigvarande bostad. A kan fortsätta med att vara ArPL – försäkrad under 2011 – 2013. Bostadens värde dras likväl av från aktiernas värde då kapitalinkomstdividendernas maximibelopp beräknas.

Företagardelägarens position kan uppkomma ävan då personen äger aktierna indirekt via ett annat bolag. Bostaden behöver inte höra till tillgångarna i aktiebolagets näringsverksamhet, utan även värdet av en bostad som hör till bolagets personliga förvärvskälla eller en bostad som bolaget äger endast indirekt via ett fastighetsaktiebolag dras av, om bostaden används som företagardelägarens bostad (HFD 2003:55).

Från aktiernas matematiska värde dras av det belopp, som har använts som bostadens värde då bolagets nettoförmögenhet och aktiernas matematiska värde beräknades.

Förutsättningen för avdragande av bostadens värde är, att företagardelägarens position ska uppfyllas före utgången av den senaste räkenskapsperioden före det år då dividenden stått att lyfta.

Exempel om delägaravdrag:

A äger 80 st av X Ab:s 100 aktier och får från X Ab 80 000 euro i dividend under år 2010. Det matematiska värdet på X Ab:s aktie är 12 500 euro/aktie. A äger dessutom 40 st av Y Ab:s 200 aktier och får från Y Ab 10 000 euro i dividend. Det matematiska värdet på Y Ab:s aktie är 2 500 euro/aktie. Aktierna i någotdera bolag är inte offentligt noterade. A har under skatteåret använt en bostad som hör tiull X Ab:s tillgångar, vilken bostad har räknats till blagets nettoförmögenhert för det föregående året till ett värde om 300 000 euro. A har tidigare tagit från Y Ab ett penninglån om 200 000 euro, vilket lån har intagits i bolagets nettoförmögenhet för det föregående året.

	X Oy	Y Oy
Dividend	80 000	10 000
Aktiens mat. värde sammanlagt	1 000 000*(80 X 12 500)*	100 000*(40 X 2 500)*
./. bostadens värde	- 300 000	
./. penninglån		- 200 000
Rättat matematiskt värde	700 000	0(- 100 000)
A:s kapitalinkomstdividend	63 000*(700 000 X 9 %)*	
A:s förvärvsinkomstdividend	17 000(80 000 - 63 000)	10 000
Dividend som ska beskattas som A:s kapitalinkomst	0	0
Dividend som ska beskattas som A:s förvärvsinkomst	11 900*(17 000 X70 %)*	7 000*(10 000 X 70 %)*

Av dividenden som A fått från X Ab utgör kapitalinkomstdividenden 9 %:s avkastning på det sammanlagda matematiska värdet, från vilket belopp man dragit av bostadens värde: 9 % x (80 st x 12 500 euro/st - 300 000 euro) = 63 000 euro. Dividend som fåtts från Y Ab utgör i sin helhet förvärvsinkomstdividend, eftersom det rättade matematiska värdet på A:s aktier är noll (40 st x 2 500 euro/st - penninglån 200 000 euro = -100 000 euro). Eftersom kapitalinkomstdividenden som A fått från X Ab inte överskrider skattefrihetsgränsen om 90 000 euro, uppkommer det inte beskattningsbar kapitalinkomst för A. Till den del som A:s dividend överskrider kapitalinkomstdividenden utgör den förvärvsinkomst på sätt som tabellen visar. Av kapitalinkomstdividenden är 70 % beskattningsbar förvärvsinkomst och 30 % utgör skattefri inkomst.

Dividend från ett utländskt bolag

Skatteplikten av dividend som fåtts från ett utländskt bolag bestäms på samma sätt som skatteplikten för dividend som fåtts från ett finskt bolag, då det utländska bolagets i beskattningen avsedda hemort finns i en annan EU -stat eller i en sådan stat med vilken Finland ingått ett skatteavtal som ska tillämpas på dividender (ISL 33c § 1 mom.).

Från ett listat bolag erhållen dividend som fåtts från en EU -stat eller en skatteavtalsstat utgör kapitalinkomstdividend, av vilken 70 procent utgör skattepliktig kapitalinkomst och 30 procent utgör skattefri inkomst. Under skatteåret 2005 var dessa belopp motsvarigt 57 % resp. 43 %.

Dividend som fåtts från ett icke listat bolag som har sin hemvist i en EU -stat eller skatteavtalsstat indelas i kapitalinkomst- och förvärvsinkomstdividend men kapitalinkomstandelen uträknas utgående från gängse värde i stället för aktiernas matematiska värde. Det gängse värdet bestäms enligt utgången av det år som föregår året då dividenden utdelades (ISL 33c § 3 mom.). Med skatteår avses dividendtagarens skatteår. Kapitalinkomstandelen av dividend som fåtts år 2010 bestäms således enligt aktiens gängse värde per 31.12.2009. I brist på annan utredning kan

såsom aktiens gängse värde betraktas dess anskaffningspris och såsom värdet på en ny utländsk aktie dess nominella värde.

Exempel: A får under skatteåret 2009 i dividend 100 000 euro från ett icke listat bolag som har sin hemvist i ett EU -land. Aktiernas gängse värde per 31.12.2008 är 800 000 euro. A har under skatteåret inte fått dividender från andra icke listade bolag.

	EU Oy
Dividend	100 000
Dividendernas gängse värde	800 000
A:s kapitalinkomstdividend	72 000*(800 000 X 9 %)*
A:s förvärvsinkomstdividend	28 000
Dividendinkomst som ska beskattas som kapitalinkomst	0
Dividendinkomst som ska beskattas som förvärvsinkomst	19 600

A:s kapitalinkomstdividend är 9 %:s avkastning på aktiernas gängse värde (800 000 x 9 % = 72 000). Kapitalinkomstdividenden utgör i sin helhet skattefri inkomst, eftersom den inte överskrider skattefrihetsgränsen om 90 000 euro (A har inte några andra dividender från icke listade bolag). Resterande delen av dividenden 100 000 - 72 000 = 28 000 euro utgör förvärvsinkomstdividend. Av förvärvsinkomstdividenden utgör skattepliktig förvärvsinkomst 19 600 euro (70 % x 28 000) och skattefri inkomst 8 400 (30 % x 28 000).

Dividend som fåtts från bolag med hemvist i en annan stat än en EU -stat eller en skatteavtalsstat utgör i sin helhet skattepliktig förvärvsinkomst oberoende av det matematiska eller gängse värdet på bolagets aktier ((ISL 33c § 2 mom.).

Dividend som fåtts från ett annat bolag än bolag med hemvist i en EU -stat eller en skatteavtalsstat utgör i sin helhet skattepliktig förvärvsinkomst.

Dividend som grundar sig på arbetsinsatsen

Till inkomstskattelagen har på grund av avgörandet HFD 2008:6 fogats bestämmelser om dividender som grundar sig på arbetsinsatsen. En dividend utgör i enlighet med 33 b. 3 § i ISL förvärvsinkomst, om grunden för dividendutdelningen enligt en bestämmelse i bolagsordningen, ett beslut av bolagsstämman, ett delägaravtal eller något annat avtal är en arbetsinsats som dividendtagaren eller någon inom denna persons intressesfär har gjort (469/2009).

Dividenden utgör arbetsinsatsdividend enbart på grund av att resultatet av bolaget som delat ut dividenden har uppkommit kanske enbart på grund av arbete som dividendtagaren eller personen som hör till dennes intressesfär har gjort. Om utdelningsgrunden inte är en arbetsinsats, utan till exempel en ägarandel i bolaget, tillämpas bestämmelserna om arbetsinsatsdividender inte.

Skattskyldig

För arbetsinsats beskattas den fysisk person, vars arbetsinsats har utgjort grunden för dividendutdelningen. Den skattskyldige kan vara samma person, till vilken bolaget har delat ut (betalt) dividenden. Dividenden som han har fått utgör då hans skattepliktiga löneinkomst eller arbetsersättning, och inkomsten beskattas hos honom enligt de normala bestämmelserna om dividendinkomster.

Skattskyldig för arbetsinsatsdividend kan å andra sidan också vara någon annan än den som har fått dividenden. Dividenden har kunnat tillfalla till exempel ett bolag som arbetets utförare äger eller en släkting till personen i fråga. Arbetsinsatsdividenden räknas då såsom lön eller arbetsersättning till inkomst för den som utfört arbetet, även om den som utfört arbetet inte i verkligheten har fått de medel som delats ut som dividender. Dividen-

den utgör då inte skattepliktig inkomst i inkomstbeskattningen för den person eller det bolag som i verkligheten fått dividenden.

Arbetsinsatsdividend som inkomst

Arbetsinsatsdividenden utgör förvärvsinkomst. Den utgör arbetsersättning, om den inte ska betraktas som lön (FörskUL 13 a §). Avörandet om, huruvida dividenden som grundar sig på arbetsinsatsen utgör arbetsersättning eller lön gör enligt de allmänna grunderna (se kapitel 9: Vad är lön samt Skattestyrelsens anvisning Lön eller arbetsersättning, dnr 2118/31/2004, 21.6.2005).

Dividend som baserar sig på arbetsinsatsen beskattas alltid som inkomst av personlig förvärvskällla (som inkomst av förvärvskällan för annan versamhet) oberoende av om det är frågan om arbetsinsatsdividend som beskattas som lön eller som arbetsersättning. Dividenden utgör personlig inkomst också i ett sådant fall, att den skattskyldige bedriver näringsverksamhet (eller jordbruk) och aktierna för vilka dividenden har fåtts hör till hans eller hennes företagsförmögenhet.

Bestämmelserna om arbetsinsatsdividender inverkar inte på aktiernas behandling som tillgångar. Aktierna kan således utgöra näringsverksamhetens eller jordbrukets tillgångar och de tas i beaktande, då näringsverksamhetens eller jordbrukets nettoförmögenhet räknas ut, även om dividenden som har betalts till delägarna beskattas som arbetsinsatsdividend i den skattskyldiges personliga förvärvskälla (i förvärvskällan för annan verksamhet).

Hela arbetsinsatsdividenden utgör skattepliktig inkomst. På den tillämpas alltså inte bestämmelserna om delvis skattefrihet för dividendinkomster.

Arbetsinsatsdividenden räknas i enlighet med de allmänna bestämmelserna om arbetsinsatsdividender till inkomst då den utdelade dividenden har stått att lyfta.

Tillämpning

Bestämmelserna om arbetsinsatsdividender tillämpas på sådana situationer, där dividender delas ut på basis av arbetsinsatsen från annat än offentligt noterat bolag. tillämpning av bestämmelserna kräver inte att de i 28 § i lagen om beskattningsförfarande avsedda förutsättningarna ska uppfyllas.

Regleringen som gäller arbetsinsatsdividender tillämpas på dividener som stått att lyfta 1.1.2010 eller senare.

REIT - dividend

I lagen om skattelättnader för vissa aktiebolag som hyr ut bostäder har man stadgat om dividenden som bolaget delar ut för sin skattefrihetstid (s.k. REIT – dividend) till helt skattepliktig inkomst. Stadgandet om REIT – dividender har inte ännu trätt i kraft. Avsikten är att lagen ska träda i kraft från och med beskattningen för år 2010.

Dividend som ett REIT – bolag har delat ut utgör i sin helhet skattepliktig kapitalinkomst då den fås från ett listat bolag. Dividend från ett olistat bolag indelas i sin helhet i skattepliktiga kapital- och förvärvsinkomstandelar på basis av det matematiska värdet av bolagets aktie. Dividend som har fåtts av ett olistat REIT – bolag indelas i kapitalinkomstdividend och förvärvsinkomstdividend. Dividend som har fåtts från ett sådant bolag (som indelats både i förvärvsinkomst och i kapitalinkomst) utgör likväl i sin helhet skattepliktig inkomst och för den gäller inte heller skattefrihetsgränsen om 90 000 euro(60.000 från och med 1.1.2012).

Förtäckt dividend

Av förtäckt dividend som en fysisk person och ett dödsbo har fått är 70 procent skattepliktig förvärvsinkomst och 30 procent är skattefri inkomst oberoende av bolagstypen (listat/icke listat) och bolagets hemstat. Förtäckt dividend utgör inte kapitalinkomst till någon del (ISL 33d § 1 mom.).

På förtäckt dividend tillämpas inte 2005 års standardlättnad. Den skattepliktiga andelen

av förtäckt dividend utgör 70 procent även under år 2005.

Vems inkomst

Dividendinkomst utgör i allmänhet inkomst för aktieägaren. I praktiken förekommer ibland situationer där dividendinkomsten anses som en inkomst för någon annan skattskyldig än aktieägaren. Äganderätten till aktier kan t.ex. genom testamente överföras på en annan person varvid man samtidigt kan bestämma att rätten till aktiernas avkastning för en viss tid eller för livstid tillhör en annan person. Dividendtagaren beskattas härvid för dividenden. I samband med en gåva kan gåvogivaren förbehålla dividendinkomsten för sin livstid men skänka aktierna till någon annan. Gåvogivaren beskattas härvid för dividenden. Det kan trots donering vara rimligt, ett också förmögenhetsbeskattningen riktas i sin helhet till gåvogivaren (se HFD 2000:65, som finns som bilaga till kapitel 18).

Att enbart ge dividendkupongerna som en gåva har inte ansetts tillräckligt för att beskattningen av dividendinkomsterna skall överföras på någon annan, om äganderätten till aktierna inte har överförts. HFD 1986 II 547 gällde ett fall där den skattskyldige hade skänkt sina dividendkuponger till sina släktingar och de hade lyft dividenderna. Trots detta beskattades den skattskyldige själv för den dividend som betalats mot dessa dividendkuponger.

I 33 b. 3 § i ISL avsedd dividend som har delats ut på basis av arbetsinsatsen utgör inkomst för den person, vars arbetsinsats det är frågan om, även om han inte skulle vara dividendens mottagare. Regleringen av arbetsinsatsdividender tillämpas på dividender som stått att lyfta 1.1.2010 eller senare (469/2009).

Dividendens skatteår

På dividendinkomst tillämpas såsom ett allmänt stadgande den på betalningsprincipen baserande periodiseringsbestämmelsen i ISL 110 §. Dividend utgör inkomst för det skatteår under vilket det enligt bolagsstämmans beslut stått att lyfta. Dividenden anses stå att lyftas den dag då bolagsstämman hållits, om man inte i bolagsstämman har bestämt något annat om när dividenden kan lyftas. Periodiseringsbestämmelser gäller förutom fysiska personer och dödsbon även yrkesutövare vilkas bokföring baserar sig på betalningsprincipen samt anteckningsskyldiga jordbrukare.

I beskattningen av affärsidkare och yrkesutövare som har dubbel bokföring tillämpar man prestationsprincipen. Dividenden utgör enligt prestationsprincipen inkomst för det skatteår, under vilket beslut om dividendutdelning har fattats och rätt till dividend har uppkommit. Den tidpunkt då dividenden stått att lyfta har ingen betydelse. Såsom inkomst av näringsverksamhet under skatteåret betraktas de dividender, till vilka man fått rätt under de räkenskapsperioder som utgick under skatteåret.

Inkomster som jämställs med dividend

Enligt ISL 33d § 2 mom. (716/2004) jämställs med dividend

- på ränta på andelskapital, placeringsandelar och tilläggsandelar som andelslag betalar
- på vinstandel i och ränta på grundfondsandelar och placeringar i tillskottsfonder som inhemska sparbanker betalar samt
- på garantikapital som ömsesidiga försäkringsbolag och försäkringsföreningar betalar.

Dessa inkomster är skattefria för fysiska personer och inhemska dödsbon upp till ett sammanräknat belopp om 1 500 euro. Till den del som inkomsten överskrider gränsen är 70 % skattepliktig kapitalinkomst och 30 % är skattefri inkomst. Under år 2005 var av beloppet som överskrider gränsen 57 % skattepliktig kapitalinkomst och 43 % var skattefri inkomst.

Med dividend jämställs också dividendersättning som fåtts i stället för dividenden (ISL 33d § 3 mom.).

7. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

RÄNTEINKOMSTER

HFD 1969/4108 II 546

I beskattningslagens 113 § avsedd ränta å för mycket uppburen skatt var skattepliktig inkomst.

HFD 1974/1941 II 543

Den gottgörelse ett aktiebolag i samband med en emission enligt en viss procent på basis av tidens gång presterade på teckningspris som betalts före förfallodagen, ansågs inte som en skattepliktig inkomst för aktietecknaren. Förhandsbesked. Skatteåren 1973 och 1974. Omröstning 5-2.

HFD 1978/3792 II 560

Den förmån, som delägare i aktiebolag erhållit på grund av att bolaget på lån, som det beviljat honom uppburit lägre ränta än gängse ränta, räknades till delägarens skattepliktiga inkomst enär han redan tidigare fått det lagenliga maximibeloppet av ränteavdrag.

HFD 1982/1891

Då räntor på depositioner som fysisk person insatt på sparräkning i penninginrättning var hans skattepliktiga inkomst, var skatteåret för ränteinkomsterna det kalenderår, för vilket räntan betalades och vid vars utgång den antecknades på kontot, även om den ränta som antecknats i räkningen stod att lyfta för deponenten först den första vardagen efter årsskiftet.

HFD 1984/172 II 571

Den räntegottgörelse som uträknats för tiden mellan emitteringsdagen och inköpsdagen i samband med köp av debenturer genom börsens förmedling kunde avdras som avdrag beroende på förvärvandet av debenturlånets ränteinkomst.

Debenturlånets förfallodag var under ettvart år 29.12. Debenturlånets ränta utgör inkomst för det skatteår under vilket räntan lyfts.

Ifall ifrågavarande debenturer säljs, var realisationsvinsten på debenturerna skattepliktig enligt 21 § 1 mom. IFSkL. Vid uträknandet av realisationsvinstens belopp beaktas inte erhållen eller erlagd räntegottgörelse. Räntegottgörelse i samband med försäljningen var att betrakta som ränteinkomst, på grund av vilken det var möjligt att göra ett förmögenhetsinkomstavdrag enligt 32 a § IFSkL. Förhandsbesked.

HFD 1984/730

Räntegottgörelse som erlagts i samband med köp av debenturer betraktades som utgift för inkomstens förvärvande i näringsverksamhet och inte som en del av anskaffningsutgiften. Räntegottgörelse erhållen vid försäljning av debenturer betraktades som särskild ränteinkomst från vilken förmögenhetsinkomstavdrag, som nämnts i 32 a § IFSkL fick göras.

HFD 1985/4503 II 568

Enligt villkoren för ett placeringskonto med hög ränta uppbärs av deponenten i uttagsprovision 3 % av det uttagna beloppet, om uttaget sker innan det uttagna beloppet varit 3 år på kontot. Det ansågs att såsom deponentens skattepliktiga ränteinkomst skulle betraktas endast beloppet av skillnaden mellan den nominella räntan och uttagsprovisionen. Provisionen var inte avdragsgill såsom utgift för inkomstens förvärvanden eller bibehållande eller såsom ränteutgift. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

HFD 1986/5698 II 560

Ett masskuldebrevslån (s.k. nollräntelån), vars lånetid var 10 år och emissionskurs 55 %, betalades tillbaka så, att av masskuldebreven årligen mot betalningskupongerna i anslutning till skuldebreven betalades 10 % av det nominella värdet. Tecknaren ansågs få skattepliktig ränteinkomst till den del inlösningspriset på kupongerna översteg deras relativa andel av anskaffningspriset på skuldebreven, dvs. av emissionspriset. Räntan utgjorde inkomst för det skatteår då kupongen inlöstes. Förmögenhetsinkomstavdrag kunde göras på grundval av ränteinkomsten. Förhandsbesked. Skatteåren 1986 och 1987.

HFD 1987/2631 B 555

A hade 30.3.1983 såsom betalning av ett lån till privatperson om 60 000 mk jämte en ränta om 75 000 mk som influtit för flera år fått depositionsbevis rörande 24 månaders tidsbundna depositioner vilka förföll till betalning 15.6.1984 och 18.1.1985. Enligt kontovillkoren för det tidsbundna kontot kunde kapitalet och den till kapitalet fogade räntan lyftas på förfallodagen eller mot provision under tre månaders tid före förfallodagen. Depositionsbevisen kunde fritt transporteras på namngiven person och för tryggande av den nya ägarens rätt skulle överföringen anmälas till banken. A ansågs såsom förmån med penningvärde ha fått betalning för den skattepliktiga ränteinkomsten om 75 000 mk redan i det ögonblick då depositionsbevisen överfördes, varför ränteinkomsten utgjorde inkomst för honom år 1983. Skatteåret 1983.

HFD 1987/3922 B 575

A ämnade köpa betalningskuponger rörande statens skattefria obligationslån med 10,75 % ränta (1985 II), vilka samtliga skulle förfalla samma dag. Inköpspriset på betalningskupongerna skulle bestämmas så att A vid inlösningen fick en årlig ränta om 10,5 % på sin placering. Med anledning av de yrkanden som framförts i HFD ansågs:

1) att betalningskupongerna inte utgjorde skattepliktiga tillgångar för A,

2) att det belopp överstigande anskaffningspriset på betalningskupongerna som A fick i samband med inlösningen av betalningskupongerna inte utgjorde A:s skattepliktiga inkomst till den del som motsvarade betalningskupongernas kupongränta;

Skattestyrelsens besvär att det belopp som översteg inlösningen av anskaffningspriset på betalningskupongerna skulle anses som A:s skattepliktiga ränteinkomst eller som annan inkomst förkastades.

3) Om A sålde betalningskupongerna före deras inlösningsdag, skulle skillnaden mellan överlåtelsepriset och anskaffningspriset, då A inte själv hade tecknat eller köpt obligationer utan endast betalningskuponger i anslutning till dem, anses som A:s skattepliktiga tillfälliga försäljningsvinst oberoende av avkastningens belopp. Om försäljningspriset på betalningskupongerna blev mindre än deras anskaffningspris, skulle stadgandet om försäljningsförlust i 29 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet tillämpas. Skattestyrelsens besvär om att skillnaden skulle anses som skattepliktig ränteinkomst förkastades. Förhandsbesked. Omröstning 6-1. Skatteåren 1986 och 1987.

HFD 1990/4676 B 572

En sökandebank hade från FM fått ett tillstånd att emittera till innehavaren betalbara placeringscertifikat. Placeringscertifikatet är en förbindelse med nollränta till vars innehavare banken utbetalar det nominella värde som antecknats på certifikatet på den förfallodagen som antecknats i certifikatet. Då placeraren gör placeringen köper han certifikatet av banken i dess nuvärde, dvs. försäljningsvärde, som man erhåller genom att från certifikatets nominella värde avdra räntan som beräknats på det placerade beloppet från placeringsdagen till förfallodagen. Placeraren köper alltså placeringscertifikatet för underpris jämfört med det nominella värdet. Banken ämnade sälja överlåtbara placeringscertifikat även till fysiska personer. CSN ansåg att avkastningen som uppstod i form av skillnaden mellan placeringscertifikatets nominella värde och emissionskursen skulle anses som förskottsinnehållningsunderkastad ränta. Det skulle anses att räntan hade utbetalats vid inlösningstidpunkten för placeringscertifikatet, på förfallodagen. Banken var skyldig att med stöd av 31 § 1 mom. 2 punkten och 32a § L om förskottsuppbörd verkställa förskottsinnehållning då den inlöste placeringscertifikatet från en privatperson. HFD: ingen ändring. Förhandsbesked.

HFD 1991/2977

Bankkontot hade öppnats i september 1990 som ett konto av 24 månader med villkoret att den skattskyldige hade möjlighet att i årsskiftet 1990 och 1991 besluta att kontot som han hade öppnat skulle behandlas som kapitalräkning och på den skulle betalas endast ränta på kapitalräkning samt att han hade möjlighet att ändra sitt konto så att det skulle bli ett konto med källskatt från och med början av år 1991, då lagen om källskatt på ränteinkomst trädde i kraft. Kontot som den skattskyldige hade öppnat ansågs vara i 1 § 1 punkt nämnd lag avsett konto så

länge som räntan på kontot inte höjdes så mycket att den skulle bli större än räntan som avses i nämnt lagrum. Ränteinkomsten på 4,5 procent som den skattskyldige erhållit från bankkontot var således inte hans skattepliktiga inkomst och kapitalet på kontot var inte hans skattepliktiga medel från den tid som hänför sig till tiden före han hade ändrat sin deposition till en deposition med källskatt. Förhandsuppgift. Skatteår 1990. Skatteår 1991.

HFD 1992/2021 B 503

114 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedda främmande makts diplomatiska representanter och med dem jämförbara andra personer var inte skyldiga att betala källskatt för sina i 3 § lagen om källskatt på ränteinkomster avsedda ränteinkomster.

HFD 1992/3753

Banken hade tagit i bruk en ny kontoform, vars depositionsränta skulle bestämmas gradvis enligt medel som fanns på kontot. Räntan kunde bindas antingen med grundräntan, dvs. med heliborräntan eller med annan eventuell referensränta. Deposition, på vilken enligt kontovillkoren betald ränta kunde för vissa månader under ränteutbetalningsåret eller för hela ränteutbetalningsåret förbli samma eller mindre än vad som stadgats i 1 § 1 punkten lagen om skattelättnader för depositioner och obligationer, betraktades inte som sådan deposition som avses i sagda lagen. Depositionen skulle betraktas som en i 3 § 1 punkten lagen om källskatt på ränteinkomst avsedd deposition.

HFD 1993/364 B 515

Den skattskyldige X hade 25.9.1992 på ett tidsbundet valutadepositionskonto i en finländsk bank deponerat ett belopp på 5 miljoner. Depositionen var bunden till XXY-korgvalutan. Som depositionstid hade överenskommits 25.9.1991-25.3.1992. Det hade överenskommits om att en ränta på 9 3/8 procent enligt depositionsvillkoren skall betalas på depositionen. När det tidsbundna valuadepositionskontot öppnades hade XXY-korgvalutans kurs varit 0,9989 mark och depositionens värde hade således varit 4.994.500 mark. Depositionen hade enligt villkoren förfallit till betalning 25.3.1992, varvid den förnyats så att förfallodagen inföll efter 6 månader. I samband med förnyandet hade den på depositionen upplupna räntan varit 236.979,17 XXY, dvs 261.933,10 mark, för vilkens del banken hade uppburit källskatt för ränteinkomst. Den ränta som översteg källskatten hade lagts till kapitalet. Den 25 mars 1992 utgjorde depositionen 5.207.748,21 XXY. Depositionstiden var 25.3.1992-25.9.1992. Den skattskyldiges avsikt var att före förfallodagen donera den tidsbundna valutadepositionen till en stiftelse.

Som förhandsbesked meddelade Centralskattenämnden, att eftersom depositionen på det tidsbundna valutadepositionskontot hade förfallit till betalning 25.3.1992 och den skattskyldige inte ändrat sin deposition i korgvaluta till Finska mark, var inte differensen i valutakurser mellan depositionsdagen 25.9.1991 och förfallodagen 25.3.1992, med beaktande av stadgandet i 114 § 1 momentet inkomst- och förmögenhetsskattelagen, att anses som X skattepliktiga inkomst, om X före förfallodagen donerade den förnyade depositionen. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade skattestyrelsens besvär. Förhandsbesked. Skatteåret 1992.

HFD 1993/938

En i 1 § 1 momentet lagen om skattelättnader för depositioner och obligationer avsedd skattefri deposition som den 26 mars 1992 förnyats för 24 månader, hade 1.7.1992 i samband med ett bilköp överförts på en annan person. Med beaktande av 1 § 2 momentet och 3 § 2 momentet lagen om skattelättnader för depositioner och obligationer samt 3 § 2 momentet lagen om källskatt på ränteinkomst, hade depositionen inte ändrats till en i lagen om källskatt på ränteinkomster avsedd deposition. Räntan enligt depositionsvillkoren för ifrågavarande deposition var således en skattepliktig inkomst för den person på vilken depositionen överförts, och depositionen hans skattepliktiga förmögenhet. Förhandsbesked. Skatteåret 1992.

HFD 1994/823

Den skattskyldige hade köpt bostadsaktier som berättigar till besittningen av en viss lägenhet i ett visst hus som var under byggnad, från bostadsaktiebolagets grundardelägare. Man hade

enligt köpebrevet överenskommit om att köpepriset skulle betalas i rater som förfaller till betalning enligt graden för färdigställande av huset. Om betalningsraten erlades innan den förföll till betalning, hade köparen rätt att erhålla en 10 procents årlig gottgörelseränta för tiden mellan betalningsdagen och förfallodagen. Skattenämnden lade vid verkställandet av beskattningen enligt detta villkor de 16.634 mark, som försäljaren enligt detta villkor erlagt, till den skattskyldiges inkomster som ränteinkomst. Länsrätten förkastade den skattskyldiges besvär, eftersom gottgörelseräntan som försäljaren erlagt skulle betraktas såsom den skattskyldiges skattepliktiga ränteinkomst.

HFD förkastade länsrättens utslag och den verkställda beskattningen. I köpebrevet hade kommits överens om bland annat storleken på köpebrevets betalningsrater och tiderna för prestationerna. Köparen hade varit skyldig att erlägga en 16 procents dröjsmålsränta för tiden för betalningsraternas försenande. Till de raters del som betalats före förfallodagen hade köparen haft rätt att erhålla en 10 procents gottgörelseränta för tiden mellan betalningsdagen och förfallodagen. Äganderätten till aktierna hade enligt köpebrevet överförts till köparen först efter att hela köpepriset av aktierna skulle ha blivit betalt. Med beaktande av de ovannämnda sakerna hade det inte mellan den skattskyldige och bolaget som sålt aktierna inte med anledning av betalningarna som erlagts innan betalningsraterna förfallit till betalning uppkommit något sådant skuldförhållande, på basen av vilket gottgörelseräntor nämnda rater skulle kunna anses såsom den skattskyldiges skattepliktiga ränteinkomst, utan raterna var rabatter som han erhållit på köpepriset av hans aktier. Ärendet återförvisades till skattebyrån för en ny behandling (Omröstning 4\-1).

Ledamoten med annan åsikt ansåg att det var frågan om skattepliktig ränteinkomst. Skatteåret 1988.

HFD 1995/2917 B

Ett skifteslag hade konstituerat sig för att skifta ett upplandat område. Skiftesförrättningen hade förklarats avslutad 18.5.1989. Förrättningsmännen hade beslutat att inlösningsprisen skulle betalas enligt kontoboken med avdrag för en summa motsvarande andelen i de samfällda områdena på skifteslagens konto i banken senast 20.11.1989. En förrättare skulle med hjälp av banken fördela de influtna inlösningssummorna inklusive räntor enligt kontoboken till de berättigade mottagarna inom tre månader räknat från det förrättningen hade införts i fastighetsregistret, vilket hade skett i slutet av 1991. Ränteinkomsterna skulle fördelas och delas ut till de delägarlägenheter i skifteslaget som enligt kontoboken skulle få ut pengar. Fördelningsgrunden var den samma som för den egentliga summan att fördela. Den upplupna räntan på depositionerna som skifteslaget haft på banken i sitt namn var skattepliktig inkomst för skifteslaget och det deponerade kapitalet skifteslagets skattepliktiga förmögenhet. Skatteåret 1990. Omröstning 4-3.

HFD 1995 /4067 B 516

En jordbrukare som var kontraktsproducent för ett andelsslakteri hade som räkenskapsperiod för överlåtelsepriserna på slaktdjuren då han sålde dem till slakteriet fått välja antingen två veckor utan ränta eller en förlängd redovisningstid på sex veckor varvid slakteriet betalade åtta procents årlig ränta för den förlängda tiden. Den utbetalda räntan var i egenskap av överlåtelsepris för jordbruksprodukter jordbrukets skattepliktiga inkomst och räntan ansågs alltså inte som sådan kapitalinkomst som avses i 32 § inkomstskattelagen. Förhandsbesked för åren 1994 och 1995.

HFD 1995/4334

Bankens dotterbolag A-Investering Ab hade i slutet av 1988 gjort 24 månaders tidsbundna depositioner i banken. I början av 1989 hade bolaget fört över depositionerna på fysiska personer. Banken hade i denna situation ansett de räntor som den betalat på depositionerna åren 1989 och 1990 skattefria och inte gjort förskottsinnehållning på dem.

Länsrätten ansåg, eftersom den som hade gjort depositionerna på de tidsbundna kontona var ett aktiebolag, att depositionerna då de gjordes inte var skattefria. Det faktum att de senare hade förts över på fysiska personer gjorde dem inte till skattefria depositioner. Banken hade således varit skyldig att göra förskottsinnehållning på räntan.

Högsta förvaltningsdomstolen förkastade

bankens besvär över länsrättens beslut. Betalningsåren 1989 och 1990.

HFD 1996/4009

Banken skulle innehålla källskatt på ränteinkomst för ränta som betalts på en 12 månaders tidsbunden deposition då den 2 procents ränta enligt maximibeloppet som avses i 33 § 2 mom. inkomstskattelagen och som skulle betalas på depositionen gottskrevs månatligen på kundens konto. Förhandsbesked till och med utgången av 1996.

HFD 1997/483

Räntan på bankens tidsbundna placeringskonto och valutakonto var bunden med flexibel referensränta som banken definierat och var högre än den årliga ränta om 2 procent som bestämts i 33 § 2 mom. inkomstskattelagen. Om depositionsavtalet senare ändras så, att förfallodagen förtidigas och räntan minskas till 2 procent, skall av räntan som betalas på depositionen innehållas källskatt på ränteinkomst. Förhandsavgörande för tiden 24.10.1995-31.12.1996. Omröstning 3-2.

HFD 1998/689 1998:11

Om en person som beskattas enligt inkomstskattelagen växlar US dollar, som finns på ett skattepliktigt konto i en finsk bank, till Japanska jen eller annan utländsk valuta, realiseras kursvinsten eller -förlusten, som beror på förändringen av dollarns valutakurs mellan den dag då dollarbeloppet förvärvats och andra belopp i utländsk valuta anskaffats, inte ännu vid valutaväxlingen såsom en rat som skall beaktas i beskattningen. Förhandsavgörande för skatteår 1997 och 1998.

HFD 1998/1528 1998:33

Banken hade under 1992 betalt räntor som avses i lagen om källskatt på ränteinkomst, vilka räntor hade delvis influtit för 1993, och innehållit av dem källskatt på ränteinkomst enligt 15 procent, vilken skatteprocent var gällande vid betalningstidpunkten. Lagen hade senare ändrats så, att källskatten på ränteinkomster som influtit för år 1993 var 20 procent. Räntetagaren kunde inte debiteras beloppet som motsvarade förhöjningen av källskatteprocenten.

HFD 1999/1130

Det hade överenskommits, att för ett lån som föräldrarna givit sitt barn och dennes make år 1991 skulle betalas Finlands Banks grundränta motsvarande ränta, som enligt lånevillkor skulle betalas senast på lånets förfallodag. Fordringsägarna och gäldenärerna hade 31.12.1995 kommit överens om, att räntan 24 699 mark på lånekapitalet om 146 700 mark för tiden 1.1.1993 - 31.12.1995 läggs till lånekapitalet och att det nya lånekapitalet per 31.12.1995 var 171 399 mark. Det ansågs, att räntan hade betalts 31.12.1995 och skulle således beskattas som föräldrarnas inkomst för 1995. Skatteår 1995. Omröstning 3-2.

CSN 1982/863

K har för avsikt att köpa skattefria obligationer av en penninginrättning. I samband med köpet skulle penninginrättningen förbinda sig att köpa tillbaka obligationerna till deras nominella värde, varvid den upplupna nominella räntan skulle gottgöras efter en uppsägningstid på sju dygn. Med beaktande av arrangemanget i sin helhet, ansågs att sökandens på detta arrangemang baserade rätt inte kunde betraktas som hans skattefria tillgångar och att den ränta eller annan inkomst sökanden skulle komma att få av obligationerna eller på annat sätt, inte var hans skattefria inkomst.

CSN 1990/277

En personkund gjorde i en bank en tidsbunden deposition med nollränta som banken gav honom ett depositionsbevis över. Depositionsavkastningen utgjordes av skillnaden mellan depositionens nominella värde och inköpspriset på depositionen. Depositionsbeviset kunde överföras endast till namngiven person. Avkastningen som inflöt som skillnad mellan det nominella värdet av och inköpspriset på den tidsbundna depositionen med nollränta skulle anses som förskottsinnehållningunderkastad ränta. Det ansågs att denna ränta hade utbetalts på förfallodagen då banken inlöste depositionsbeviset. Banken var skyldig att verkställa förskottsinnehållning på räntan då personkunden lyfte

medlen på den tidsbundna depositionen men inte då depositionsbeviset före förfallodagen hade överförts till ett aktiebolag, som lyfte medlen på depositionen. Skatteåret 1990 och skatteåret 1991. Omröstning 7-1. Se även beträffande placeringscertifikat CSN 278/90 och HFD 28.12.1990 nr 4676.

CSN 1990/295

Den skattskyldige A ämnade placera sina medel på konvertibla valutakonton i ett inhemskt bank. Till förfogandet stod kapitalräkning i valuta, avistavalutakonto och tidsbunden valutakonto. Man kunde göra depositioner i alla i Finland noterade konvertibla valutor på dessa konton. Ränta på dessa depositioner betalades enligt avtalet. Räntan som A fick av depositionerna på kapitalräkningen i valuta och avistavalutakontot utgjorde hans skattefria inkomst vid beskattningen för 1990 och 1991, om den årliga räntan på kontona var högst Finlands Banks grundränta minskad med fyra procentenheter. Den ränta som A fick av depositionen på det tidsbundna valutakontot utgjorde hans skattefria inkomst vid beskattningen för 1990 och 1991, om depositionen gjordes på kontot för 24 månader och om den årliga räntan på depositionen var högst Finlands Banks grundränta minskad med två procentenheter eller om den årliga räntan på en deposition som gjordes år 1990 var högst Finlands Banks grundränta minskad med en procentenhet. Om den ränta som A fick av valutakontona var större än det som har nämnts ovan och om ränteinkomsterna utgjorde hans skattepliktiga inkomst, fick A vid beskattningen för 1990 och 1991 på basis av räntorna som han fick av dessa depositioner göra förmögenhetsinkomstavdrag enligt 97 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Valutakursförlusten, som A eventuellt erhållit 1991, då A:s deposition lyfts, betraktades inte såsom förlust, som hänför sig till tillfällig överlåtelse, inte heller som kursförlust avsedd i 87 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Valutakursförlusten var inte heller på annan grund avdragbar vid A:s beskattning. Skatteåret 1990 och skatteåret 1991.

CSN 1993/108

Kommunen S hade av de lån sökandena tagit för att förvärva av bostadsaktier godkänt 200 000 mark såsom lån som berättigade till räntestöd, och beviljat dem ett räntestöd på 4 procent, dvs 8 000 mark. Det räntestöd som kommunen i pengar betalade till sökandena betraktades inte som ett i 53 § punkt 6 IS avsett skattefritt räntestöd utan som en i 29 § 1 momentet och 61 § 1 momentet samma lag avsedd skattepliktig förvärvsinkomst. Skatteåren 1993 och 1994.

CSN 1993/244

Makarna bedrev gemensamt gårdsbruk på sin boskapslägenhet. Den mjölk som producerats på lägenheten levererades till ett andelsmejeri, där den ena maken var medlem. På basis av den producerade mängden mjölk betalde mejeriet månatligen en förskottslikvid och årligen, på basis av den levererade mjölkmängden och andelslagets resultat, en efterskottslikvid. Mejeriet betalade mjölklikviden för varje enskild månad den 23 dagen i den följande månaden och ränta på efterskotsslikviden för tiden från den dag räkenskapsåret upphört till betalningsdagen. Räntan på likvidfördröjningen och efterskottslikviden betraktades som makarnas inkomst av jordbruk, på basis av vilken kapitalinkomstandelen av den rörelseinkomst som skall fördelas på det sätt som avses i 32 § och 38 § 1 momentet IS i det förhållande som stadgats i 14 § 3 momentet IS utgör en skattepliktig kapitalinkomst för företagarmakarna. Till övriga delar är den rörelseinkomst som skall fördelas mellan makarna deras förvärvsinkomst enligt det i 14 § 3 momentet IS stadgade förhållandet. Det producentlån som andelsmejeriet innehållit för att finansiera sin verksamhet hörde inte till jordbrukets nettoförmögenhet. Den ränta som betaldes på producentlånet var en kapitalinkomst, såsom även de räntor som betalts på de depositioner som båda makarna haft möjlighet att göra vid andelsmejeriet. Skatteåret 1993.

CSN 1994/71

Den skattskyldige fick inte såsom avdrag för inkomstens förvärvande avdra värdestegringen av skuldebrevet, som han betalat för skuldebrevet av masskuldebrevslånet. Den skattskyldige fick såsom anskaffningsutgift för skuldebrevet i samband med överlåtelsen av skuldebrevet avdra köpepriset, som han betalat för skuldebre-

vet, minskat med eftermarknadsgottgörelsen. Skatteåret 1994.

CSN 1998/72

En utländsk banks filialverksamhet i Finland emitterade i sitt eget, den finska filialverksamhetens, namn ett masskuldebrevslån i officiell finsk valuta, som var avsedd för att tecknas av den finska allmänheten. Lånebeloppet var ca 150 miljoner mark och lånetiden 5 år. Tillgångar som fåtts av emissionen utgjorde filialens inkomstförvärv och användes i filialens verksamhet i Finland. Räntan betalades åt skuldebrevets innehavare i officiell finsk valuta i Finland. Räntan som betalades på masskuldebrevslånet var ränteinkomst som avses i lagen om källskatt på ränteinkomst (1341/90).

CSN 2001/6

Banken ämnade emittera för att antecknas av allmänheten ett masskuldebrevslån, vars intäkt skulle bero på utvecklingen av valutakursen mellan den gemensamma valutan euro och Förenta Staternas dollar. På lånet skulle på förfallodagen betalas gottgörelse på basis av valutakursernas värdeförändring. OM ändringen skulle vara negativ, skulle gottgörelse inte alls betalas.

Lånet var ett i 34 § lagen om skuldebrev avsett masskuldebrevslån. Det var avsett att tecknas av allmänheten och skulle också registreras i förteckningen som upprätthålls av finansinspektionen.

I regeringens proposition med förslag till lag om källskatt på ränteinkomst konstateras bl.a. att källskatten endast skulle gälla för betalning som uppbärs med benämningen ränta. Indexgottgörelserna skulle i källskattesystemet likställas med ränta.

Gottgörelse som är bunden med utvecklingen av valutakurserna betraktades som indexgottgörelse som skulle likställas med ränta på sätt som av ses i lagen om källskatt på ränteinkomst. För den skulle således källskatt betalas i enlighet med lagen om källskatt på ränteinkomst. Förhandsavgörande för år 2000 - 2002.

DIVIDENDINKOMSTER

HFD 1986/2754 II 547

A hade donerat dividendkuponger för aktier som han ägde i X AB till sin make, sina barn och sina övriga släktingar, vilka i sina deklarationer uppgav de dividendinkomster som de fått mot dividendkupongerna såsom sina egna inkomster. Skattenämnden lade emellertid vid beskattningen dessa dividendinkomster till A:s inkomster. Eftersom A ägde aktierna enligt vilka ifrågavarande dividendinkomster hade betalts, ansåg HFD med bibehållande av den verkställda beskattningen att A skulle beskattas även för dessa dividendinkomster. Skatteår 1980. Skatteår 1981. Skatteår 1982.

HFD 1990/4437 B 554

Räkenskapsperioden hos en sammanslutning som skulle fördelas som bedrev rörelse i form av ett travstall var 1.1-31.12.1988 och räkenskapsperioden hos ett aktiebolag som var delägare i sammanslutningen var 1.1.1988-31.3.1989. Eftersom aktiebolaget inte hade en räkenskapsperiod som utgick under 1989, förkastades de besvär av prövningsombudet, i vilka yrkats på att den andel av den för sammanslutningen fastställda beskattningsbara inkomsten som fördelats på aktiebolaget skulle beskattas som en inkomst för aktiebolaget skatteåret 1988. Skatteåret 1988.

HFD 1995/1121 B

Ett aktiebolag hade på sin ordinarie bolagsstämma 15.9.1990 beslutat dela ut dividend för räkenskapsperioden 1.7.1989--30.6.1990. Beslutet att dela ut dividend återtogs på bolagets extra bolagsstämma 31.12.1991. Som grund för återtagandet framlades ingen annan orsak än att bolagets resultat och likviditet hade försämrats efter beslutet om dividendutdelning och dividendutdelningsbeslutets laglighet hade inte ifrågasatts. Eftersom beslutet om att häva dividendutdelningen hade fattats efter utgången av den räkenskapsperiod som följde på den ifrågavarande räkenskapsperioden, skulle beslutet som bolaget fattade på sin ordinarie bolagsstämma om att dela ut dividend för räkenskapsperioden 1.7.1989-30.6.1990 beaktas enligt lagen om

gottgörelse för bolagsskatt, även om den ordinarie beskattningen för år 1990 hade slutförts först 31.1.1992. Beskattningsåret 1990.

HFD 1995/1122 B

Ett aktiebolag hade på sin ordinarie bolagsstämma 14.3.1991 beslutat dela ut dividend för räkenskapsperioden 1.1.-31.12.1990. Beslutet att dela ut dividend återtogs på bolagets extra bolagsstämma 31.12.1991, dvs. den sista dagen av den räkenskapsperiod som följde på den ifrågavarande räkenskapsperioden och innan verkställandet av den ordinarie beskattningen för år 1990 hade avslutats 31.1.1992. Som grund för återtagandet av dividendutdelningen hade inte lagts fram någon annan orsak än att bolagets resultat och likviditet hade försämrats efter beslutet om dividendutdelning och dividendutdelningsbeslutets laglighet hade inte ifrågasatts. Eftersom den dividend man beslutat dela ut hade kunnat lyftas från och med 15.3.1991 och bolaget också de facto hade betalat dividend, skulle beslutet som bolaget fattade på sin ordinarie bolagsstämma om att dela ut dividend för räkenskapsperioden 1.1.-31.12.1990 beaktas enligt lagen om gottgörelse för bolagsskatt. Beskattningsåret 1990. Omröstning 4-3.

HFD 1999/1064

Delägaren i ett icke börsnoterat bolag ägde av bolagets aktiestock om 30 aktier 27 aktier, av vilka tre hörde till serie A och 24 till serie B. Bolaget delade ut dividender endast på aktier i serie A. Dividenderna och gottgörelserna för bolagsskatt ansågs utgöra kapitalinkomst upp till det belopp, som motsvarade den årliga avkastningen om 15 % som räknats på det i förmögenhetsskattelagen avsedda matematiska värdet av alla aktier som delägaren ägde. Till faktorerna för beräkning av kapitalinkomstandelen skulle således inräknas även aktierna i serie B, trots att dividend inte utdelades för dem. Skatteår 1993.

HFD 2000/1827

Ett aktiebolag, vars aktiestock ägdes av A, hade givit kommanditbolaget, vars ansvariga bolagsman A också var, flera penninglån. Skuld till det nämnda bolaget, vilken skuld i samband med upplösning av kommanditbolaget överfördes till A, skulle betraktas som penninglån som avses i 42 § 4 mom. inkomstskattelagen, som skulle dras av från det matematiska värdet på A:s aktier innan dividendens kapitalinkomstandel räknas ut. Förhandsavgörande, skatteår 1999-2000.

HFD 2002/19 2002:1

Längden av aktiebolagets räkenskapsperiod saknade betydelse då dividend och därtill ansluten gottgörelse för bolagsskatt som fåtts från sagda bolag, som inte var ett börsbolag, indelades i kapitalinkomst och förvärvsinkomst i dividendtagarens beskattning.

HFD HFD 2003/1954 2003:55

A:s makar, av vilka mannen var aktiebolagets verkställande direktör och hustrun medlem i styrelsen ägde båda 40 procent av bolagets aktier. Fastighetsaktiebolaget, som bolaget ägde i sin helhet, ägde en bostadsfastighet, som användes som bostad för makarna A:s familj. Det ansågs, att bostaden hörde i enlighet med 42 § 2 mom. inkomstskattelagen i sin helhet till bolagets tillgångar och bostadens värde skulle således dras av från värdet på aktier som makarna ägde då kapitalinkomstandelen av dividenden som fåtts av bolaget räknades ut. skatteår 1998.

HFD 2008/1161, 2008:6

Sökanden hade för avsikt att grunda ett aktiebolag som skulle bedriva läkarverksamhet. Läkarna tecknade bolagets aktier antingen själv eller via holdingbolag som de ägde. Aktierna i bolaget som skulle grundas fördelades i en stamaktieserie och i flera mottagningsaktieserie. Varje läkare som intrdde i verksamheten hade i bolaget en egen mottagningsaktieserie. Varje mottagnings- och stamaktieseries rätt till bolagets tillgångar bestämdes enligt bolagsordningens föreskrift enligt det sammanlagda beloppet av resultatet av aktieserien i fråga och de resultat från tidigare år som inte hade fördelats. Stamaktieseriens verksamhetsresultat beräknades av förvaltningsfunktionen och verksamhetsresultatet av varje mottagningsaktieserie beräknades av mottagningen i fråga. Bolagets redovisning skulle enligt bolagsordningen skötas så, att verksamhetsresultatet av respektive aktieserie skulle kunna verifieras. då grunden för dividenden hade bestämts i bolagsordningen och delä-

garna inte hade prövningsrätt om, hur dividendutdelningen skulle hänföras mellan de olika aktieserierna, ansågs dividenen som bolaget hade delat ut, med beaktande av den gällande lagstiftningen, utgöra skattepliktig dividendinkomst, som beskattas, beroende på dividendtagaren, på sätt som i inkomstskattelagen och i lagen om beskattning av inkomst av näringsversamhet föreskrivs. Förhandsavgörande för skatteår 2007 - 2008. Omröstning 3-1-1.

CSN 1993/142

Ab X räkenskapsperiod hade tidigare varit ett kalenderår men hade nu ändrats så att den utgick 31.1. På grund av ändringen utgick bolagets en månad långa räkenskapsperiod 31.1.1993. Bolaget ämnade 1993 dela ut dividend till sin aktionär A, en fysisk person, på basis av den balans som fastställts för den räkenskapsperiod som utgått 31.1. Längden på ifrågavarande räkenskapsperiod har ingen betydelse när vid beskattningen fastställs storleken av kapitalinkomstandelen av dividenden, utan av den dividend A erhållit utgör kapitalinkomsten ett belopp upp till 15 procent av det i förmögenhetsskattelagen avsedda matematiska värdet av hans aktier. Skatteåret 1993. Omröstning 4-4.

CSN 1993/187

X Ab är ett 1973 bildat bolag vars räkenskapsperiod är 1.5-30.4. A hade från och med 1989 ägt 40 st aktier i X Ab. De dividender och gottgörelser för bolagsskatt som hänförde sig till dessa som A erhållit av X Ab för räkenskapsperioderna 1.5.1991-30.4.1992 och 1.5.1992-30.4.1993, ansågs sammanräknade vara A:s kapitalinkomst för 1993 upp till det belopp som motsvarande en årlig avkastning på 15 procent på det i FSkL (1537/92) avsedda matematiska värdet av de bolagets aktier som sökanden ägt, för vilket värde bokslutet för den räkenskapsperiod som utgått 30.4.1992 utgjorde grund. Den övriga delen av de dividender och till dessa hörande gottgörelser för bolagsskatt som A 1993 erhållit av bolaget var hans förvärvsinkomst. Skatteåret 1993. Omröstning 5-3.

CSN 2001/84 (INGEN ÄNDRING HFD 1646/2002)

A Ab hade skaffat B Ab: s aktier genom aktiebyte som avses i 52f § NärSkL. Person X hade i samband med aktiebytet överlåtit aktier som han ägde i B Ab och fick som vederlag nya aktier som A Ab hade emitterat, vilka aktier var belagda med delvis överlåtelsebegränsning. Enligt avtalet om aktiebyte X fick obegränsad besittningsrätt på en viss del av aktierna först efter fem års tid. Aktierna som var belagda med överlåtelsebegränsning fanns på ett separat värdeandelskonto, som förvaltades av en tredje obunden part. X fick dividenden som belöpte på aktierna som var belagda med överlåtelsebegränsning till sin besittning först efter det att överlåtelsebegränsningarna förfallit. Dividenden som belöpte på aktierna under den tid då överlåtelsebegränsningarna var i kraft inbetalades på ett separat bankkonto, som förvaltades av en obunden tredje part. Om villkoren för aktiebytet inte skulle uppfyllas, överförs de med överlåtelsebegränsningar belagda aktierna i A Ab jämte dividenden som betalas på dem till A Ab, varvid X får varken aktierna eller dividenden till sin besittning. De med överlåtelsebegränsningar belagda aktierna som X får vid aktiebytet räknades till hans skattepliktiga tillgångar under den tid då överlåtelsebegränsningarna var i kraft. Beskattningsvärdet av A Ab:s aktie, som var en offentligt noterat värdepapper, var 70 % av det gängse värdet. Dividenden som betalades på överlåtelsebegränsning underkastade aktier var inkomst för x för det skatteår, under vilket dividenden hade betalts till X :s separata bankkonto som förvaltades av en tredje part. (icke laga kraft vunnet).

8. FÖRVÄRVSINKOMSTER

VAD ÄR FÖRVÄRVSINKOMST

Kapitalinkomsterna har definierats på ett uttömmande sätt i ISkL. All annan inkomst än kapitalinkomst är förvärvsinkomst. De vanligaste förvärvsinkomsterna är en på basis av ett arbetsförhållande erhållen lön och en inkomst som skall jämställas med denna samt pension. Även en i stället för denna inkomst erhållen inkomst, förmån eller ersättning, t.ex. arbetslöshetsdagpenning och dagtraktamente av olycksfallsförsäkring, är förvärvsinkomst. Även det värde av leveransarbete som hänför sig till handel med virke är förvärvsinkomst.

Förvärvsinkomsten ansluter sig dock inte alltid till utförande av arbete, eftersom även t.ex. en förtäckt dividend (ISkL 62.2 §) är förvärvsinkomst. Förvärvsinkomst är enligt rättspraxisen också en garantiprovision (HFD 1994/2895, se kapitel 5, HFD:s utslag och CSN:s beslut).

Av resultatet av näringsverksamhet och jordbruk kan även en del vara förvärvsinkomst. Av dessa inkomster avskiljs först kapitalinkomstandelen och resten beskattas som förvärvsinkomst. Även inkomstandelen för en delägare i en sammanslutning och den dividend som ett annat bolag än ett börsbolag har utbetalat, indelas i en kapital- och förvärvsinkomstandel. Av resultatet av renskötsel är värdet av det arbete som utförts för renskötseln en förvärvsinkomst.

Förvärvsinkomsterna beskattas vid statsbeskattningen enligt en progressiv skala.

Av förvärvsinkomsterna behandlas löner, naturaförmåner och personalförmåner i kapitel 9, pensioner och sociala förmåner i kapitel 10. Skattefria prestationer behandlas i kapitel 11.

FÖRSÄKRINGSPRESTATIONER PÅ BASIS AV PERSONFÖRSÄKRINGAR

Försäkringsprestationer på basis av livförsäkring och en till denna ansluten sparförsäkring är kapitalinkomst. Samtliga pensioner, även de pensioner som före 1993 behandlats som kapitalinkomst, är förvärvsinkomster. Pensioner som betalas på basis av frivilliga individuella pensionsförsäkringar som den skattskyldige och dennes make tecknat utgör efter övergångsperioden kapitalinkomst (ISL 772/2004, se kapitel 13).Försäkringsprestationer som ersätter minskad inkomst och försämrad utkomst är förvärvsinkomster (ISL 34 §).

På skatteplikten för gamla försäkringsprestationer och på uträkningen av det skattepliktiga beloppet tillämpas övergångsstadgandena i 143 § ISL. En indelning fördelning i kapital- och förvärvsinkomst görs dock alltid enligt ISL från 1993.

De försäkringsprestationer som skall anses som kapitalinkomst, såsom livförsäkringarnas sparsummor och dödsfallsersättningar, behandlas i kapitel 5. I detta kapitel behandlas försäkringsprestationer som skall anses som förvärvsinkomst, såsom dagtraktamenten och andra ersättningar för förlorad förvärvsinkomst. Pensionsförsäkringar behandlas i kapitel 10, Pensioner, och de försäkringspremier som arbetsgivarna betalar i kapitel 9, Försäkringspremier.

OLYCKSFALLSSKYDD

På grundvalen av en obligatorisk olycksfallsförsäkring utbetalas ersättning för olycka som inträffat i arbetet eller under en arbetsresa och för de i lagen om yrkessjukdomar avsedda yrkessjukdomarna.

I lagen om olycksfallsförsäkring (608/48) definieras vad som skall ingå i en lagstadgad olycksfallsförsäkring. Ur beskattningssyn-

punkt saknar det betydelse om försäkringen är frivillig eller obligatorisk (t.ex. ISL 80 § 2 p.). Ett obligatoriskt olycksfallsskydd gäller samtliga de personer som såsom arbetstagare drabbas av sådana arbetsolyckor som definierats i lagen om olycksfallsförsäkring. Till området för denna hör de i lagen om yrkessjukdomar (1343/88) avsedda yrkessjukdomarna.

För anordnandet av det obligatoriska olycksfallsskyddet är arbetsgivaren skyldig att ta en försäkring. Ersättningar till innehavare av statstjänst betalas av statsmedel L om olycksfallsersättning för statstjänstemän (449/1990). Även vissa mindre arbetsgivare är befriade från försäkringsskyldighet och olycksfallsverket betalar ersättningar till deras anställda.

Det obligatoriska olycksfallsskyddet gäller även eleverna i vissa skolor, inrättningar och vid vissa kurser, vid olycksfall som härrör av övningsarbeten som ingår i undervisningen.

Det obligatoriska olycksfallsskyddet gäller inte företagare och deras familjemedlemmar som arbetar inom deras hushåll och inte majoritetsaktionärer i ledande ställning (L om olycksfallsförsäkring 1 §). Ett undantag är gårdsbruksföretagarna, vilka det obligatoriska olycksfallsskyddet med den lag som trädde i kraft 1.7.1982 (1026/81) utvidgades att omfatta.

På basis av vissa speciallagar betalas av statsmedel även enligt lagen om olycksfallsförsäkring ersättningar till vissa personer som inte är arbetstagare. Sådana lagar är bl.a.

- L om olycksfallsersättning i vissa fall åt den som lämnat bistånd vid fullgörande av tjänsteåliggande (625/67)
- L om skadestånd för olycksfall vid räddning av människoliv (158/35) och
- Räddningslag (468/2003).

Olycksfallsersättningar som med stöd av dessa stadganden, kan även betraktas som ersättningar som erhållits på basis av olycksfallsskyddet.

Obligatoriskt skydd vid trafikolyckor

På basis av det obligatoriska trafikförsäkringen ut ersättningar för både person- och sakskador. Ersättning kan även utbetalas på grund av att inkomster försenas, såsom när en skada har orsakat att yrkesutbildningen har avbrutits och kan slutföras först i ett senare skede.Ersättning för dröjsmål utgör skattepliktig förvärvsinkomst.

Patientskadelagen

Som patientskada ersätts en personskada som orsakas en patient i samband med hälso- eller sjukvård. På basis av patientskadelagen (585/86) betalas dagpenning, pension, ersättning för sjukvårdskostnader, ersättning för sveda och värk samt för lyte eller annat bestående men.

L om smittsamma sjukdomar

På basis av L om smittsamma sjukdomar (583/86) har en person rätt att erhålla dagpenning på sätt som stadgas i sjukförsäkringslagen samt dessutom ersättning för förlorad inkomst och olika kostnader, om han på grund av en smittsam sjukdom har förordnats utebli från sitt förvärvsarbete eller hållas isolerad. Folkpensionsanstalten betalar enligt lagen om smittsamma sjukdomar dagpenning och ersättning för förlorad förvärvsinkomst.

Skattepliktiga försäkringsprestationer

Ersättningar på grund av personförsäkring som utgivits i stället för skattepliktig inkomst eller annars som ersättning för minskade inkomster eller försämrad utkomst är skattepliktiga (ISL 79 §).

Ersättningar för förlorad förvärvsinkomst

Ersättningar för förlorad förvärvsinkomst utbetalas på basis av både obligatoriska och frivilliga försäkringar. Sådana ersättningar är t.ex. dagpenning, invalidpension och familjepension. Ersättningarna är i sin helhet förvärvsinkomst.

Även kapitaliserade engångsersättningar som ut på grund av minskade inkomster eller försämrad utkomst är skattepliktig inkomst (ISL 79 §). På en på basis av en olycka eller ett försäkringsfall för sjukdom eller skada som en engångsersättning före 1.1.1989 utbetald engångsersättning tillämpas övergångsstadgandet i 163.2 § IFSkL från 1989.

Skada som inträffat före 1982

Sådan dagpenning, livränta och försörjningspension eller sådant tillägg i anslutning till dem som med stöd av obligatoriskt olycksfallsskadeskydd har utbetalts på grund av försäkringsfall som har inträffat före den 1 januari 1982 är skattepliktiga endast till den del som det årliga beloppet av dem överstiger 3 400 euro (ISL 80 § 2 p.). Skattefriheten gäller även av arbetsgivaren i form av lön eller förskott erhållna betalningar. Den överstigande delen är förvärvsinkomst.

Retroaktiva ersättningar

Utredningen av skadefallen kan ta tid, varför pensioner och fortsatta ersättningar på basis av obligatorisk olycksfalls- och trafikförsäkring i vissa fall i efterskott kan betalas ut för ett flertal år. Skatteplikten för dessa retroaktiva ersättningar bestäms enligt de stadganden som tillämpas betalningsåret.

I fråga om retroaktivt utbetalda ersättningar har av den andel som tillkommer olika år i rättspraxis som skattefritt ansetts det belopp som de stadganden som tillämpas skatteåret tillåter. I fråga om retroaktivt betalda tilläggsersättningar har vid uträkningen av de belopp som skall anses skattefria även beaktats eventuella tidigare utbetalda ersättningar (se HFD 1978 II 555 och 1981 II 546).

Periodisering av en retroaktiv pension

Enligt 112 § ISL kan en retroaktivt utbetald lagstadgad pensionsinkomst periodiseras, om pensionen om minst tre månader hänför sig till tiden före skatteåret. Periodiseringen kan dock endast göras för skatteåret och de två föregående åren. Från och med skatteåret 2005 periodiseras pensionsinkomsten endast då beloppet som betalts retroaktivt är minst 500 euro.(Beträffande periodiseringen av en pension, se kapitel 10, Periodisering av pension.)

Förseningsränta

Om betalningen av en ersättning enligt olycksfalls- eller trafikförsäkringslagen fördröjs med över tre månader, skall försäkringsanstalten betala den fördröjda ersättningen förhöjd för fördröjningstiden (940 och 941/84). Förhöjningen är härvid samma inkomst som den fördröjda betalningen.

Ersättningarnas ordning

Enligt 27 § sjukförsäkringslagen är dagpenning för stadgad tid primär i förhållande till förvärvspensioner. Likaså är sjukförsäkringslagen primär om den försäkrades rätt till skadestånd grundar sig på patientskadelagen. Då ersättningar ut för olycksfall, yrkessjukdom eller trafikskada är sjukförsäkringslagen fortsättningsvis sekundär. Dagpenning betalas således av det försäkringssystem som i varje enskilt fall konstateras vara betalningsskyldigt.

Om erhållandet av en annan ersättning fördröjs, kan ersättningen till sitt fulla belopp utbetalas från sjukförsäkringen. Den försäkrades rätt till ersättning enligt annan lag övergår härvid på Folkpensionsanstalten. Beskattningsförfarandet bestäms i enlighet med den inkomst som betalts till den skattskyldige. Om en prestation som den skattskyldige erhållit senare konstateras vara av ett annat slag, kan beskattningen rättas (se HFD 1971/2381 samt HFD 1989 B 518).

SKADESTÅND

Skadestånd

Enligt de skadeståndsrättsliga principerna kan ersättningsskyldigheten grunda sig på avtalsansvar eller deliktansvar, om vilket stadgas i skadeståndslagen (472/74). Skador som ersätts enligt skadeståndslagen är bl.a. person-

skada, sakskada samt annan ekonomisk skada som t.ex. kan ha vållats av en grundlös tidningsnotis.

Skadeståndslagen gäller ersättande av skada som vållats såväl genom ett brott som genom en annan gärning, såvida inte annat har stadgats eller avtalats. För att trygga förverkligandet av rätten till skadestånd har stadgats en brottsskadelag (1204/05), med stöd av vilken den som lidit skada erhåller ersättning för person- eller sakskador, såvida inte dessa ersätts på basis av en annan lag eller en eventuell försäkring.

Skatteplikten för även dessa ersättningar bestäms i enlighet med stadgandena om skadestånd. Endast ett sådant skadestånd är således skattepliktigt, som erhållits i stället för skattepliktig inkomst eller annars som ersättning för försämrad utkomst. I praktiken erläggs skadeståndet vanligtvis av ansvarsförsäkringen.

Ansvarsförsäkringar

En ansvarsförsäkring ger skydd i händelse av en sådan skadeståndsskyldighet som skadevållaren eller någon annan ansvarig kan bli föremål för på grund av skada som förorsakats annan.

Ansvarsförsäkringar har utvecklats för olika ändamål. Ansvarsförsäkringen kan vara en ansvarsförsäkring för t.ex. en privatperson eller en fastighet. Med stöd av den sistnämnda ersätts bl.a. snö- och isras från ett tak samt fall som förorsakas av hala trottoarer. Vanliga ansvarsförsäkringar är även läroinrättningarnas ansvarsförsäkringar, yrkesutövarnas ansvarsförsäkringar (t.ex. advokater), ansvarsförsäk ringar för tävlings- och rekreationsverksamhet samt ansvarsförsäkringar som utvecklats för industriell verksamhet.

En ansvarsförsäkring ingår ofta i olika kombinationsförsäkringar, såsom hemförsäkringar och reseförsäkringar.

Skattepliktiga skadestånd

Den allmänna principen för skadestånd ingår i 78 § ISL. Enligt denna är skadestånd och därmed jämförbara ersättningar endast skattepliktiga om de erhållits i stället för en skattepliktig inkomst eller som ersättning för minskade inkomster eller försämrad utkomst. Stadgandet gäller alla skadestånd, vare sig ersättningen baserar sig på avtalsansvar, direkt på skadeståndslagen eller på en obligatorisk eller frivillig ansvarsförsäkring.

Ett skadestånd som ersätter en icke erhållen inkomst är en skattepliktig förvärvsinkomst. Skattepliktig inkomst är bl.a. ersättningar för förlorad förvärvsinkomst på grund av personskada. Skattepliktig inkomst är även en som skadestånd erhållen invalidpension, vars bestämningsgrund har varit förlusten av förvärvsinkomster. Skattepliktig är likaså ersättning för inkomst som icke erhållits på grund av att den som lidit skada inte kunnat använda sina arbetsredskap.

Skattepliktiga ersättningar för inkomstbortfall betalas också med stöd av brottskadelagen (1204/2005) och lagen om ersättning av statens medel åt oskyldigt häktad eller dömd (422/1974). Med stöd av dessa lagar betalas också skattefria ersättningar för sveda och verk och lidande.

Som skattepliktig inkomst har i rättspraxis ansetts en ersättning som ett försäkringsbolag som ersättning för inkomstbortfall under en övergående arbetsoförmåga utbetalde till en person som halkat på en trottoar (HFD 1980 II 567).

Skattepliktig var också ersättningen som betalts av revisionsbyråns ansvarsförsäkring, vars grund hade varit revisionsbyråns fel.Revisionsbyrån hade räknat fel dividendbeloppet som skulle beskattas som kapitalinkomst. Kunden lyfte dividender i enlighet med denna kalkyl och en betydande del av dividenderna beskattades som förvärvsinkomst (HFD 2002/2346).

Olaglig uppsägning

Som skattepliktig löneinkomst anses den ersättning en arbetstagare vid uppsägning utan saklig grund erhållit (HFD 1969 I 52 och 53) samt ersättning till en arbetstagare som enligt

20 § lagen om förfarande vid uppsägning av arbetsavtal betalas på grundval av ett avtal mellan arbetstagaren och arbetsgivaren (HFD 1986 II 585). Som motivering framför HFD att skadeståndet har berott på arbetsförhållandet. En förutsättning är inte att uppsägningen skulle ha förorsakat ekonomisk skada. Ersättning för även immateriell skada varom man hade kommit överens vid uppsägningen utgjorde lön (HFD 2009:96).

Dröjsmålsränta som har fåtts på ersättning för uppsägning utgör skattepliktig kapitalinkomst.

Advokatarvoden som har betalts för att erhålla en skattepliktig ersättning och andra motsvarande rättegångskostnader är avdragsgilla. De är avdragsgilla också då rättegången inte har lett till eftersträvat resultat, dvs. den påyrkade skattepliktiga ersättningen inte har fåtts. Rättegångskostnaderna är inte avdragsgilla till den del som man har fått ersättning för dem från motparten eller av en försäkring. Om den skattskyldige har på grund av rättgång fått olika ersättningar, liksom ersättning för uppsägning som ska beskattas som förvärvsinkomst och dröjsmålsränta som ska beskattas som kapitalinkomst, hänförs rättegångskostnaderna som ska dras av till de olika prestationerna i förhållandet till deras storlekar

Med stöd av jämställdhetslagen och lagen om likabehandling betalda gottgörelser

I rättspraxis ansågs inte en gottgörelse för diskriminering på grundval av kön, som betalts med stöd av 11 § lagen om jämställdhet mellan kvinnor och män, som en skattepliktig inkomst. (HFD 1993/2258). Som motivering framfördes att ersättningen inte erhållits i stället för en skattepliktig inkomst och inte heller annars som ersättning för minskade inkomster eller försämrad utkomst. Mottagaren av gottgörelsen stod redan i ett arbetsförhållande till betalaren av denna.

1.2.2004 trädde i kraft en lag om likabehandling (21/2004). enligt lagen får diskrimineras på grund av ålder, etniskt eller nationellt ursprung, nationalitet, språk, religion, övertygelse, åsikt, hälsotillstånd, funktionshinder eller sexuell läggning. Det ovan anförda kan tillämpas även på gottgörelser som betalts med stöd av lagen om likabehandling.

Det är inte heller en förutsättning för en gottgörelse enligt lagen om jämställdhet och lagen om likabehandling mellan kvinnor och män att diskrimineringen förorsakar arbetstagaren ekonomisk skada.

Ersättning enligt statstjänstemannalagen

Enligt 56 § i statstjänstemannalagen, en tjänsteman som har utnämnts för viss tid utan någon sådan grund som stadgas i 9 § statstjänstemannalagen har rätt att få en ersättning då tjänsteförhållandet slutar. Ersättningen ska motsvara minst sex månaders lön. Då ett universitet ålades genom tjänstemannanämndens beslut att till sin före detta tjänsteman betala en ersättning motsvarande 10 månaders lön, HFD ansåg att ersättningen utgjorde lön (HFD 2005:40). Såsom motivering konstaterades, att ersättningen har anslutit sig till tjänsteförhållandet. Det var frågan om en gottgörelse som bestämdes på basis av lönenivån, som med beaktande av bestämmelsernas syfte inte kunde betraktas som sådan skattefri ersättning för immateriell skada som avses i 78 § ISL, utan såsom sådan i 61.2 § ISL avsedd inkomst som fåtts på basis av ett arbetsförhållande.

På basis av försäkring erhållen engångsersättning

I ISL ingår inte längre något stadgande med stöd av vilket en som en engångsersättning erhållen olycksfalls- eller trafikförsäkringspension eller en engångsersätttning som betalts på basis av annan sjukdom eller skada skulle vara skattefri. Således är en ersättning som baserar sig på ett försäkringsfall som inträffat efter 1.1.1989 enligt 78 § ISL en skattepliktig förvärvsinkomst för mottagaren, till den del den erhållits i stället för skattepliktig inkomst eller som ersättning för försämrad utkomst.

Kränkning av patenträtt

Som skattepliktig inkomst har ansetts skadestånd som patentinnehavare erhållit för kränkning av patenträtten (HFD 1970 II 510).

Förseningsräntor

På skadestånd och andra prestationer som hänför sig till dessa (rättegångskostnader mm) betald ränta är mottagarens skattepliktiga kapitalinkomst. Räntan är även skattepliktig när skadeståndet är skattefritt (t.ex. HFD 1993/2258).

SKATTEFRIA FÖRSÄKRINGSERSÄTTNINGAR OCH SKADESTÅND

De skattefria försäkringsersättningarna och skadestånden har uppräknats i 80 § ISL. Även 78 och 79 § begränsar skatteplikten.

Skadestånd och därmed jämförbara ersättningar är inte skattepliktiga, om de inte har erhållits i stället för skattepliktig inkomst eller som ersättning för minskade inkomster eller försämrad utkomst (ISL 78 §).

Skattepliktig inkomst är sålunda inte som ersättning för skatterfri inkomst betald ersättning och inte för sakskada betalt skadestånd, när det är fråga om en inkomst som skall beskattas enligt ISL. Om t.ex. i en ersättning som ut på grund av att en bil erhållit en skada ingår ersättning för förvärvsinkomstbortfall, är den andel denna utgör dock skattepliktig förvärvsinkomst.

Skattefritt är även skadestånd för immateriell skada.

Försörjningspension

Skadestånd som före 1989 påförts såsom försörjningspensioner är fortfarande skattefria.

Sjukvårdskostnader

Skattepliktig inkomst är inte ersättningar för sjukvårdskostnader och med dem jämförbara utgifter, om inte något annat följer av 78 § ISL (ISL 80 § 1 punkten). Detta innebär att ersättningar som till följd av personskada erlagts för sjukdomskostnader, sveda och värk samt lyte eller annat bestående men är skattefria. Sådana ersättningar är bl.a. menersättning, mentillägg, klädestillägg samt ersättningar för sjukvårdskostnader, förhöjda hemvårdskostnader och kostnader för undersökning av misstänkt yrkessjukdom.

Dessa ersättningar är skattefria även när de i form av upprepade ersättningar.

Olycksfall före 1982

Skattefriheten för ersättningar som med stöd av obligatoriskt olycksfallsskadeskydd har utbetalts på grund av försäkringsfall som inträffat före 1982, har bibehållits i sin tidigare omfattning (ISL 80 § 2 punkten). Som skattepliktig inkomst anses inte dagpenning, livränta eller försörjningspension eller tillägg i anslutning till dem. Livränta och försörjningspension är endast skattefria upp till ett årligt belopp av 3 400 euro.Den överstigande delen utgör förvärvsinkomst.

De nämnda ersättningarna är även skattefria när de erhållits av arbetsgivaren som lön eller förskott.

Skada ådragen i militärtjänst

Skattepliktig inkomst är inte ersättningar på grund av kroppsskada, sjukdom eller dödsfall som inträffat i krigstjänst eller annars orsakats av en krigsoperation, då de av statens eller ett allmännyttigt samfunds medel har betalts i form av en engångsersättning eller fortlöpande ersättning till den skadade eller insjuknade själv eller till hans anhöriga (ISL 80 § 3 punkten).

Ersättning av sjukdomskostnader på basis av personförsäkring

Skattefri är på grundvalen av personförsäkring utbetald ersättning för sjukdomskostnader eller annan därmed jämförbar ersättning, om den inte erhållits i stället för skattepliktig förvärvsinkomst eller som ersättning för minskade inkomster eller försämrad utkomst (ISL 80 § 5 punkten).

Skattefria är således ersättningar för sveda och värk, för bestående lyte och men samt för bestående kosmetiskt men. Skattefria är likaså betalningar som skall anses som kostnadsersättningar, såsom hjälplöshetstillägg, klädestillägg och ersättning för sjukvårdskostnader och förhöjda hemvårdskostnaderna.

På basis av sjukdomskostnads- eller sjukvårdsförsäkring ersätts sjukvårdskostnader, såsom läkemedel, läkararvoden och sjukhusavgifter som inte ersätts med stöd av t.ex. sjukförsäkringslagen. På basis av en sjukhuskostnadsförsäkring ersätts vårddagsavgifterna mot kvitto. Ersättningarna är skattefria.

Dagersättning som betalt på basis av sjukförsäkring som fogats till en livförsäkring var inte beroende av mottagarens övriga inkomster. HFD ansåg att betalningen var en skattefri ersättning för höjda levnadskostnader (HFD 1997/1593).

Med stöd av sjukförsäkringslagen, patientskadelagen och lagen om smittsamma sjukdomar utbetalda ersättningar för något annat än för minskade inkomster eller försämrad utkomst är enligt 79 § skattefria. Sådana skattefria ersättningar är t.ex. ersättningar för sjukvårds- undersöknings- och läkemedelskostnader samt ersättningar för bestående lyte eller men, sveda och värk eller för begravningskostnader.

Skattefria är även i samband med rehabilitering betalda kostnadsersättningar. Av hjälpmedel som hänför sig till rehabilitering uppstår inte beskattningsbar inkomst.

Engångsersättningar

Skattepliktig inkomst är inte heller andra personförsäkringsbaserade engångsersättningar än ersättningar för inkomstbortfall vid bestående arbetsoförmåga eller vid en i försäkringsbrevet definierad sjukdom eller skada (80 § 6 p. ISL). Med dylika ersättningar avses t.ex. försäkringar som tagits för livshotande sjukdomar.

Ersättning på basis av lagen om naturskydd

Skattepliktig inkomst är inte engångsersättning som med stöd av naturskyddslagen har betalats till skyddsområdets ägare såsom ersättning för bortfall av sådan ekonomisk nytta som ägaren förorskas på grund av skyddsåtgärder enligt lagen i fråga (ISL 80§ 7 p., ISL 1218/2006).

Inom ramen för statsförslaget kan av statens medel beviljas ersättning åt markägare för de ekonomiska förluster som uppstår på grund av att han inte kan använda sin mark eller avkastningen av denna när den hör till ett i 9 § lagen om naturskydd avsett skyddsområde (SRb 3.12.1981/827).

Gottgörelse i enlighet med samarbetslagen

Skattefri är också en gottgörelse som givits med stöd av 62 § i lagen om samarbete inom företag (334/2007) och som arbetsgivaren har på grund av försummade samarbetsförpliktelser betalt till en arbetstagare som sagts upp, permitterats eller överförts till anställning på deltid (ISL 80.8 §, 337/2007).Detta stadgande tillämpas från och med den 1 juli 2007. Lagrummet ändrades på nytt från och med 1.9.2007. Då blev skattefira ävan motsvarande gottgörelser (ISL 452/2007)som avses i 21 § i lagen om samarbete mellan kommunala arbetsgivare och arbetstagare (449/2007). Maximibeloppet av gottgörelse som betalas med stöd av de bägge lagarna är 30 000 euro.

Skattefrihetsstadgandet tillämpas både på gottgörelser som betalas med stöd av domstolens beslut och på gottgörelser om vilka man kommit överens om genom avtal. Betalningsgrunden ska vara en försummelse som imträffat i samarbetsförfarandet som avses i den nya lagen om samarbete inom företag (334/2007). Som betalningsgrund torde på samma sätt kunna tas även försummelser som skett i samarbetsförfaranden enligt lagen om samarbete mellan kommunala arbetsgivare och arbetstagare (449/2007). Bestämmelserna tillämpas inte på gottgörelsen enligt den gamla lagen om samarbete inom företag.

Skattefriheten gäller inte för ersättningar, som har betalts till arbetstagaren på grund av ugrundad uppsägning. De utgör också i fort-

sättningen skattepliktig förvärvsinkomst (se ovan Olaglig uppsägning).

Ersättning för dröjsmål vid rättegång

Skattepliktig inkomst är inte i lagen om dröjsmål vid rättegång (362/2009) avsedd gottgörelse eller kostnadsersättning, ej heller gottgörelse och kostnadsersättning som övervakningsmyndigheten för den internationella konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna påförd finska staten, om de inte fåtts i stället för skattepliktig inkomst (ISL 366/2009). Ersättning för kränkning av de mänskliga rättigheterna är fri från skatt oberoende av vilket avtal om skydd för de mänskliga rättigheterna som kränkningen gäller. Ersättningen är fri från skatt också då parterna har nått samförstånd i ärendet eller då staten utfärdar en ensidig proklamation, som därefter registreras av domstolen. Stadgandet tillämpas från och med ingången av år 2010.

BESKATTNING AV SJÖARBETSINKOMST

Med sjöarbetsinkomst avses enligt 74 § ISL löneinkomst i pengar eller pengars värde för det arbete som ombord på ett finskt fartyg med en bruttodräktighet om minst 100 registerton i samband med fartygets trafik utförs i anställning hos en redare. Bestämmelsen gäller för både finska och utländska fartyg.

Redare

Skatteförvaltningen kan i enskilda fall bestämma att lön som av en med en redare jämställbar arbetsgivare som sköter fartygets trafik är sjöarbetsinkomst. Fastställelse kan sökas av arbetsgivare eller skattskyldiga (ISL 74.5 §).

Ofta använder någon annan än ett fartygs ägare fartyget för trafik på basis av ett s.k. managementavtal. Det rederi som är managementbolag anses vid beskattningen av sjömännen som redare, under förutsättning att arbetsavtalen ingåtts mellan rederiet och arbetstagaren.

Fartyg

När löneinkomst som anses som sjöarbetsinkomst erhålls för arbete ombord på ett fartyg, kan fartyget vara ett handelsfartyg, fiskefartyg, en isbrytare eller en bogserbåt om dess bruttodräktighet är minst 100 registerton.

Fartygets trafik

För att löneinkomst som erhållit för arbete ombord på ett fartyg skall anses som sjöarbetsinkomst skall fartyget dessutom uppfylla följande villkor:

1. fartyget används i utrikesfart eller under skatteåret huvudsakligen i kustfart, eller
2. fartyget är underställt Sjöfartsverket, Rederiverket eller en annan redare och används på havsområden i uppdrag som beställts av en myndighet (ISL 561/2004), eller
3. fartyget är underställt Ålands landskapsstyrelse och är inte en färja som sköter trafik längs allmän väg.

Från början av 2010 tillämpas punkt 2 på uppdrag som beställts av Trafikverket (ISL 1321/2009).

Med utrikesfart avses trafik mellan en ort i Finland och en ort i en främmande stat eller trafik utanför området för kustfart.

Med kustfart avses inrikes trafik utanför skärgårdsområdet på Finska viken, Bottniska viken och Östersjön norr om 57:e breddgraden, dock inte trafik från Viborgska viken till Santio i Virolahti kommun längs den inre farleden, inte heller trafik utanför Fagerö i Sibbo kommun eller utanför Porkala udd eller Hangö udd, om fartyget annars används inom skärgården vid kusten.

Med fartyg som under skatteåret huvudsakligen används i kustfart avses fartyg som minst hälften av den tid de under skatteåret är i trafik används i kustfart. Villkoret uppfylls i allmänhet inte för bl.a. städernas hamnbogserbåtar eller hamnisbrytare, vilka således kan förbli utanför tillämpningsområdet för stadgandena om sjöarbetsinkomstavdrag.

Sjöarbetsinkomst

Som sjöarbetsinkomst anses all sådan lönein-

komst som erhålls i pengar eller pengars värde för sådant arbete ombord på ett fartyg som hänför sig till fartygets trafik. Sjöarbetsinkomst är sådana löneinkomster som, förutom till personer som arbetar inom egentliga sjömansyrken, även till andra personer som i redarens eller med denne jämförbar annan arbetsgivares tjänst arbetar ombord på ett fartyg, t.ex. den löneinkomst som en servitör, artist eller försäljare erhållit (ISL 74 § 1 och 6 mom.).

Sjöarbetsinkomst är t.ex. grundlön inkl. naturaförmåner, olika lönetillägg, liksom övertidsersättning, vederlagsersättning, oceantillägg, semesterersättning och semesterpenning samt rimlig lön som en sammanslutning betalt till sin delägare för arbete som utförts ombord på ett fartyg.

Sjöarbetsinkomst är även med stöd av stadgandena i sjömanslagen av arbetsgivaren erhållen annan inkomst än den lön som omedelbart hänför sig till trafikeringen av fartyget, såsom lön för väntetid, lön under uppsägningstiden och ersättning för ogrundad uppsägning samt lön när arbetet förhindrats. Sjöarbetsinkomster är även löner till den person som redaren förordnat till övervakare på nybyggen, t.ex. befälhavaren eller maskinchefen, såvida denna mönstrat på fartyget omedelbart efter att det blivit färdigt samt ersättning som huvudförtroendemannen av ovannämnda arbetsgivare erhållit i stället för sjöarbetsinkomst.

Sjöarbetsinkomst är även ersättning enligt fångstens storlek som för arbete ombord på ett finsk fiskefartyg.

Naturaförmåner

Till sjöss erhållen naturaförmån, närmast är det fråga om kostförmån, behandlas på samma sätt som en i land erhållen naturaförmån. I sitt beslut om naturaförmåner fastställer skattestyrelsen årligen förmånens värde i pengar.

Sjömän kan även ha andra än ombord på fartyget erhållna naturaförmåner, såsom bil- eller bostadsförmån. Även dessa naturaförmåner är sjöarbetsinkomst.

Skattepliktig löneinkomst är likaså penningersättning som betalts i stället för en naturaförmån som ej erhållits. En sådan ersättning har inte till någon del stadgats skattefri.

Inkomst i stället för utebliven löneinkomst

Sjöarbetsinkomst är den lön arbetsgivaren betalar för moderskapsledigheten eller tiden för ledighet på grund av sjukdom eller olycksfall. Inkomst som en sjöman för en motsvarande tidsperiod erhållit från sjukförsäkringen eller direkt från ett försäkringsbolag är däremot annan inkomst. Inte heller arbetslöshetspenning är sjöarbetsinkomst.

Sjöarbetsinkomst är däremot ersättning som med stöd av lönegarantilagen ut på grund av utebliven sjöarbetsinkomst.

Hälsovård

Enligt stadgandena i sjömanslagen skall arbetsgivaren under den tid arbetsförhållandet varar även för sjukvårdens del ersätta de kostnader som förorsakats av vården av en insjuknad eller skadad arbetstagare. Ersättningen av de kostnader som uppstått på grund av vården av en arbetstagare, kan i allmänhet anses som en i 69 § ISL avsedd av arbetsgivaren anordnad skattefri hälsovård.

Andra än sjöarbetsinkomster

All löneinkomst för arbete ombord på ett fartyg är dock inte sjöarbetsinkomst. Sjöarbetsinkomst är t.ex. inte löner till personer som inte står i ett arbetsförhållande till redaren eller till annan som använder fartyget i trafik.

Sjöarbetsinkomst är således inte löner till en person som i någon annans tjänst tillfälligt utför reparationsarbeten ombord på fartyget eller till en artist som uppträder på fartyget men är anställd av en programbyrå. Eftersom med sjöarbetsinkomst endast avses sådan lön som betalts för arbete som hänför sig till fartygets trafik, är inte arvoden för möten

eller föredrag som hållits ombord på ett fartyg sjöarbetsinkomst.

Som sjöarbetsinkomst anses inte heller inkomst

- som erhållits för arbete som en person, utan att följa med fartyget när det avseglar, utför när fartyget ligger i hamn. Sådana inkomster är t.ex. löneinkomster som erhållits för på passagerarfartyg utförda städnings-, renhållnings- och andra motsvarande arbeten, under förutsättning att arbetstagarna inte följer med fartyget,
- som erhållits för tillfälligt kontroll-, service-, lotsnings- eller annat motsvarande arbete,
- som erhållits för arbete ombord på ett fritidsfartyg eller på ett fartyg där förutom ägaren endast medlemmar av arbetsgivarens familj stadigvarande arbetar,
- som erhållits för arbete på fartyg som tillhör staten och som används för försvars- och gränsbevakningsuppgifter.

Skatteår

Sjöarbetsinkomst är inkomst det år den har betalts eller antecknats på konto, oberoende av under vilket kalenderår lönen har förtjänats eller för vilken tid den har influtit. Lön anses dock ha betalts den dag löntagaren har kunnat lyfta den. En sjöman har enligt 18 § sjömanslagen rätt att lyfta sin lön under lönebetalningsperioden, senast den sista dagen i lönebetalningsperioden, såvida inte om annat överenskommits.

Exempel

Om den som betalt sjöarbetsinkomst under 2010 har använt en kalendermånad som lönebetalningsperiod, har sjömannen haft rätt att lyfta sin lön senast den sista dagen i månaden. Som en inkomst för 2010 anses således även den lön som har stått att lyfta årets sista dag, även om löntagaren inte lyfte den och även om den slutliga löneräkningen och betalningen av lönen på grund av praktiska skäl skulle ske först i januari 2011.

Resekostnadsersättningar

Skattepliktig inkomst är inte enligt 75 § ISL ersättning som motsvarar en genomsnittlig skälig ökning av rese- och levnadskostnader och som arbetsgivaren har betalt till en skattskyldig som erhåller sjöarbetsinkomst, för resor från bostaden till fartygets ankomst- och avgångshamn och tillbaka. Skattefri inkomst är dock endast ersättningar för resor på grund av semester och kompensationsledighet samt för andra resor vilkas kostnader arbetsgivaren enligt sjömanslagen är skyldig att ersätta. Resan kan härvid göras till Finland eller till utlandet. För tiden för dessa resor kan även betalas dagtraktamente eller måltidsersättning (SkatteSb 1707/92 16 §).

Resor som ersätts med stöd av sjömanslagen

Resor som ersätts med stöd av sjömanslagen är t.ex. resor till hemorten när arbetsförhållandet upphör och när en arbetstagare vill avbryta en graviditet. Resor som förorsakas av permittering, sjukdom, moderskaps-, faderskaps- och föräldraledighet ersätts både till hemorten och tillbaka till fartyget. Resor för att avge sjöförklaring ersätts på basis av sjömanslagen.

Resor när ett arbetsförhållande inleds

Sjömanslagen förpliktigar inte arbetsgivaren att ersätta resan till fartyget när ett arbetsförhållande inleds. Om arbetsgivaren ersätter de resekostnader som uppstår i hemlandet för resan från bostaden till fartyget när ett arbetsförhållande inleds, anses ersättningen som skattepliktig sjöarbetsinkomst. Om fartyget befinner sig utomlands, torde resekostnadsersättningarna kunna anses vara skattefria.

Avdrag som beviljas på sjöarbetsinkomst

Vid beskattningen av sjöarbetsinkomster beaktas de speciella förhållanden som hänför sig till sjömansyrket. Därför är det möjligt att göra ett speciellt avdrag som endast hänför sig till sjöarbetsinkomster *(avdrag för sjöarbetsinkomst)*. Det höjs vid kommunalbeskattningen

när den skattskyldige arbetar ombord på ett fartyg som inte anlöper hamnar i Finland *(s.k. cross-tradeavdrag)*. Beträffande avdrag för sjöarbetsinkomst och cross-tradeavdrag, se kapitel 13, Avdrag för sjöarbetsinkomst.

På sjöarbetsinkomster beviljas alla avdrag enligt inkomstskattelagen, förutom naturliga avdrag till den del de överstiger avdraget för inkomstens förvärvande (ISL 95.2 §). De utgifter för förvärvande eller bibehållande av sjöarbetsinkomst som överstiger avdraget för inkomstens förvärvande, såsom resekostnader och medlemsavgifter i arbetsmarknadsorganisationer, anses ingå i avdraget för sjöarbetsinkomst. Inte heller serviceavgift för sjömän (Mepa) är avdragbar.

Pensionsförsäkringspremier till sjömanspensionskassan är med stöd av 96.1 § ISL avdragbara.

Begränsat skattskyldiga

Inkomst från Finland för begränsat skattskyldig person som är anställd på ett finskt fartyg eller luftfartyg är löneinkomst som han förvärvat på grund av arbete som har utförts ombord på fartyget eller på arbetsgivarens order tillfälligt någon annanstans för fartygets räkning (beträffande begränsad skattskyldighet, se kapitel 4 och även Handbok i internationell beskattning). Från Finland erhållen är även pensionsinkomst som direkt eller indirekt grundar sig på sådant arbete (ISL 13 §).

Av en begränsat skattskyldig sjöman uppbärs källskatt på löneinkomst för arbete som utförts på finskt fartyg. Med finska fartyg jämställs härvid sådana utländska fartyg som en finsk arbetsgivare hyr eller innehar på någon annan grund och med vilket följer endast en fåtalig besättning eller inte någon besättning alls.

Uppbörden av källskatt kan begränsas av internationella skatteavtal. I de skatteavtal som Finland ingått, har det dock vanligtvis förordnats att beskattningsrätten för löneinkomst som betalts på grund av arbete som utförts ombord på ett fartyg tillkommer den stat vars nationalitet fartyget bär eller där företagets faktiska ledning finns. Sålunda hindrar ett skatteavtal i allmänhet inte arbetsgivaren att uppbära källskatt på löneinkomst som från Finland till en begränsat skattskyldig som arbetar ombord på ett finskt fartyg.

Källskattens belopp är 35 % av sjöarbetsinkomstens bruttobelopp.

Allmänt skattskyldigs arbete ombord på ett utländskt fartyg

En sjöman som arbetar ombord på ett utländskt fartyg och som enligt 9 § ISL är bosatt i Finland, är i Finland allmänt skattskyldig för inkomst som förvärvats här och annorstädes. Lön som betalts för arbete ombord på ett utländskt fartyg beskattas härvid i Finland på vanligt sätt, förutom om förutsättningarna för den s.k. sexmånadersregeln uppfylls eller om Finlands beskattningsrätt har begränsats genom skatteavtal.

Om sexmånadersregeln inte kan tillämpas på lön som erhållits för arbete ombord på ett utländskt fartyg, bör med hjälp av vederbörande skatteavtal kontrolleras om Finland skall undanröja dubbelbeskattningen genom befrielsemetoden eller genom gottgörelsemetoden.

Från och med 2001 är också lön som fåtts för arbete ombord på ett utländskt fartyg sjöarbetsinkomst (ISL 74 §, 1165/2000), så att man får då göra sjöarbetsinkomstavdraget på den.

ÖVRIGA INKOMSTER

Som skattepliktig inkomst anses samtliga den skattskyldiges inkomster i pengar eller pengars värde, såvida någon inkomst inte uttryckligen har stadgats vara skattefri (ISL 29 §).

I enlighet med detta allmänna stadgande om inkomsternas skatteplikt, är bl.a. löneinkomster skattepliktiga. Skattepliktiga är likaså t.ex. betjäningsavgifter, hittelön, inkomster av privatundervisning, skötsel av barn och uppfödning av hundar, idrottsmännens arvoden samt inkomster av upphovsrätt.

Idrottsmannens arvoden

En idrottsprestation är i allmänhet en fysisk prestation (t.ex. friidrott, tennis, bowling, tävlingsdans). En racerbilsförare och en travkusk anses också utföra idrottsprestationer (HFD 1996/3839). Arvodet kan betalas med den grund att idrottsmannen deltar i tävlingen eller på grundval av hur han placerar sig. Idrottsmannens skattepliktiga inkomst är således t.ex. en av arrangörerna anskaffad bil som han erhåller vid en världsmästerskapstävling.

På idrottsprestationer baserar sig även t.ex. det arvode, som erlägges till bästa idrottsman vid idrottsevenemang liksom även gottgörelser en idrottsman erhållit i form av prisresor. Även de arvoden som i samband med lagsporter ut, baserar sig på idrottsprestationer.

Skattepliktiga prestationer

Skattepliktig inkomst är till en idrottsman given lön samt arvode eller gottgörelse som han erhållit, om dessa hos honom har ett värde i pengar. Pokaler och med dessa jämförbara sedvanliga föremålspriser som närmast har affektionsvärde, anses inte som skattepliktig inkomst. Ett arvode kan även erläggas som en naturaförmån.Idrottsmannens skattepliktiga inkomster är också andra än till själva idrottsprestationen baserande på basis av idrotsmansstatus betalda inkomster, liksom reklamarvoden och sponsorinkomster.

Även ett utomlands erhållet pris är skattepliktig inkomst i Finland. Det värderas till sitt gängse värde på basis av prisnivån i Finland. Dubbelbeskattning undanröjs på basis av skatteavtal.

Ersättning för förlorad arbetstid liksom arvoden för t.ex. intervjuer och andra jämförbara tillställningar samt för produktdemonstrationer är skattepliktig inkomst för idrottsmannen.

På en utländsk idrottsman och skiljedomare tillämpas stadgandena i källskattelagen.

Kostnadsersättningar

För en idrottsman kan kostnader uppstå på grund av t.ex. utgifter för resor och redskap. HFD ansåg i sitt utslag 2003:50, att normala träningsplatser och hemmaspelplatser var egentliga arbetsplatser för bobollspelare som spelade på heltid. Föreningen kunde således inte skattefritt ersätta dem kostnaderna för resor mellan bostaden och dessa platser. Avgörandet gjordes på basis av idrottsföreningens besvär över debiteringen. Skatteombudet överklagade inte besvären, så att vissa begränsningar i framställning om debiteringen inte skulle avgöras av HFD. Sådana saker är bl.a. frågan om, när idrottsmannen ska anses vara heltidsanställd och huruvida resekostnadsersättningar som en idrottsman i bisyssla hade fått skulle vara skattepliktiga om bisysslan inte skulle kunna anses vara tillfällig. Enligt rättspraxisen är ersättningarna för tilläggskost och tilläggsnäring skattepliktiga(se HFD 1980 II 610 och CSN 1982/39).

Studiestipendier

På studiestipendier som en idrottsman erhållit, tillämpas de allmänna principer som gäller beskattningen av stipendier. Ett stipendium som en idrottsman erhållit av sin idrottsförening har dock betraktats som ett arvode till idrottsmannen (se HFD 1980 II 565). Om en idrottsman erhållit ett s.k. träningsstipendium anses detta inte som skattepliktigt, om det endast täckt kostnaderna (HFD 1972 II 577). Sådana träningsstipendier beviljas toppidrottsmän av bl.a. Finlands Idrottsförbund r.f.

Hederspris

En idrottsman som haft framgång i internationella tävlingar, kan få en gåva av sin hemkommun, t.ex. i form av en tomt. En sådan gåva av ett offentligt samfund kan anses som ett skattefritt hederspris.

På den penningsumma som utgör resultatet av en medborgarinsamling skall inte betalas gåvoskatt, såvida de betalningar som de enskilda donatorerna gett understiger 3 400

euro. Från början av år 2008 är den här nedre gränsen 4000 euro.

Träningsstipendier

Träningsstipendium som med stöd av 9 § idrottslagen (1054/1998) betalas av statsmedel till en toppidrottare som utsetts av undervisningsministeriet har från och med 1999 stadgats skattefri (ISL 1170/98).

Det individuella ekonomiska understöd som medaljkandidaterna får och det ekonomiska understöd som yrkesträna rna får är skattepliktig inkomst.

Idrottsmännens fonder

Idrottsinkomsten kan fonderas (ISL 229/99).

Enligt 116a § ISL betraktas som idrottsmannens skattepliktiga inkomst under skatteåret inte den del av inkomster som han direkt fått av idrotten (idrottsinkomst) och som överförts till riksomfattande träningsfond eller idrottsutövarfond som fungerar vid en av FM utsedd stiftelse. Som idrottsinkomst betraktas penningpriser från idrottstävlingar och andra inkomster som fåtts för tävling eller spel samt andra därmed jämförbara inkomster från reklamavtal och andra samarbetsavtal som ansluter sig till idrott, om avtalsparterna är idrottsmannen, grenförbundet och en samarbetspart (sk. trepartsavtal). Som idrottsinkomst betraktas inte träningsstipendium som avses i 82.1. § 4 punkten ISL eller träningsunderstöd som fåtts från grenförbundet eller olympiska kommittén eller motsvarande understöd. Även en sportbil som har fåtts från utlandet kan överföras till fonderna (ISL 1218/2006).

Träningsfond

Avsikten med en träningsfond är att säkra idrottsmän en möjlighet att i förväg förbereda sig till kostnader som träningen medför. I fråga om lagidrottare i arbetsförhållande kan arbetsgivaren ersätta kostnaderna, så att träningsfondssystemet gäller inte för dem.

Till träningsfonden (116b § ISL) kan överföras andra idrottsinkomster än lön. Idrottsinkomst som överförts till idrottsfonden kan användas för täckande av på verifikat baserande utgifter på grund av utövande av idrott och träning, som uppkommit under skatteåret. Av beloppet som vid skatteårets utgång finns i fonden kan 20 000 euro reserveras för träning under det kommande året (träningstäckning). Idrottsmannen kan också överföra medel från träningsfonden till idrottsutövarfonden. Maximibeloppet som kan överföras är 50 % av idrottsmannens bruttoinkomster och samtidigt högst 100 000 euro. Resterande delen anses utgöra förvärvsinkomst för skatteåret.

Exempel

Till träningsfonden har under skatteåret influtit 120 000 euro. Kostnader har ersatts 30 000 euro. Idrottsmannen lämnar den maximala träningstäckningen i idrottsmansfonden och överför maximibeloppet till idrottsfonden. Beskattningsbar förvärvsinkomst är då:

influtit i fonden	120 000 euro
kostnader	-30 000 euro
träningstäckning	-20 000 euro
överföring till idrottsfonden	-60 000 euro
beskattningsbar inkomst	10 000 euro

Upplösning av träningsfonden

Om till träningsfonden har under två efter varandra följande år överförts idrottsinkomster mindre än 800 euro per år, anses fondens resterande medel i sin helhet utgöra förvärvsinkomst för skatteåret som följer efter dessa två år. Idrottsmannen kan också själv meddela träningsfonden att idrottskarriären avslutats. Medel som då finns i fonden anses utgöra inkomst för anmälningsåret.I bägge fall utgör inkomsten idrottsmans arvode.

Idrottsfond

Både enskilda idrottsmän och lagidrottsmän kan utnyttja idrottsfonden. Också en del av idrottslönen kan överföras till fonden. Fonden är avsedd för att säkra utkomsten efter det att idrottskarriären avslutats. Fonderade

medel kan därför inte lyftas medan idrottskarriären fortlöper.

En idrottsman, vars idrottsinkomst under skatteåret är minst 9 600 euro efter det att utgifterna för inkomsternas förvärvande och bibehållande avdragits, har från och med år 2009 fått skattefritt av sin idrottsinkomst till idrottsfonden överföra högst 50 % av idrottsinkomstens bruttobelopp under skatteåret, likväl högst 100 000 euro . (ISL 946/2008, 116c §).

Exempel

Idrottsinkomsten som under årets lopp influtit till idrottsfonden är 30 000 euro. Av detta belopp har 10 000 euro använts för idrottskostnaderna. Till idrottsfonden kan överföras 15 000 euro. Idrottsmannen kan lämna resterande beloppet, 5 000 euro, till träningstäckning eller ta ut det, varvid det beskattas som förvärvsinkomst för ifrågavarande året.

Idrottsfondens medel som intäkt

Medel som överförts till idrottsfonden beaktas som intäkt under minst 2 och högst 10 år i lika stora rater efter det att idrottskarriären avslutats. Idrottsmannen får själv inom ramen för dessa tidsgränser bestämma antalet rater. I början av år 2004 trädde i kraft en ändring av inkomstskattelagen, enligt vilken Medel kan av särskilda skäl, liksom på grund av arbetsoförmögenhet, tas ut också snabbare (ISL 1065/2003). T.ex. arbetslöshet är däremot inte en sådan orsak, på grund av vilken inkomsterna kunde tas ut snabbare. Avkastningen av medel som överförts till fonden beaktas som inkomst för det skatteår som följer efter det sista intäktsåret. Medel som tas ut från idrottsfonden är i sin helhet skattepliktig förvärvsinkomst. Idrottsmannens lön som har överförts till idrottsfonden utgör idrottsmannens lön också då den lyfts från fonden (CSN 28/2010). Idrottsmans arvode som har överförts till fonden utgör idrottsmannens arvode också då den lyfts från fonden.

Idrottskarriären anses ha avslutats, om idrottsinkomsten blir under två efter varandra följande år mindre än 9 600 euro (9 600 euro från och med år 2007) och idrottaren inte visar för idrottsfonden att karriären skall fortsatta. Idrottskarriären kan också avslutas på grund av att idrottsmannen skadar sig eller genom att idrottsmannen själv meddelar att karriären avslutats.

Om idrottsmannen dör, anses träningsfondens och idrottsfondens medel i sin helhet utgöra skattepliktig förvärvsinkomst för dödsåret.

S.k. självbyggande

För att skaffa sig en bostad kan en skattskyldig själv deltaga i byggandet av bostaden (s.k. självbyggande). Om den bostad som förvärvas på detta sätt är ett egnahemshus, utgör inte den inbesparing som åstadkoms genom självbygget en skattepliktig inkomst för honom. Värdet av det egna arbetet läggs å andra sidan inte till anskaffningsutgiften och dras inte heller av från försäljningsvinsten.

Om en skattskyldig för att skaffa sig en bostad deltar i byggnadsarbeten som hänför sig till en byggnad som ägs av ett bostadsaktiebolag, kan värdet av det egna arbetet i vissa fall anses som en löneinkomst som han erhållit av bolaget. I rättspraxis har värdet av eget arbete ansetts som skattepliktig inkomst när det arbete aktionärerna utfört på byggnadsplatsen har tillgodoräknats dem som en prestation i stället för de aktiekapital- eller byggnadsfondsandelar eller andra förpliktelser de annars varit skyldiga att erlägga (HFD 1962 II 208 och 1980/6199).

Om däremot en aktionär utan bolagets ledning eller övervakning har byggt sin egen bostad utan att bolaget gottgjort honom för detta och värdet av hans arbete inte till någon del kvitterats mot hans betalningsförpliktelser gentemot bolaget, utgör värdet av aktionärens arbete inte en inkomst för honom. Finansieringen kan i dessa fall t.ex. ha ordnats så att varje aktionär till den av bolaget bildade byggnadsfonden har erlagt den summa som uppskattats uppstå på grund av de byggnadskostnader som hänför sig till byggandet av den

bostad som han kommer att besitta (HFD 1980 II 569).

Upphovsrättsersättningar

Immateriella rättigheter

Med immateriella rättigheter avses rätt till ″immateriellt föremål″. Immateriella rättigheter indelas vanligen i två huvudgrupper, upphovsrätt och industriell rätt. Till upphovsrätt hör egentlig upphovsrätt, dvs. författarens, konstnärens, kompositörens, arkitektens osv. rätt till sitt verk, rätt till fotografi och s.k. grannrättigheter dvs. företrädande konstnärens, inspelningens tillverkares, radio- och tv-bolagets rätt till sina prestationer. Till industriell rätt hör patenträtt, mönsterrätt, rätt till varumärke och rätt till firmanamn.

Vem har upphovsrätt

Den som har skapat ett litterärt eller konstnärligt verk har enligt upphovsrättslagen upphovsrätt till verket. Skyddade verk är bl.a. litterärt verk, fotografiskt verk eller något annat bildkonstverk, ett alster av byggnadskonst, konsthantverk eller konstindustri, karta, i teckning utfört verk av beskrivande natur, grafiskt verk och datorprogram eller något annat verk. I upphovsrättslagen stadgas också om skydd för fotografiska verk. Upphovsrätten uppstår direkt med stöd av lagen då verket framställs. Man behöver inte någon som helst registrering, anmälan eller anteckning om att verket är skyddat för att upphovsrätt eller rätt till fotografiskt verk ska erhållas.

Upphovsrätt har indelats i ekonomiska rättigheter och moraliska rättigheter. Till de ekonomiska rättigheterna hör upphovsmannens rätt till att själv bestämma om framställning av exemplar, offentlig framförande, spridning av exemplar till allmänheten och offentlig visning. Upphovsrättslagens huvudregel är att man behöver upphovsmannens samtycke till återgivande av ett verk. Användaren har dock i vissa situationer som definieras i lagens bestämmelser om inskränkningar i upphovsrätten att återge verket utan upphovsmannens tillstånd (t.ex. kritik, vetenskapliga framföranden, nyhetsförmedling och undervisning. Till moraliska rättigheter hör 'faderskapsrätt' dvs. upphovsmannen är med stöd av lagen berättigad att bli angiven som upphovsman till sitt verk på det sätt god sed kräver och respekträtt, dvs. ett verk får enligt lagen inte ändras eller göras tillgängligt för allmänheten på ett sätt som är kränkande för upphovsmannen. Upphovsrätt tillkommer konstnären också efter det att ett konstverk överlåtits. Enligt upphovsrättslagens uttryckliga stadgande ingår i överlåtelse av ett exemplar av ett verk inte överlåtelse av upphovsrätt. Upphovsmannen kan dock genom avtal avstå från sin upphovsrätt.

Upphovsrätt till ett verk som framställs i arbetsförhållande tillkommer upphovsmannen. Upphovsrättsnämnden har i sitt utlåtande konstaterat, att upphovsrätt övergår till arbetsgivaren i den omfattning som arbetsgivarens normala verksamhet förutsätter, varvid rätt till annan användning förblir hos upphovsmannen. Om arbetstagarens verk har använts i vidare omfattning än vad man överenskommit, eller kan visa att har avsetts, då arbetet utfördes, är det fråga om olovlig användning av verket och arbetstagaren har i ett sådant fall rätt till förutom lön som betalas för sådant bruk även till en separat ersättning.

Bruksersättning

För upphovsmannen uppkommer av ekonomiskt utnyttjande av verket inkomst av upphovsrätt (bruksersättningar). Man får ersättning för upphovsrätten då rättigheten överlåts i sin helhet eller delvis eller någon utnyttjar ett skyddat verk. Upphovsrätt kan överlåtas genom avtal och överlåtelsens omfattning bestäms enligt avtalets innehåll.

Om utnyttjande av upphovsrätt underkastat verk överenskoms också genom ett avtal. Till exempel i fråga om författare är den andra avtalsparten förläggaren, som betalar ersättning till bokens författare. En industriell designer kan däremot göra ett licensavtal med ett företag, som betalar royaltyn på basis av li-

censavtalet. För användning av ett verk som skyddats med upphovsrätt behövs upphovsmännens samtycke. Avtalet ingås dock inte alltid direkt med upphovsmannen utan upphovsmannen har befullmäktigat en upphovsmannaorganisation till att bevilja tillstånd och att avtala om dem. Inom musikbranschen kan avtalet göras så här med Teosto och i fråga om konstnärer med Kuvasto.

Konstnärens inkomst av upphovsrätt består av olika ersättningar, som ansluter sig till användning av det skyddade verket. Sådana ersättningar är bl.a. ersättning för framförande, ersättning för repris och utställningsersättning. Ersättningar för upphovsrätt är inte ersättningar som betalts på basis av verkets äganderätt, t.ex. ett konstverks köpesumma. Köpesumman som konstnären själv fått direkt är skattepliktig förvärvsinkomst.

Upphovsmannen kan själv övervaka betalning av ersättningarna för upphovsrätt, men vanligen har han samtidigt med befullmäktigande av upphovsrättsorganisationen till att avtala om tillstånd givit också fullmakt för övervakning av ersättningarna. Konstnärernas upphovsrättsorganisationer är bl.a. Gramex, Kopiosto, Kuvasto och Teosto. Dessa organisationer redovisar de erhållna ersättningarna till konst närerna. Organisationerna verkställer också förskottsinnehållningen och lämnar in årsdeklarationen.

Hurudan inkomst

Upphovsrättsarvode som grundar sig på mottagarens egen verksamhet är förvärvsinkomst. Även ersättningar som betalts för upphovsrätt som erhållits som gåva är förvärvsinkomst. Om igen upphovsrätten överförts genom arv eller testamente eller mot vederlag, är den erhållna ersättningen kapitalinkomst (ISL 52 §, se även kapitel 5, Immateriella rättigheter).

Låneersättning

Under år 2009 börjar man betala låneersättning. Sådan kan fås till exempel av författare, översättare, illustratör och musiker med den grund, att deras verk lånas ut från allmänna bibliotek. Ersättningens storlek beror på antalet lån. Ersättnngarna utanordas till konstnärerna av Sanasto, Kopiosto och Teosto. Låneersättningen utgör skattepliktig bruksersättning. Ersättning kan betalas retroaktivt, så att inkomstutjämning kan eventuellt tillämpas.

SKULDSANERING

Lagen om skuldsanering för privatpersoner (57/93) har trätt i kraft den 8 februari 1993. Syftet med lagen var att göra det möjligt att rätta till den ekonomiska situationen för en privatperson som råkat i betalningssvårigheter.

Innan gäldenären ansöker om skuldsanering skall han enligt lagens 11 § utreda möjligheterna att ingå förlikning med borgenärerna i syfte att rätta till sin ekonomiska situation. Av en domstol förordnad skuldsanering är endast möjlig om gäldenären inte har lyckats åstadkomma en frivillig förlikning med sina borgenärer.

Skuldsaneringen omfattar gäldenärens samtliga borgenärer och åsidosätter exekution, konkurs och utsökning. Skuldsanering kan beviljas gäldenär som inte endast tillfälligt är insolvent.

En skuldsanering blir anhängig på ansökan av gäldenären. Makar, solidariskt ansvariga medgäldenärer samt gäldenären och borgensmannen kan gemensamt ansöka om skuldsanering. Domstol beslutar om skuldsanering. I skuldsaneringen fastställer domstolen för gäldenären ett betalningsprogram som motsvarar hans betalningsförmåga. Betalningsprogrammet ersätter gäldenärens ursprungliga betalningsförpliktelser. Fastställandet av betalningsprogrammet förutsätter inte borgenärernas samtycke.

Skuldsaneringen kan förfalla om gäldenären åsidosätter sina betalningsskyldigheter enligt betalningsprogrammet. Väsentligt förändrade omständigheter kan leda till att betalningsprogrammet ändras.

Enligt lagens 3 § inleds skuldsaneringen vid

den tidpunkt då domstolen har beslutat att skuldsaneringen skall inledas. Enligt punkt 3 i samma stadgande avses med en skuld som omfattas av skuldsaneringen, alla de gäldenärens skulder som har uppkommit innan skuldsaneringen inleddes samt den ränta som växer på de ovan nämnda skulderna från den tidpunkt då skuldsaneringen inleds till den tidpunkt då betalningsprogrammet fastställs samt de indrivnings- och verkställighetskostnader som gäldenären ålagts att ersätta och vilka hänför sig till sådana skulder.

Skuldsaneringsmetoder

Vid ett av domstol fastställt betalningsprogram kan enligt lagens 25 § följande skuldsaneringsmetoder användas:

1) tidtabellen för betalningen av en skuld ändras,

2) bestämmas att gäldenärens betalningar först skall betraktas som amortering av skuldkapitalet och därefter som amortering av kreditkostnaderna,

3) skyldigheten att betala kreditkostnader som hänför sig till den återstående kredittiden minskas,

4) skyldigheten att betala skulden avlyftas i sin helhet.

5) avlyfta skyldigheten att betala skulden i sin helhet

Enligt lagens 26 § kan beloppet för en s.k. säkerhetsskuld inte minskas eller avlyftas i sin helhet. Däremot kan enligt stadgandet till betalning förfallen dröjsmålsränta på en säkerhetsskuld också minskas eller avlyftas i sin helhet. Skuldsaneringen kan även innebära att skulden helt eller delvis betalas som en engångsprestation med en ny skuld som tas för detta ändamål.

Skuldsaneringens skatteinverkan

Ändring av tidtabellen har ingen inverkan på beskattningen. Beträffande inverkningarna av punkt 2, se kapitel 12, Ränteutgifter.

Att skulden minskas eller avlyfts i sin helhet innebär inte skattepliktig inkomst för gäldenären, om fordran är värdelös för borgenären (HFD 1972 I 51 och 553). Om domstolen i betalningsprogrammet nedsätter beloppet av en obetald skuld eller avlyfter skulden i sin helhet, kan fordran till denna del anses vara värdelös vid tidpunkten för fastställandet av betalningsprogrammet.

I situationer där gäldenären och borgenären eller borgenärerna frivilligt kommer överens om att skulden nedsätts eller avlyfts i sin helhet, måste man från fall till fall avgöra om fordran vid avtalstidpunkten skall anses ha varit värdelös för borgenärerna eller inte. Om gäldenären inte kan anses insolvent på det sätt som stadgats i lagen om skuldsanering, skall den minskade eller avlyfta skulden, beroende på situationen, anses antingen som en gåva eller skattepliktig förvärvsinkomst.

Vid nedsättning eller avlyftning av en ränta som inte förfallit till betalning uppstår det i allmänhet inte för gäldenären någon förmån som skall beskattas. För personalens del, se kapitel 9, Anställningslån.

Ett av domstol fastställt betalningsprogram kan omfatta realisering av egendom enligt 37 § L om skuldsanering. Även frivillig sanering av skulderna kan leda till realisering av egendomen. Skattepåföljderna som hänför sig till dessa åtgärder, bestäms i enlighet med inkomstskattelagens stadganden om försäljningsvinst.

För borgenärens del finns inget stadgande i ISL enligt vilket han vid sin beskattning kan dra av den slutliga värdeförlust en förfallen fordran förorsakar.

8. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Försäkringsprestationer på basis av personförsäkringar

HFD 1981/5306 II 546

Försäkringsbolag hade dömts att åt den skattskyldige till följd av skada, som inträffat vid trafikolycksfall betala retroaktivt tilläggsersättning för bortfall av förvärvsinkomster. Denna tilläggsersättning var skattepliktig inkomst även till den del de utbetalades för tiden innan IFSkL trädde i kraft. Vid uträknandet av de skattefria beloppen årligen på 20 000 mark beaktades även de tidigare utbetalda ersättningar, som under tiden innan IFSkL trätt i kraft inte var skattepliktig inkomst alls. Förhandsbesked. Skatteåren 1980 och 1981.

HFD 1983/359 II 560

Skattskyldig, som på grund av år 1971 inträffad trafikolycka erhöll pension från ett försäkringsbolag, hade med försäkringsbolaget kommit överens om att av pensionen skulle betalas 250 000 mark som engångsersättning. Pensionens årliga belopp uppgick till 34 666 mark och sammanlagda beloppet skulle kapitaliserat utgöra 407 125 mark. Den del av pensionen som betalades som engångsersättning betraktades inte som en i 22 § 1 mom. 15 punkten IFSkL avsedd skattefri skadeersättning, utan det ansågs, att 22 § 17 punkten IFSkL (478/81) och stadganden angående ikraftträdande av lagen om ändring av ifrågavarande IFSkL skulle tillämpas på den. Förhandsbesked. Skatteåren 1982-1983.

HFD 1984/973 II 570

Ersättning, som trafikidkare erhållit med stöd av obligatoriskt trafikskadeskydd var såsom hans personliga inkomst skattefri intill ett belopp av 20 000 mk med stöd av 22 § 1 mom. 17 punkten IFSkL (L 1974/1043). Ersättningen betraktades inte som inkomst av näring. Skatteåret 1978.

HFD 1985/388

Sökanden hade år 1973 skadats i en tågolycka i Sverige. På den skadeersättning som svenska staten årligen betalar till honom för förlust av inkomster tillämpades 22 § 1 mom. 17 punkten (478/81) IFSkL och ikraftträdelsestadgandet i nämnda lag om ändring av IFSkL. Om ersättningen betalas som ersättning i ett för allt, skall den anses som i 1 mom. 15 punkten i nämnda paragraf avsedd skattefri skadeersättning. Förhandsbesked.

HFD 1986/2306

Trafikförsäkringsföreningen har med anledning av en trafikskada som inträffat 1960 erlagt 17 000 mark per år i pension till sökanden. Om pensionen nu utbetalas i form av skadestånd i ett för allt, utgör ifrågavarande slutlikvid skattefri inkomst för sökanden (IFSkL 22 § 15 p.).

HFD 1986/2307

Ett försäkringsbolag har med anledning av en trafikskada som inträffat år 1966 betalt 23 000 mark per år i pension till sökanden. Planer finns nu på att betala en del av pensionen såsom ersättning i ett för allt och återstoden i form av månatliga betalningar. En partiell slutsumma ansågs som sökandens skattepliktiga inkomst (IFSkL 22 § 17 a p.).

HFD 1986/3897 II 553

För yrkessjukdom betald ersättning som betalts på grundval av frivillig försäkring som arbetsgivaren tecknat utgjorde i sin helhet skattepliktig inkomst. Skatteåret 1983. (IFSkL 22 § 17 a p. och 22 § 20 p.).

HFD 1989/923 A 518

A hade under år 1984 erhållit sammanlagt 43 064 mark i dagpenning enligt sjukförsäkringslagen. A:s yrkessjukdom (asbestos) som berättigar till olycksfallsersättning har i beslutet som baserar sig på olycksfallsförsäkringslagstiftningen konstaterats ha yppat sig under år 1971. A hade med ersättningsbeslutet, som hade fattats under år 1985, beviljats sammanlagt 58 587,50 mark i livsränta i enlighet med det system för olycksfallsersättning som varit gällande före 1.1.1982, för tiden 28.6.1983-31.3.1985. Av detta belopp hade 33 566,90 mark betalats till sjukförsäkringsfonden med stöd av sjukförsäkringslagen. Livränta som A via

folkpensionsanstalten erhöll ansågs som en sådan livsränta som med stöd av det obligatoriska olycksfallsskyddet betalats på basen av ett skadefall som inträffat före 1.1.1989 och som enligt 22 § 1 mom. 17 a punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet är skattepliktig inkomst endast till den del livsräntan överstiger 20 000 mark. Skatteåret 1984.

HFD 1989/3355 B 519

A hade för avsikt att ta ett tilläggsskydd för livsfarlig sjukdom som kan fogas till Apollo-livförsäkring. Om A insjuknade i livsfarlig sjukdom nämnd i försäkringsvillkoren, skulle en i försäkringsbrevet definierad andel (högst 50 procent) av livförsäkringssumman för dödsfall betalas till honom i förskott. Detta tilläggsförsäkringsskydd skulle vara i kraft högst till utgången av den månad under vilken den försäkrade skulle fylla 65 år. Den försäkrade kunde enligt egen prövning använda dem till högklassig vård eller, om vården inte mer var till nytta, skulle han kunna arrangera sina egna angelägenheter med denna ″ersättning för men″. Den resterande delen skulle efter den försäkrades död betalas till hans anhöriga i form av normal livförsäkringsersättning.

Det ansågs att en försäkringsprestation som skulle betalas till följd av livsfarlig sjukdom på basen av tilläggsskydd för livförsäkring var enligt 58 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet A:s skattepliktiga inkomst. HFD förkastade A:s besvär där han yrkade på att försäkringsprestationen skulle anses som skattefri inkomst enligt 60 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Förhandsbesked. Skatteåret 1989. På samma sätt CSN 220/90, även om den skattskyldige företedde en utredning om att han använt försäkringsprestationen till sjukhusvården som han arrangerat för sig själv. Skatteåret 1990.

HFD 1997/1593 B

A fick lön från sin arbetsgivare under hela året, också under sjuktiden. Till honom hade under skatteåret med stöd av år 1960 beviljad tilläggsförsäkring som kallats för sjukförsäkring och fogats till en livförsäkring betalts i dagersättning 46,78 mark per dag dvs. dagersättning sammanlagt 4.818 mark. Enligt sjukförsäkringens villkor betalades sjukersättning åt sådan försäkrad vars arbetsförmåga, innan han fyllt 60 år, hade under försäkringens giltighetstid på grund av sjukdom eller lyte minskat med minst 75 procent och vars arbetsoförmögenhet hade, sedan den försäkrade hade fyllt 15 år, fortgått oavbrutet i minst 14 dagar under försäkringens giltighetstid. Sjukersättning betalades sammanlagt högst för 365 dagar. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det hade utretts, att sjukförsäkringen som hörde till A:s livförsäkring var en frivillig riskförsäkring som anslöt sig till en personförsäkring, varför dagersättningen på 46,78 mark, som med ovan nämnda grunder betalts till A, inte var beroende av A:s övriga inkomster. Med hänsyn till detta och med beaktande av stadganden i 78 §, 79 § 1 mom. och 80 § 1 och 5 punkten inkomstskattelagen högsta förvaltningsdomstolen ansåg, med beaktande av sjukförsäkringens villkor och natur samt beloppet av dagersättningar som betalts på grund av den, att dagersättningarna var skattefria ersättningar för ökade levnadskostnader på grund av sjukdom och inte sådana inkomster som fåtts i stället för förvärvsinkomster eller på annat sätt för förminskade inkomster eller försörjning som skulle behandlas som skattepliktig inkomst. Skatteår 1993. Omröstning 6-2. Också D:3204/3/95.

CSN 1976/602

Änka hade erhållit vårdpension i enlighet med olycksfallsförsäkringslagen. Då hon ingått nytt äktenskap, hade bolaget med stöd av stadgandena i 24 § olycksfallsförsäkringslagen erlagt åt henne ett belopp allt i ett, som motsvarade tre års pension. Det belopp, som erlagts i stället för pensionen var att anse såsom skattepliktig inkomst till den del av ersättningen på ettvart av de tre åren ankommande andelen översteg 20 000 mark.

CSN 1983/580

Försäkringsbolaget hade åt T erlagt dagpenning och livränta till följd av ett olycksfall som inträffat 1980 med stöd av en i 57 § 2 mom. olycksfallsförsäkringslagen avsedd frivillig personförsäkring. T:s slutgiltiga invaliditetsgrad fastställdes till 20 procent, varför bolaget betalar åt T som en i 19 § sagda lag avsedd engångsersättning sammanlagt 45 406 mark. Ansågs, att ersätt-

ningen bör betraktas som en skattefri engångsersättning, på vilken förskottsinnehållning inte skall ske. Skatteåret 1983.

CSN 1983/758

Åt den skattskyldige betalades ur privat olycksfallsförsäkring (s.k. ungdomsförsäkring) en årlig livränta till följd av olycksfall på 5 000 mark intill hans 20:e levnadsår. Enligt försäkringsavtalet kommer den skattskyldige vid fyllda 20 år att få en engångsersättning på 75 000 mark. Ansågs, att sagda engångsersättning var att betrakta som en i 22 § 15 punkten IFSkL avsedd skattefri ersättning. Skatteåret 1984.

CSN 1990/220

A hade som avsikt att ta en livförsäkring, enligt vilken till hans anhöriga betalas en livförsäkringsersättning vid dödsfall. I försäkringen ingick ett tilläggsvillkor för en sådan sjukdom som äventyrar livet. Om A insjuknar allvarligt, betalas till honom på basen av tilläggsvillkoret som menersättning högst hälften av den försäkringssumma som gäller för döden. Med menersättningen kan A ordna sin sjukvård på bästa möjliga sätt. Menersättningen utbetalas i sitt fulla belopp också i det fall att det inte uppkommer något inkomstbortfall för A. Det ansågs att menersättningen inte med stöd av 60 § 3 punkten ISL var skattefri inkomst för A. Försäkringsprestationen, som skulle utbetalas med anledning av en sådan sjukdom som äventyrade livet, var med stöd av 58 § 1 mom. ISL skattepliktig inkomst för A, fast han i samband med beskattningen skulle förete utredning om att han använt försäkringsprestationen för sjukvården som han ordnat för sig själv. Skatteåret 1990

CSN 1994/141

A tänkte ta en försäkring, avsikten med vilken var att trygga betalningen av krediten. Försäkringen kan säljas antingen så att den ingår i kostnaderna för ett av finansinstitutet beviljat lån eller som en säkerhet i anslutning sig till ett av ett finansinstitut beviljat lån, då försäkringspremien uppbärs särskilt från gäldenären. Engångsersättningen, som på basis av försäkringen skall betalas med anledning av A:s dödsfall, ansågs såsom skattefri inkomst av i 36 § 1 punkten avsedda nära anhöriga och såsom kapitalinkomst av andra förmånstagare. Ersättningen som täcker högst tolv månaders amorteringar och räntebetalningar och som erläggs på grund av invaliditet, förorsakad av en olycka eller en sjukdom med anledning av sjukhusvård eller arbetslöshet, ansågs såsom A:s förvärvsinkomst oberoende av om ersättningen skall betalas till A eller till ett finansinstitut. Skatteåret 1994 och skatteåret 1995.

CSN 1995/78

A hade år 1995 tagit en personförsäkring där A var den försäkrade och förmånstagaren av ersättningarna bl.a. i fall av risk för arbetsoförmåga och insjuknande. A hade i situationer av arbetsoförmåga rätt till dagpenning och under sjukhusvistelser till en på förhand fastställd fast dagersättning som inte var beroende av storleken på sjukhusets avgifter för vårddagar. Den fasta försäkringsersättningen som A fick utgående från sjukhuskostnadsförsäkringen för dagarna på sjukhus var skattepliktig inkomst till den del ersättningen överskred sjukhusets vårddagsavgifter. Dagpenningen för arbetsoförmåga var i sin helhet A:s skattepliktiga förvärvsinkomst och beloppet påverkades inte av sjukdomskostnaderna för sjukdomen som lett till arbetsoförmågan.

CSN 2001/58

Tilläggsförsäkring för benbrott var en riskförsäkring, på basis av vilken man skulle till den försäkrade betala en i försäkringsvillkoren definierad engångsersättning för benbrott genom olyckshändelse. Försäkringsersättningen berodde enbart på skadans art och kroppsdelen som skadats. Ersättningens maximibelopp hade dessutom begränsats till 27 000 mark per försäkringshändelse.

Tilläggsförsäkring för benbrott betraktades som sådan personförsäkring som avses i 80 § 6 punkten ISL. Ersättning som betalts på basis av den var således en skattefri försäkringsersättning. Förhandsavgörande för år 2001 och 2002.

Skadestånd

HFD 1969/3430 I 53

Ersättning, som i enlighet med kollektivavtal av arbetsgivare erhållits för uppsägning, som skett

utan saklig grund, var mottagarens skattepliktiga inkomst.

HFD 1978/661 A II 542

Bolag, som bedrev gruvverksamhet hade medelst vattendomstolens utslag ålagts att åt skifteslag för minskning av fiskeintäkter till följd av utsläpp av avfallsvatten såsom förhandsersättning årligen erlägga 6 634 mark och medelst ett annat utslag av vattendomstolen att såsom ersättning för olägenhet, vilken åsamkats fiskevatten, i penningersättning åt skifteslaget för inplantering av fisk erlägga årligen 1 658 mark. Ansågs att dessa ersättningar var att betrakta som skifteslagets skattepliktiga inkomst. Omröstning 4-1. Skatteåret 1974.

HFD 1978/2981 II 555

Skattskyldig som till följd av arbetsgivarens försummelse att iaktta arbetarskyddsbestämmelser åsamkats svårt lyte, vilket ansågs vara yrkessjukdom, hade av arbetsgivaren bland annat fått fortlöpande ersättning för förlorad arbetsinkomst. Denna ersättning, som erlagts under skatteåret retroaktivt för flera år, ansågs vara den skattskyldiges skattefria inkomst, enär det utbetalda beloppet inte för något år översteg 20 000 mark. Skatteåret 1975.

HFD 1980/1560 II 558

Sedan renbeteslag erhållit ersättningar och räntor i enlighet med lagen om statens rätt att reglera strömningen i Kemi älvs vattendrag, fördelade laget dessa medel åt renägarna under namn av dammpennings återbäring för omorganisering av renskötseln på grund av att den förhindrats och försvårats 100 mk per beräknad ren. Enligt IFSkL 22 § 1 mom. 15 punkten utgjorde ifrågavarande ersättning inte renägarens skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1976. Omröstning 4-1.

HFD 1980/5680 II 567

Den skattskyldige hade halkat på sitt bostadsbolags osandade trottoar och blivit till följd av denna skada arbetsoförmögen under cirka 4 månader. För tiden för arbetsoförmågan hade arbetsgivaren betalt honom lön. Med stöd av den ansvarsförsäkring som det för halkan ansvariga fastighetsbolaget tecknat hade försäkringsbolaget åt arbetsgivaren ersatt den utbetalda lönens belopp. Därutöver hade försäkringsbolaget betalt åt den skattskyldige ersättning för inkomstbortfall. HFD ansåg, att det inte förelåg grunder, med stöd av vilka lön, som erhållits av arbetsgivaren eller ersättning, som erhållits av försäkringsbolaget ens till en del vore skattefria. Skatteåret 1977.

HFD 1985/2294

En person som blivit föremål för grov misshandel hade med stöd av hovrättens beslut för tiden för arbetsoförmåga fått ersättning för förlust av arbetsförtjänst, semesterersättning och semesterpremie av den för misshandel dömde. Då dessa ersättningar betalts i stället för arbetsinkomst utgjorde de med stöd av 20 § 5 punkten IFSkL skattepliktig inkomst för mottagaren. Skatteåret 1981.

HFD 1986/1530 II 585

En ersättning som betaldes till en uppsagd arbetstagare på basis av ett mellan arbetstagaren och arbetsgivaren ingånget avtal ansågs såsom en ersättning enligt 20 § lagen om förfarande vid uppsägning av arbetsavtal. Den var en sådan på ett arbetsförhållande beroende ersättning som avses i 4 § 2 mom. lagen om förskottsuppbörd. Förhandsbesked.

HFD 1987/921 B 567

Ersättningar som betalts för den minskning av fiskeintäkterna som föranletts åren 1971-1984 av att avloppsvatten letts ut i havet ansågs som ett skifteslags skattepliktiga inkomst. På ersättningarna kunde tillämpas inkomstutjämning. Förhandsbesked. Skatteåren 1985-1986.

HFD 1993/2258 B 514

Den gottgörelse på 20 000 mark som på basis av diskriminering på grund av kön utdömts att betalas till en person som sökt en tjänst i en stad men inte valts till denna, var en i 11 § 1 momentet lagen om jämställdhet mellan kvinnor och män avsedd gottgörelse, till vilken han var berättigad oberoende av om det arbetsgivarens förfarande som stod i strid med 8 § i lagen hade förorsakat skada. Till följd av detta och med

beaktande av gottgörelsens natur, var gottgörelsen på 20 000 mark att anse som en i 56 § 1 momentet inkomst- och förmögenhetsskattelagen avsedd ersättning som var jämförbart med ett skadestånd. Eftersom denna ersättning för den kränkning diskrimineringen gett upphov till inte hade erhållits i stället för en skattepliktig inkomst och inte annars som ersättning för minskade inkomster eller försämrad utkomst, var den ej att anse som en skattepliktig inkomst för mottagaren. Skattestyrelsens besvär, i vilka yrkades att gottgörelsen med stöd av 43 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen (1240/88) skulle anses som en skattepliktig inkomst, förkastades. Förhandsbesked. Skatteåret 1992. Omröstning 4-1.

HFD 1995/2197 B

En ung spelare hade i en ishockeymatch fått en skada som ledde till 100-procentig invaliditet. Spelaren hade på försäkringar fått ut skattefria engångsersättningar på sammanlagt 870.000 mark och därtill betalade två ishockeyorganisationer på grund av invaliditeten spelaren sammanlagt 400.000 mark i understöd. Skattenämnden och länsrätten ansåg att 160.000 mark av ersättningarna på 400.000 mark var skattepliktig inkomst som erhållits på grund av förvärvsbortfall. Med beaktande av arten av skadan, som den under skatteåret 18 år fyllda skattskyldiga fått, och som förorsakade honom livslånga sjukvårdskostnader och motsvarande utgifter, ansåg HFD att de understöd som organisationerna hade betalat inte till någon del var skattepliktig inkomst för mottagaren. Beskattningsåret 1991. Omröstning 4-1.

HFD 2002/2346

Då aktiebolagets bokslut för år 1993 utarbetades, beräknade man i revisionsbyrån som bolaget anlitade, att A som ägde bolagets hela aktiestock kunde år 1994 från bolaget lyfta 340 000 mark i dividender så, att de skulle i sin helhet beskattas som kapitalinkomst. Då man i beräkningen av kapitalinkomsten hade felaktigt tillämpat bolagets nettoförmögenhet i slutet av år 1992 i stället för nettoförmögenheten i slutet av år 1993 och då 1993 års nettoförmögenhet var betydligt mindre än 1992 års nettoförmögenhet, hade en betydande del av den lyfta dividenden om 340 000 mark blivit beskattad som förvärvsinkomst och således enligt en högre inkomstskattesats än vad som gällde för kapitalinkomsterna. A hade av denna anledning fått på basis av revisionsbyråns ansvarsförsäkring från försäkringsbolaget skadersättning för ökningen av skatterna som felet förorsakade 56 952 mark. Skatterättelsenämnden förkastade A:s ansökan i övrigt och ansåg, att ersättningen skulle i stället för förvärvsinkomst beskattas som A:s kapitalinkomst. Förvaltningsdomstolen ansåg på A:s överklagande att ersättningen inte kunde med stöd av nämnda lagrum eller med någon annan grund betraktas som skattefri skadeersättning och vidmakthöll skatterättelsenämndens beslut. Skatteåret 1996. 78 § inkomstskattelagen.

HFD 2005/1494 2005:40

Ett universitet hade genom tjänstemannanämndens beslut ålagts att med stöd av 9 § 1 och 2 mom. samt 56 § i statstjänstemannalagen till före detta tjänstemannen A betala en ersättning motsvarande 10 månaders lön. Eftersom det fanns ett samband mellan ersättningen och A:s anställning vid universitetet och ersättningen inte var skattefritt skadestånd, utgjorde den lön, av vilken universitetet skulle verkställa förskottsinnehållning. Förhandsavgörande. Skatteåret 2003. Skatteåret 2004

CSN 2001/24

X Ab hade genom att minska aktiekapitalet makulerat sina aktier som inte bytts på sinom tid, vilka aktier hade varit avsedda för att i form av fusionsvederlag överlämnas till aktieägare i andra bolag som på olika tider fusionerats med bolaget. I skadeståndsrättegången som uppstått på grund av ärendet högsta förvaltningsdomstolen konstaterade, att bolagsstämmans beslut om makulering av aktierna hade varit ogiltigt och det borde inte enligt aktiebolagslagens bestämmelser ha iakttagits. Minskningen av aktiekapitalet hade dock omedelbart anmälts till handelsregistret och beslutet hade också i övrigt verkställts redan för flera år sedan. Parterna hade utgått från att återkallande av verkställighet inte längre var möjligt.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att möjlighet till att erhålla fusionsvederlagsaktierna hade förlorats och skadan som drabbat dem

som varit berättigade till aktierna var, oberoende av ovan avsedd ogiltighet, slutlig. X Ab var således ansvarigt för skadan som åsamkats dem som varit berättigade till aktierna som makulerats genom bolagsstämmans beslut.

A hade ägt aktier i Y Ab. Y Ab hade fusionerats med X Ab år 1974. A hade på ovan beskrivet sätt förlorat sitt fusionsvederlag. X Ab var på grund av skadan som föranletts av makulering av aktierna skyldigt att till honom betala skadeersättning 80 000 mark jämte ränta.

A hade inte överlåtit aktierna i Y Ab. Ersättningen som han fått för att aktieägarens rättsställning gått förlorat ansågs inte ha erhållits i stället för skattepliktig inkomst, utan som sådan skattefri skadeersättning som avses i 78 § ISL. Förhandsavgörande för år 2000.

HFD 2009:96

Uppsagd arbetstagare A och hans arbetsgivare hade ingått ett avtal, enligt vilket till A betalades såsom ersättning för avslutande av arbetsförhållandet ett belopp som motsvarade sex månaders bruttolön 16 800 euro och dessutom i form av immateriell ersättning 16 800 euro. Även ersättningen för den immateriella skadan betraktades som inkomst som hade fåtts i stället för skattepliktig löneinkomst och inte såsom en skattefri skadeersättning. Skatteåret 2006. Omröstning 3 - 2.

Idrottsmännens inkomst

HFD 1977/3151 II 606

Ett bollförbund utbetalade åt spelare i landslaget ersättning för förlorad arbetstid i anslutning till spelresorna. Likaså ämnade förbundet bevilja dessa spelare naturaförmåner i form av bostadsförmån, kostförmån eller bruksförmån av bil. Förbundet måste verkställa förskottsinnehållning på dessa ersättningar och naturaförmåner. Förhandsbesked. Skatteåret 1979.

HFD 1980/4410 II 565

En idrottsman som studerade vid universitet hade av idrottsförening erhållit som studiestipendium 6 000 mk. Då i beaktande togs bland annat, att idrottsföreningen gav dylika prestationer endast åt sina egna representationsspelare och att föreningens egentliga syfte inte var att stöda studier, betraktades sagda inkomst inte som ett i 22 § 1 mom. 2 p. IFSkL avsett skattefritt studiebidrag. Inkomsten var enligt 19 § IFSkL skattepliktig. Skatteåret 1975. Omröstning 3-1. Ledamoten med avvikande åsikt ansåg att det var fråga om löneinkomst.

HFD 1980/4414 II 610

Idrottsförening som idkade ishockey och fotboll erlade åt sina spelare ersättning för förlorad arbetstid och för utgifter för tillskottsnäring samt gav åt dem i naturaförmåner bostad och bil. Dessutom erlade föreningen ersättningar för resekostnader mellan bostad och träningsplats eller platsen för avfärd till match. CSN fann, att bostads- och bilförmånen samt ersättningarna för förlorad arbetsförtjänst och för tillskottsnäring var att anse som arvoden åt idrottsmännen på vilka förskottsinnehållning bör ske (FörskL 6 § 1 mom. 1 p.). På resekostnadsersättningarna skulle däremot inte förskottsinnehållning ske (FörskL 8 § 1 mom.). Föreningen yrkade på ändring av beslutet för näringsmedelsersättningarnas del. HFD lät bero vid CSN:s beslut.

HFD 1981/1670

En förening hade begränsat erhållandet av gottgörelser, utbetalda under benämningen studiestipendier, att gälla endast studerande spelare i den idrottsförening som den upprätthöll. Då i beaktande togs bl.a. mottagarnas osjälvständiga ställning i förhållande till utbetalaren av gottgörelserna, var det egentliga syftet och arten av dessa gottgörelser inte, att på sätt som sedvanliga studiebidrag hjälpa och främja studier. Prestationerna skulle däremot betraktas ha tillfallit spelarna såsom gottgörelser och belöningar för deras deltagande i idrottsföreningens spel och träningar. Det var således fråga om i 6 § lagen om förskottsuppbörd avsedda arvoden åt idrottsmän, på vilka föreningen hade att verkställa förskottsinnehållningar. Skatteåren 1977-1979.

HFD 1984/1742

Idrottsarvoden åt finländsk toppidrottsman övergår till en självfinansierad fond kallad Urheilurahasto som grundats av stiftelsen Yleisurheilun Tuki. Ur fonden utbetalas arvodena åt

idrottsmannen endast för täckande av utgifterna för träning och idrottande. De sparade medlen utbetalas åt idrottsmannen efter det han upphört med tävlandet. Medlen i fonden utgör inte idrottsmannens skattepliktiga tillgångar (IFSkL 41 § 1 mom. 7 p.). De betalningar idrottsmannen erhållit ur fonden utgör hans skattepliktiga inkomst (IFSkL 19 §) och motsvarande utgifter är avdragsgilla. På slutprestationen kan inkomstutjämning tillämpas (IFSkL 60 § 1 mom.).

HFD 1985/3792 II 615

En idrottsförening hade under åren 1977 och 1978 såsom tillskottsnäringsersättningar betalt i medeltal 10 mk per spelare och dag utan att verkställa förskottsinnehållning. I debiteringsbeslutet 30.9.1982 hade bestämts att förskottsinnehållning skulle verkställas på ersättningarna vilka var att anse såsom i förskottsuppbördslagens 6 § avsedda arvoden för idrottsmän. Länsrätten upphävde debiteringsbeslutet med hänvisning till den rättspraxis som varit rådande under åren 1977-1978.

HFD konstaterade i sitt utslag, att skattestyrelsen hade utfärdat anvisningar om måltidskostnadsersättningar till idrottsmän i sitt brev nr 13727/33/76 31.12.1976, som behandlade ändringar av Förskottsuppbördslagens 6 §, och i informationsbladet förskottsuppbörden, 1/1977. Enligt dessa anvisningar skulle förskottsinnehållning inte verkställas på ovan nämnda ersättningar till idrottsmän till den del ersättningen var avsedd att täcka de kostnader som förorsakats av idrottsprestationen. Såsom exempel nämndes i anvisningarna bl.a. de utgifter som förorsakades av extra måltidskostnader. Med extra måltidskostnader avsågs i princip alla av idrotten förorsakade extra kostnader för anskaffning av näring, och inte enbart kostnader som förorsakades av tävlings- eller träningsresor. HFD ansåg att idrottsföreningen, då den under åren 1977 och 1978 inte verkställde förskottsinnehållningar på tillskottsnäringsersättningarna, hade handlat i enlighet med de anvisningar som skatteförvaltningen på den tiden hade meddelat de innehållningsskyldiga. HFD lät bero vid länsrättens utslag. Betalningsåret 1977. Betalningsåret 1978.

HFD 1986/3025 II 550

En ishockeyspelare som studerade i en handelsläroanstalt hade av Finlands Ishockeyförbund rf fått 20 880 mk, vilket belopp under namn av studiestipendium betalts ur träningsanslagen. Med beaktande särskilt av att förbundet inte till denna idrottsman utöver kostnadsersättningarna betalt annan gottgörelse för deltagande i landslagets matcher och träningar och att motsvarande stipendier betalts endast till spelare som hörde till A-landslaget, ansågs det att studiestipendiet hade betalts som arvode för deltagande i förbundets matcher och övningar och att det således utgjorde skattepliktig inkomst för idrottsmannen.

HFD 1986/3899 II 549

Andelsbankernas Centralförbund rf beviljade årligen ett hederspis på 10 000 mk. Priset beviljades årets nyckelspelare, som bl.a. i mästerskapsseriens matcher i boboll erhållit s.k. nyckelspelarpris. Nyckelspelarpriset tilldelades den spelare i det segrande laget, eller om lagen spela jämt spel, i någotdera laget, vars spelinsats en av den lokala andelsbanken sammankallad grupp ansågs viktig för matchens utgång. Hederspriset ansågs enligt 19 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet såsom skattepliktig inkomst och det ansågs inte som ett sådant i 22 § 1 mom. 2 punkten samma lag avsett skattefritt pris som givits såsom erkänsla för allmännyttig verksamhet. Förhandsbesked. Skatteåret 1985. Omröstning 4-1.

HFD 1990/1130

En skattskyldig hade som medlem i ett lag som under skatteåret spelade i mästerskapsserien för boboll deltagit i en träningslägerresa till Sotji 23.3-30.3.1986, före seriestarten. Resan ansågs inte ens delvis som rekreationsresa med anledning av vilken den skattskyldige skulle ha erhållit förmån som skulle räknas som hans skattepliktiga inkomst. Efterbeskattningen, där hälften av resans värde hade lagts till inkomsten, upphävdes. Skatteåret 1986.

HFD 1996/2194 B 542

Tävlingsverksamheten i en volleybollklubb var livlig men av hobbynatur. Klubben betalade inga arvoden åt sina spelare, men åt representationslagets spelare, som arbetade på andra orter, studerade eller var arbetslösa, betalades rese-

kostnaderna från bostaden, studieorten och arbetsplatsen till träningar och tävlingar som hölls i klubbens hemmahall. Kostnaderna betalades i enlighet med skattestyrelsens beslut om kostnadsersättningar. Under dessa omständigheter var klubbens ställning mot spelarna inte en arbetsgivare som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd och resekostnadsersättningarna var inte ersättningar för arbete, uppdrag eller tjänst som utförts åt någon annan och avses i 6 § 1 mom. 1 punkten lagen om förskottsuppbörd. Då kubben inte heller betalade åt sina spelare i 6 § 1 mom. 2 punkten avsedda idrottsmans arvoden och då inte heller någon annan grund för klubbens skyldighet att verkställa förskottsinnehållning förelåg, var klubben inte skyldig att verkställa förskottsinnehållning på de utbetalda resekostnadsersättningarna. Förhandsbesked. Skatteår 1996.

HFD 1996/3839

Bolaget sålde kusktjänster åt ägare av travhästar. En person som var anställd i bolaget arbetade som travkusk i travtävlingar som anordnades bl.a. i Finland. Bolaget uppbar ersättning för kusktjänsten i sitt eget namn hos hästens ägare. Ersättningen innehöll inte ersättning för träning av hästen eller för andra tjänster.

Kusktjänsten som bolaget sålde var en sportprestation som anslöt sig till travtävlingen. Travkusken skulle betraktas som en i 45 § 1 mom. 1 punkten mervärdesskattelagen avsedd sportutövare, på vars inkomst moms inte skulle betalas. Då en hos bolaget anställd person fungerade som kusk i en travtävling och då bolaget uppbar ersättning därför hos ägaren, var det fråga om förmedling av en sportutövare och försäljning av ett uppträdande som avses i 45 § 1 mom. 1 punkten mervärdesskattelagen, på vilken mervärdesskatt inte skulle med beaktande av 45 § 1 mom. 2 punkten mervärdesskattelagen betalas. Statsombudets besvär förkastades. Förhandsbesked för tiden 1.6.1994 - 31.12.1995. (MervärdesskatteL 1501/93 och MervärdesskatteL 1486/94).

HFD 1999/993

Arvoden som en idrottare fått hade i enlighet med idrottsfondavtalet mellan idrottaren och Suomen Urheiluliitto r.y. (förbundet) inbetalts i den i avtalet avsedda idrottsfonden. Belopp som inbetalts i fonden var enligt fondens stadgar förbundets egendom. Förbundet hade förbundit sig till att såsom slutlig fondandel till idrottaren utbetala i hans namn influtna prestationer sedan idrottaren avslutat idrottskarriären. Idrottaren var berättigad att på kapitalet som vid hans namn influtit i fonden få Finlands Banks grundränta motsvarande ränta som beräknas på det lägsta saldot inom ett tredjedels år, vilken ränta förbundet var skyldigt att betala till idrottaren samtidigt då slutsumman från fonden kunde betalas åt idrottaren. Då idrottaren avslutade sin karriär, hade det för honom influtit räntor på fondandelen ca 108 000 mark. Den ifrågavarande räntan, som betalades på det i fonden influtna kapitalet för arvoden som idrottaren förtjänat under idrottskarriären, var sådan kapitalinkomst som avses i 32 och 33 § inkomstskattelagen. Förhandsavgörande för tiden 1.1 - 31.12.1997. Omröstning 3-2.

HFD 2003/182, 2003:50

Ett idrottssällskap som spelade boboll i Superpesis -serien hade betalt spelararvoden till 6 spelare så att årliga belopp hade under år 1995-1997 varierat från 60 000 mark till 185 796 mark. Sällskapet hade också betalt till spelarna resekostnadsersättningar för resor mellan bostaden och normala träninsplatser och hemmaspelplatsen. Spelare i fråga betraktades som yrkesmässiga spelare och sällskapets normala träningsplatser och hemmaspelplatsen såsom deras egentliga arbetsplats. Av den här anledningen hade sällskapet inte kunnat ersätta spelarnas kostnader för resor mellan hemmet och de nämnda platsernautan att verkställa förskottsinnehållning, utan det var fråga om lön som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd (418/1959) och i 13 § lagen om förskottsuppbörd (1118/1996). Skatteår 1995-1997. Lagen om förskottsuppbörd (418/1959)4 §, Lagen om förskottsuppbörd (1118/1996) 13 §.

CSN 1982/39

Ersättningar för tilläggskost och -näringsmedel har ansetts vara idrottsmans arvode även då de erlagts av idrottsförening, till vars program hörde friidrott, brottning, gymnastik, tyngdlyftning, styrkelyft och bodybuilding.

CSN 1984/17

Åt en framgångsrik idrottsman har hans idrottsförening öppnat ett bankkonto på idrottsmannens namn och i hans ägo. Föreningen ämnar uppmana alla, som önskar ihågkomma denna idrottsman och stöda hans studier, att inbetala sina donationer på ifrågavarande konto. De medel som inflyter på idrottsmannens konto skall, såvida de inte kan anses utgöra prestationer enligt 4 § eller 6 § lagen om förskottsuppbörd, betraktas som sådan sidogåva som avses i 22 § 1 mom. 1 punkten IFSkL.

CSN 2010/28

Proffsspelaren i ishockey A hade spelat ishockey i arbetsavtalsförhållande till en finsk hockeyförening. Inkomsten som X Ab hade betalt för detta till A hade beskattats hos A såsom idrottsmans arvode. X Ab hade i enlighet med 116c § i inkomstskattelagen överfört A:s idrottsinkomster till idrottsfonden. A ämnade lägga ner sin idrottskarriär år 2010 eller 2011, varefter han ämnade lyfta till idrottsfonden överförda medel cirka 20 000 euro om året.

Då man tog i beaktande, att medel som hade influtit till A från idrottsfonden var förvärvsinkomster som under spelarkarriären hade tjänats i arbetsavtalsförhållande, hade A, då de övriga förutsättningarna uppfylldes, rätt att för inkomsten i fråga få i 95 § i inkomstskattelagen avsett avdrag för inkomstens förvärvande, i 105a § i inkomstskattelagen avsett kommunalbeskattningens förvärvsinkomstavdrag samt i 125 § i inkomstskattelagen avsett arbetsinkomstavdrag. Förhandsavgörande för år 2010 – 2011. Omröstning 6 – 2.

Inkomstskattelagen 95, 105a §, och 125 §

S.k. självbyggande

HFD 1962/1220 II 208

Då delägare i bostadsaktiebolag hade för sitt till förmån för bolaget utförda arbete erhållit ersättning så att de åligganden, vilka de annars såsom bolagets aktionärer skulle ha haft att i penningar erlägga, hade avkortats, ansågs detta såsom av arbete erhållen lön. Likaså betraktades värdet av arbete som lön i fallet CSN 75/1980.

HFD 1968/1986 II 504

Byggnadsarbetena på en bostadsbyggnad, ägd av bostadsaktiebolag hade, förutom avlopps-, vattenlednings- och luftkonditioneringsarbetena, utförts av ägarna till de aktier, som berättigade till byggnadens 11 lägenheter utan att av bolaget erhålla egentlig lön eller ersättning för arbetet. Aktiekapitalet och sålunda aktiernas pris hade fastställts till motsvarande lägre belopp. Ansågs, att aktieägare, som var grundande medlem, inte kunde beskattas för värdet av det arbete som han utfört för bolaget förutsatt att aktierna var vidare i hans ägo. Skatteåret 1967.

HFD 1980/6199

En timmerman beslöt att åt sina tre barns familjer uppföra bostäder. Planen genomfördes såsom ett gemensamt företag sålunda, att ett bostadsaktiebolag grundades, vilket lät uppföra ett 7 lägenheters radhus. Timmermannen fungerade under byggandet som ansvarig mästare och huvudparten av byggnadsarbetena utfördes av timmermannens son och två svärsöner, vilka tecknat aktier i bolaget. Åt två av dem hade för arbetet betalats dels penninglön och dels hade värdet av arbetet räknats dem till godo såsom avkortning på deras aktiers aktiekapitals- och byggnadsfondsandelar. För en persons del hade dessa andelar kvitterats erlagda i sin helhet mot värdet av det arbete han utfört för bolaget. De bolagsmän, som inte utfört arbete på bolagets byggnad hade betalt fullt pris i pengar för sina aktier. HFD lät bero vid länsrättens utslag, varmed värdena av ifrågavarande arbeten betraktats såsom löneinkomst. Skatteåret 1976.

HFD 1980/6516 II 569

På bostadsaktiebolags tomter var avsikten att uppföra i tre byggnader sammanlagt fem bostadslägenheter för delägarnas eget bruk. Uppförandet ämnade man förverkliga så, att envar delägare skulle uppföra, med undantag för vissa specialarbeten, den byggnad eller del av byggnad, som med stöd av hans aktieinnehav skulle komma i hans besittning. Någon lön eller gottgörelse av någon art skulle de inte få av bolaget för byggandet. Finansieringen skulle ordnas så, att för varje byggnadsobjekt eller lägenhet grundas i bolaget en byggnadsfond i vilken delägaren skulle inbetala en uppskattad summa av byggnadskostnaderna för den lägenhet som kommer i hans besittning. De byggnadsräkningar, som

bolaget godkänner skulle betalas ur byggnadsobjektets byggnadsfond. Med värdet av delägarens arbete kvittades inte till någon del hans betalningsskyldighet till bolaget. Ansågs, att värdet av delägarens arbete inte utgjorde hans skattepliktiga inkomst. Förhandsbesked. Skatteåren 1980 och 1981.

HFD 1980/6517 II 570

Delägare i Bost. Ab hade, då bolaget grundades, kommit överens om att grund- och stomarbetena, ytter- och mellanväggar samt vattentaket i bolagets byggnad uppförs för bolagets räkning under bolagets ledning och övervakning och därefter utför envar bolagsman i sin egen lägenhet med självvalt material inrednings- och slutföringsarbeten såsom skivbeläggning av mellanväggar och tak, golvläggning, skåp osv. Det sistnämnda arbetet utfördes utan bolagets ledning och övervakning. Sedan byggnaden blivit färdig uppgjordes bolagets bokföring i vilket bolagsmännen endast för bestämmande av lägenheternas pris upptagit även det värde som uppskattats för slutföringsarbetet. HFD fann, att värdet av det i överenskommelsen avsedda arbete, som bolagsmannen utan bolagets ledning och övervakning utfört i sin egen lägenhet inte under skatteåret var hans skattepliktiga löneinkomst eller annan skattepliktig inkomst. Skatteåren 1975 och 1976.

Upphovsrättsersättningar

HFD 1966/5581 II 557

Ersättning, som författare erhållit då han sålt alla sina copyright-rättigheter till sina verk, ansågs som hans skattepliktiga inkomst.

HFD 1981/327 II 606

För reprisföreställningar av televisionspjäs erlades åt skådespelaren enligt avtal mellan honom och televisionsbolaget samt branschens kollektivavtal ett reprisarvode, som utgjorde 50 % av originalföreställningens arvode. Reprisarvodet betraktades inte såsom i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön, utan såsom ersättning för nyttjanderätt till konstnärlig upphovsrätt, på vilken förskottsinnehållningen enligt 6 § lagen om förskottsuppbörd skulle ske. Betalningsåret 1979.

HFD 1981/5166 II 544

Arbetsgivare hade överfört sin rätt till arbetstagarpatent och till de ansökningar som gjorts för patentering av detta åt sin arbetstagare utan ersättning. Patentet hade sedermera beviljats åt arbetstagaren. Ersättning, som arbetstagaren erhöll vid försäljning av sina rättigheter till denna uppfinning och detta patent, som tillhört honom i mer än 5 år, var med stöd av 19 § IFSkL arbetstagarens skattepliktiga inkomst. Förhandsbesked. Skatteåret 1981.

Övriga inkomster

HFD 1984/3253 II 560

Inkomst som en prostituerad fått för sin verksamhet var skattepliktig inkomst. Skatteår 1976.

9. LÖN

VAD ÄR LÖN

Begreppet lön har definierats i 13 § FörskUL (1118/96). Med lön avses enligt den:

1) varje slag av lön, arvode, förmån och ersättning som erhålls i ett arbets- eller tjänsteförhållande;

2) mötesarvode, personligt föreläsnings- eller föredragsarvode, arvode för medlemskap i förvaltningsorgan, verkställande direktörs arvode, lön som lyfts av en bolagsman i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag samt ersättning för förtroendeuppdrag.

Löneinkomst är varje slag av lön, arvode, tantiem samt annan förmån och ersättning, som erläggs för tjänst eller befattning eller sådant arbete, uppgift eller tjänst, som åt arbetets eller uppgiftens givare utförs mot ersättning. Till lön räknas tilläggsprestationer, såsom ålders-, dyrorts- och fjärrortstillägg, hyrespenningar, julpenningar, gratifikation samt tantiem. Till lön räknas även bostads-, kost- m.fl. naturaförmåner samt skattepliktiga personalförmåner.

Även lön för uppsägningstiden och ersättning för uppsägning utan behörig grund (HFD 1988 L 2290) och lön på indragningsstat skall anses som lön (om rättsfall se även kapitel 8, Skadestånd).

Också utgifterna för arbetstagarens privathushåll, som arbetsgivaren erlagt, betraktas såsom lön.

Tantiem e.dyl.

Vissa företag betalar förutom en avtalad grundlön även lönetillägg som baserar sig på företagets vinst, omsättning e.dyl. Också dessa tantiem, bonusar e.dyl. utgör lön för arbetstagaren.

Tantiem är inkomst av det år då det skall lyftas (HFD 1994/6179), se kapitel 17, Periodisering av inkomster och utgifter.

Utbytesarbete

Reciprocitets- eller utbytesarbete baseras på avtal där parterna kommer överens om att den ena parten utför arbete åt den andra under förutsättning, att denna å sin sida utför arbete åt honom. Avtalet kan vara skriftligt eller muntligt. I reciprocitetsarbete är vardera parten den som utför arbetet i fråga om sitt eget arbete, men den som låter utföra arbetet i fråga om den andra partens arbete.

Såsom värde av reciprocitetsarbete anses det belopp, som den som låter utföra arbetet utan utbytesarbetet varit tvungen att betala åt ifrågavarande arbetare. Ifall sådant arbete utförts i ringa omfattning såsom grannhjälp kan det lämnas obeaktat.

Värdet av reciprocitetsarbetet är inkomst för det år, under vilket reciprocitetsarbetet har utförts honom till godo (HFD 69 II 562).

Lön, som betalas till en familjemedlem

Lön, som utbetalats till make eller till ett under skatteåret högst 14- årigt barn, som arbetat för den skattskyldiges inkomstförvärv är inte avdragbar (31.2 § ISkL). Lön som betalts till en sambo som i beskattningen behandlas som make är inte heller avdragbar (HFD 1996/1373). Till andra familjemedlemmar utbetald lön är avdragbar endast upp till det belopp, som skulle betalas till en främmande person för arbetet.

Icke avdragbar lön beskattas inte såsom löntagarens förvärvsinkomst, utan såsom gåva eller betalarens inkomst.

Lön av sammanslutning eller dödsbo

Om delägare i sammanslutning eller dödsbo för utfört arbete har lyft lön av sammanslutningen eller dödsboet, beskattas den som mottagarens löneinkomst.

Inkomst, som delägare, vilken arbetat i öppet eller kommanditbolag erhållit i pengar eller naturaförmån betraktas antingen som lön eller vinstutdelning beroende på hur sam-

manslutningen och delägaren behandlat prestationen. Av betydelse härvidlag är den bokföringsmässiga behandlingen av prestationen samt de viljeyttringar, som framgår ur betalarens årsanmälan och skattedeklarationen. I de fall, som framkommit i rättspraxis har prestation, som ansvarig bolagsman erhållit, betraktats som vinstutdelning, såvida inte sammanslutningen och delägaren kan anses ha avsett den som lön (jfr. HFD 1980 II 566 och 1982/423). Bolagsrättslig vinstutdelning är inte skattepliktig inkomst för delägaren. Å andra sidan är vinstutdelningen inte avdragsgill från sammanslutningens inkomst.

I samband med naturaförmån, vilken är avsedd att utgöra lön för sammanslutningens delägare, kan tillämpningen av stadgandena i 28 § lagen om beskattningsförfarande komma i fråga (se kapitel 17).

Aktiebolagets delägararbetstagare

De ovannämnda principerna om bokföringsmässig behandling av prestationer kan tillämpas även i aktiebolag. Lön är alltså sådana till en delägare eller till en anhörig till honom erlagda eller krediterade poster, som i bokföringen behandlats som lön eller som antecknats i årsdeklarationen, förutsatt att prestationstagaren arbetat för bolagets räkning.

Förmån som även delägare i arbetsförhållande fått kan likväl anses utgöra förtäckt dividend, om förmånen grundar sig på delägarställningen och förmånen har anordnats mot större kostnader än vanligt (närmare i kapitel 17).

Om arbetstagaren i aktiebolaget är en minoritetsdelägare i bolaget och motsvarande förmåner har beviljats även arbetstagare, som inte är delägare i bolaget, skall man anse att förmånen, oberoende av bokföringssättet, grundar sig på arbetsförhållandet och inte på ställningen som delägare (se HFD 1982/4631.

Lön, som fakturerats i bolagets namn

Inkomst, som fakturerats i bolagets namn betraktas i rättspraxis som delägarens inkomst speciellt då bolagets verksamhet huvudsakligen baserar sig på en enda persons arbetsinsats. Det har förfarits på detta sätt t.ex. då huvuddelägaren som bisyssla bedrivit bolagets verksamhet (t.ex. HFD 1987 II 600, 1991/4096 och 1993/992) eller det varit frågan om avlönat arbete som huvuddelägaren bedrivit i bolagets namn. Övriga kriterier vilka skall bedömas samtidigt är att ägandet koncentrerar sig på huvudägaren eller hans familj eller att avlönad arbetskraft och egna utrymmen saknas.

Prestationer som baserar sig på delägarens personliga verksamhet betraktas såsom delägarens lön, då arbetet utförts för uppdragsgivarens räkning. Ersättningar för en utövande konstnärs personliga uppträdande betraktades såsom lön, även om avtalet om uppträdande hade slutits med konstnärens enmansbolag (HFD 1981 II 597).

Uppdragets varaktighet och utförandet av arbetet i uppdragsgivarens utrymmen samt användning av medhjälpande personal, som hör till uppdragsgivaren, tyder på ett arbetsförhållande (t.ex. HFD 1985 II 611 och 1982/1638). Prestationerna har betraktats såsom lön också då tidigare såsom löntagare skötta uppgifter har fortsatts i bolagets namn (t.ex. HFD 1982 II 571 och 1989 B 558).

Inkomst, som fakturerats i bolagets namn kan utgöra även rörelse- eller yrkesinkomst för delägaren i bolaget (t.ex. HFD 1993/211). Se ytterligare kapitel 17, Kringgående av skatt.

NATURAFÖRMÅNER

Naturaförmåner som erhållits av arbetsgivaren uppskattas till gängse värde enligt vad Skatteförvaltningenårligen närmare bestämmer (64 § ISkL). I Skattestyrelsens beslut fastställs endast värdena av de vanligaste naturaförmånerna. Dessa är bostadsförmån, till bostadsförmånen ansluten obegränsad rätt att använda elström, garageförmån, kostförmån, bilförmån och telefonförmån. Skatteförvaltningens beslut om de grunder, som skall iakttas vid beräkning av naturaförmåner vid beskattningen bifogas detta kapitel.

Andra än i beslutet nämnda naturaförmåner värderas till det gängse värdet. Såsom gängse värde betraktas i rättspraxis i vissa fall beloppet av de kostnader, som föranletts arbetsgivaren. Detta gäller speciellt, då arbetsgivaren vid givandet av en förmån måste ha erlagt en viss penningersättning åt någon, som står utanför förhållandet arbetsgivare-arbetstagare.

Det gängse värdet tillämpas också, då penningvärdet av förmånen är mindre än värdet som fastställts 26 § naturaförmånsbeslutet.

Såsom lön anses sådan naturaförmån, som erhålles på grund av arbets- eller tjänsteförhållande. Såsom lön betraktad naturaförmån föreligger såväl då lönebetalningen enligt överenskommelse helt eller delvis sker i form av naturaförmåner, som då person i arbets- eller tjänsteförhållande faktiskt av sin arbetsgivare får en bostads- eller annan naturaförmån mot lägre vederlag än det gängse värdet.

Naturaförmåner, som tillkommer personer, vilka deltar i Förenta Nationernas fredsbevarande verksamhet eller utbildas för verksamheten betraktas inte som skattepliktig inkomst (L 29.6.1984/514 22 §).

Uppburen ersättning

Har löntagaren till arbetsgivaren erlagt ersättning för naturaförmåner som han erhållit, prövas det vid verkställande av beskattningen, om det erlagda beloppet motsvarar det fastställda värdet av naturaförmånen. Arbetstagaren anses ha erhållit skattepliktig löneinkomst till den del som den erlagda ersättningen är mindre än värdet av naturaförmånen.

Förmåner erhållna på basis av annat än ett arbetsförhållande

Också andra förmåner än förmåner i pengars värde är skattepliktig förvärvsinkomst, om de inte har stadgats skattefria (29 § ISkL). Såsom skattepliktig förmån betraktas i rättspraxis bl.a. resor som fåtts som belöning på basis av kundförhållandet (t.ex. HFD 1977 II 560). Såsom naturaförmåner betraktas på samma sätt naturaförmånerna som idrottare erhållit från en idrottsförening för effektivering av träningen (HFD 1977 II 606) samt bistånd i form av mat och kläder, som ett religiöst samfunds evangelist erhållit från medlemmarna av andra samfund (HFD 1979 II 580).

BOSTADSFÖRMÅN OCH RÄTT TILL BRUK AV ELSTRÖM

När är det frågan om den skattskyldiges bostadsförmån

Arbetsbostad

Då den skattskyldige på basis av ett hyresförhållande eller såsom i lönen ingående förmån erhållit bostaden till förfogande, uppkommer för honom en bostadsförmån.

Enligt 86.1 § lagen om hyra av bostadslägenheter (481/95) avses med arbetsbostad en på grundval av arbets- eller tjänsteförhållande på hyra upplåten bostadslägenhet, över vilken arbetsgivaren har bestämmanderätt i egenskap av hyresvärd, på grund av medlemskap eller andel i samfund eller genom förmedling av stiftelse som han grundat. Samma definition kan användas även vid beskattningen. Ett tecken på att det är frågan om bostad som erhållits på grundval av arbets- eller tjänsteförhållande är att hyresförhållandet kan uppsägas med stöd av 91 § nämnda lag, då arbetsförhållandet upphör.

Bostadsförmån på basis av ett arbetsförhållande

Begreppet arbetsförhållande har tolkats snävt i rättspraxis. En tandläkare, som tjänstgjorde i ett kommunalförbund bildat av två kommuner och som bodde i en bostad ägd av kommunalförbundets andra medlemskommun, ansågs inte ha erhållit en naturaförmån. HFD ansåg att tandläkaren inte kunde anses ha erhållit en bostadsförmån baserad på ett arbets- eller tjänsteförhållande, eftersom det inte hade visats att tandläkaren skulle ha varit i tjänsteförhållande till den kommun, där bo-

staden är belägen eller att kommunen annars skulle ha förbundit sig till att på basis av tjänsteförhållandet uthyra lägenheten, som den ägde (HFD 1979 II 567).

Det var också fråga om bostadsförmån, då hyresavtalet hade formellt slutits med ett sådant självständigt fastighetsbolag, i vilket arbetsgivaren var delägare. Arbetsgivaren stödde fastighetsbolaget ekonomiskt på det sättet att arbetstagarnas hyra var mindre än hyran som uppburits för andra bostäder. Även de förutsättningar som nämns i 78 och 84 § hyreslagen uppfylldes (HFD 1982 II 578).

Arbetsgivaren kan också i början av arbetsförhållandet överenskomma endast om penninglönen och ge bostadsförmånen senare genom att han nedsätter den avtalade penninglönen med kostnader för bostaden. I rättspraxis betraktas denna nedsättning av penninglön inte såsom för naturaförmånen uppburen ersättning. Arbetstagarens lön är den nedsatta penninglönen och bostadsförmånen, vars värde bestäms enligt beslutet om naturaförmåner (HFD 1986 II 589).

Reseledarnas bostäder

Beräkningen av värdet på reseledarnas bostäder ändrades rån och med år 2007. Löntagare som arbetar som reseledare på utlandet måste ofta byta reseorten och samtidigt bostaden minst en gång om året från sommarorten till vinterorten. Vikariat och andra förflyttningar ökar antalet byten. På de största orterna arbetar flera reseledare och deras inkvartering har ordnats så, att resebyrån eller researrangören hyr en lägenhet där man inkvarterar flera reseledare. På de mindre orterna finns endast en reseledare, för vilken man i allmänhet skaffar en enrummare. I sådana situationer, där naturaförmånsbostad byts eventuellt flera gånger om året skulle det vara orimligt svårt att följa upp dt verkliga värdet. Därför kan man i dylika fall räkna värdet på reseledarens bostad enligt 25 m^2.

Till vissa orter, närmast städer, görs resor året om. Om reseledaren arbetar på samma ort hela året, räknas naturaförmånens värde på normalt sätt.

Annan bostad på arbetsorten

Bostad, som arbetsgivaren gett till löntagarens användning på hans särskilda arbetsort betraktas inte såsom naturaförmån, eftersom det är frågan om en ersättning för inkvarteringskostnader föranledda av en arbetsresa. Om också arbetstagarens familj bor under kommenderingen i lägenheten i fråga, utgör familjens andel av boendekostnaderna ersättning för levnadskostnader och således en skattepliktig förmån. I brist på annan utredning kan såsom naturaförmånens värde tillämpas hälften av normal naturaförmån.

Om arbetsgivaren däremot ger en bostad till användning i närheten av den egentliga arbetsplatsen är det frågan om naturaförmån, även om arbetstagaren skulle ha sin bostad också annanstans och familjen skulle bo i denna bostad. Om arbetsgivaren använder en dylik bostad på arbetsorten också för andra ändamål såsom representation eller inkvartering av gäster, kan nedsättning av penningvärdet komma i fråga.

Av skälig bostad som finns i närheten av en sekundär egentlig arbetsplats uppkommer inte naturaförmån.

Arbetsgivarens uthyrningsverksamhet

Den skattskyldige kan också bo i en bostad som hans arbetsgivare, t.ex. en stad eller ett försäkringsbolag allmänt hyrt ut. Har han fått ifrågavarande bostad enligt allmänna grunder och kan hyresförhållandet inte sägas upp på grund av att arbetsförhållandet upphör, är det inte frågan om en naturaförmånsbostad (HFD 1981/4837).

Bostad, som löntagaren äger eller hyr

Då arbetsgivaren betalar bolagsvederlaget eller hyran för en bostad som löntagaren ägt eller hyrt, betraktas bostaden inte såsom naturaförmånsbostad. Uthyr arbetsgivaren bostaden som löntagaren ägt och överlåter han den tillbaka till arbetstagaren, har arbetsgiva-

ren inte en sådan bestämmanderätt till bostaden att det skulle vara frågan om en av arbetsgivaren erhållen bostadsförmån. Även arbetstagarens indirekta ägande tas i beaktande (se HFD 2010/927). Situationen är likadan, om arbetstagaren själv har hyrt en lägenhet och avtalet inte är bundet till ett visst arbetsförhållande. Av arbetsgivaren utbetalda prestationer utgör penninglön i dessa fall (HFD 1973/3039 HFD 1976/2462).

Hyra för bostad

Från penningvärdet av bostadsförmånen avdrages hyran, som arbetsgivaren uppburit av löntagaren för bostaden och den eventuella vattenavgiften. Från värdet av förmånen kan däremot inte avdragas övriga kostnader som uppbärs i samband med hyran, t.ex. avgifter för bastu, tvättstuga eller bilplats.

Är hyran som uppburits av arbetstagaren minst lika stor som värdet av naturaförmånen för ifrågavarande bostad, uppkommer det inte någon beskattningsbar naturaförmån. Är hyran mindre än värdet av bostadsförmånen, utgör skillnaden mellan dessa en naturaförmån.

Uträkning av bostadsförmånens värde

Värdena av bostadsförmånen har fastställts särskilt för huvudstadsregionen och särskilt för övriga delar av Finland. Värdet består av ett månatligt grundvärde, till vilket ett värde per kvadratmeter tillägges. På detta sätt beaktas den proportionella minskningen av hyran per kvadratmeter i stora bostäder.

Bostadens ålder

I beslutet om naturaförmåner har bostäderna indelats i åldersgrupper på basis av året för färdigblivande. Om nya delar byggts senare i huset, t.ex. en vidslägenhet, är året för dess färdigställande det år då lägenheten blev färdig. På samma sätt då till exempel en industrifastighet ombyggs till bostäder är året för färdigblivande det år då bostadslägenheterna blev färdiga.

Grundförbättring

Som det år, då bostaden färdigställts, betraktas vanligen året då byggnaden blivit färdig. Har grundförbättringen utförts i hela byggnaden, betraktas såsom år för färdigblivande av bostaden året för grundförbättringen. Begreppet grundförbättring definieras inte i lagen. Åtgärder, för vilka grundförbättringslån kan erhållas, är t.ex.:

- förbättring av grunden och bärande konstruktionen,
- reparation och förbättring av byggnadens yttre delar (vattentak, mellantak, golv, ytterväggar, fönster, ytterdörrar) beträffande fuktisolering, värmeisoleringens och tätning,
- förbättring av ljudisolering,
- förbättring av värme- och ventilationssystem,
- byggnad och förbättring av vatten- och avloppsanläggningar,
- reparation och förnyelse av elsystem i fastigheten,
- förbättring av köket och hygienutrymmen och
- byggnad av nödvändiga nya utrymmen för boende.

Till underhållsarbeten, som inte omfattas av kreditgivningen hör bl.a.

- reparationer i form av målning och spacklingsarbeten,
- enbart förnyande av ytbehandling, som motsvarar den ursprungliga nivån och
- i allmänhet förnyande och reparation i anslutning till underhåll av anläggningar och byggnadsdelar då deras egenskaper inte samtidigt förbättras (undantag: förnyelse av vatten- och avloppsanläggningar samt ventilations- och elektrisk utrustning).

Såsom år, då bostaden blivit färdig betraktas året då grundförbättringen utförts, då ovan avsedda åtgärder har utförts i sådan omfattning, att de väsentligt förbättrat bostaden.

Grundförbättringen kan förverkligas även stegvis, en trappa åt gången i ett höghus eller lägenhetsvis i ett radhus. Såsom grundförbättringsår betraktas i detta fall i ett höghus året

då grundförbättringen av ifrågavarande trappa slutförts och i ett radhus året, då grundförbättringen av ifrågavarande lägenhet slutförts.

Bostadens areal

Vid beräkning av penningvärdet av bostadsförmånen anses att till bostadens areal hör de egentliga boningsrummen och andra utrymmen, som ansluter sig till löntagarens och hans familjs boende såsom bastu, simbassäng och hobbyutrymmen. Också varma lagerutrymmen ingår i bostadens areal. Till golvytan, enligt vilken värdet av bostadsförmånen bestäms, räknas den yta, som begränsas av väggar runt utrymmena hörande till bostaden. Utrymmen, i vilka höjden från golvet understiger 160 cm beaktas inte.

Ytan av skorstensgrupper, bärande pelare och bärande väggar räknas inte till bostadens areal. Inte heller balkong, öppen farstukvist eller annat motsvarande öppet utrymme, inte heller kalla förvaringsutrymmen såsom källare och vind eller annat utrymme, som inte hör till egentligt boende såsom rum för värmecentral. Trapphuset räknas endast till ytan för en våning.

I en höghuslägenhet räknas källare- och lagerutrymmen på vinden inte till bostadens areal.

Ett garage räknas inte till bostadens areal. För det har fastställts ett särskilt värde av naturaförmån.

Stora gamla bostäder

Av arealen av de bostäder, som blivit färdiga före år 1961 räknas till bostadens areal vid uträkning av förmånens penningvärde hälften av den del, som överstiger 150 kvadratmeter. Utgångspunkten har varit att en opraktisk planering av en bostad minskar värdet av förmånen speciellt i fråga om de äldsta bostäderna.

Bostäder som avses i aravabegränsningslagen

Värdet av en bostadsförmån i en bostad (aravabegränsningslagen 1190/93) för vilken staten beviljat bostadslån är högst det hyresbelopp som uppbärs.. För dem, som bor i s.k. aravabostäder, uppkommer således inte någon beskattningsbar bostadsförmån, även om hyran som uppburits av dem skulle vara mindre än värdet av bostadsförmånen, som uträknats på basis av beslutet om naturaförmåner.

Gemensamt rum

För gemensamt rum fastställt värde av naturaförmån används, då flera personer bor i ett och samma rum. Värdet tillämpas t.ex. på barackinkvartering i närheten av den egentliga arbetsplatsen. Om löntagare har en sådan lägenhet i sin användning att var och en har sitt eget rum och därutöver gemensamma utrymmen (kök, vardagsrum e.dyl.), används vanliga värdena av bostadsförmånen.

Flera löntagare i samma bostad

Grundvärdet fastställes per bostad. Bor t.ex. två löntagare i samma bostad men i olika rum, beräknas värdet av deras bostadsförmån genom att värdet av hela bostadens bostadsförmån bestäms först. Detta värde fördelas mellan löntagarna i förhållandet till de utrymmen, som de har i sin användning (hälften av gemensamma utrymmen, utrymmena som i sin helhet är i ifrågavarande persons användning).

Uppvärmning av bostad och vattenavgifter

Uppvärmningen ingår i värdena av centralvärmebostädernas naturaförmåner. Om mottagaren av en bostadsförmån t.ex. i ett egnahems- eller radhus själv svarar för uppvärmningskostnaderna, dras uppvärmningens andel från värdet av förmånen. Skatteförvaltningen fastställer beloppet, som skall dras av i beslutet om naturaförmåner.

En bostad med eluppvärmning jämställs med en bostad med centraluppvärmning. Värdet av förmånen kan således nedsättas, om invånaren betalar elräkningen.

I värdet av bostadsförmånen ingår både varmt och kallt vatten. Vattenavgifter, som löntagaren eventuellt erlagt till *arbetsgivaren* kan således dras av från värdet av förmånen.

Om avgifterna erläggs till bostadsaktiebolaget, kan de inte dras av från värdet av bostadsförmånen.

Avvikelse från fastställda värden

Enligt 9 § naturaförmånsbeslutet kan värdena av bostadsförmånen nedsättas men inte förhöjas, då beskattningsbeslutet fattas.

Värdet av förmånen kan nedsättas:

1) Allmänt i kommunen på basis av hyresnivån i kommunen.

Behovet av nedsättning torde ha minskat i någon mån, eftersom regionala skillnader i hyresnivån har redan i Skatteförvaltningens beslut beaktats bättre än tidigare.

2) I kommunen på basis av platsen där bostaden är belägen. Värdena av en bostadsförmån kan nedsättas på basis av platsen där bostaden är belägen i kommunen. Detta är möjligt närmast i fråga om bostäder belägna på landsbygden utanför tätorter. Såsom en faktor, som minskar värdet av bostadsförmånen, kan beaktas den avlägsna belägenheten och bristen på tjänster. Dylika bostäder kan vara t.ex. bostäder i industri- och gruvsamhällen, på kasernområden eller i samband med skolor.

Nedsättningen, som görs på basis av kvaliteten och utrustningen för en enskild bostad, nämns inte särskilt. Denna grund kan emellertid fortfarande användas med stöd av 27 § beslutet om naturaförmåner, enligt vilken värdet av förmånen inte kan fastställas som större än det gängse värdet.

Bostadens utrustningsnivå

Nedsättning av en bostadsförmåns värde på basis av utrustningsnivån är oftast möjligt i fråga om gamla bostäder, om grundförbättringar inte har utförts i dem och deras kvalitets- och utrustningsnivå inte motsvarar den genomsnittliga nivån.

Miljöolägenheter

Värdet av förmånen kan nedsättas även för de bostäder som är belägna i tätorter, om de är belägna t.ex. i sådan miljö där betydliga buller-, damm- e.dyl. skador förekommer.

Statens tjänstebostäder

Bostad som på basis av tjänste- eller arbetsförhållande fåtts från staten eller annat offentligträttsligt samfund är i princip en naturaförmånsbostad. Med beaktande av ersättningen för varmt vatten kan den uppburna hyran i de flesta fallen betraktas såsom gängse hyra. Man förfar på detta sätt, då bostaden är belägen på ett kasernområde, fort, ett fängelse, ett skolhem eller annan anstaltsmiljö eller långt från tätorter på landsbygden. (HFD 1978 II 551, 1979 II 568).

På bostäder belägna i en vanlig stadsmiljö eller andra tätorter, som uppfyller nutidens krav, tillämpas samma principer, som tillämpas på andra bostäder på området.

Gårdskarlarnas bostäder

Gårdskarlar, som bor i fastigheten, som de sköter, måste eventuellt använda sin bostad såsom arbets- eller förvaringsutrymme. Invånarnas besök och telefonsamtal förekommer i detta fall även utanför vanlig arbetstid. Bostädernas kvalitet och utrustning är också ofta bristfällig. Värdena av tjänstemannabostädernas naturaförmåner kan på denna grund nedsättas med 15 procent från värdena enligt beslutet om naturaförmåner. Nedsättningen kan också tillämpas på förmånen av en bostad för vilken beviljats bostadslån. Enbart installering av alarmapparater i bostaden är emellertid inte någon tillräcklig grund för nedsättningen.

Uppfylls ovannämnda förutsättningar, kan nedsättningen tillämpas även på servicemän. Nedsättningen tillämpas inte på servicemän och gårdskarlar, som arbetar t.ex. i utrymmena för jourtjänst som bolaget för fastighetsskötsel ordnat och som kunderna besöker.

Invånarens arbeten i anslutning till fastighetsskötsel

Även om löntagaren själv skulle sköta vissa

uppgifter i anslutning till fastighetsskötseln såsom uppvärmning, skötsel av gräsmattor och snöskottning, utgör dessa uppgifter i anslutning till normalt boende i ett egnahems- eller radhus inte någon grund för nedsättningen av bostadsförmånens värde.

REPRESENTATIONSANVÄNDNING OCH ARBETSRUM

Används en del av en tjänstemannabostad till annat än boende, t.ex. som arbets- eller representationsutrymme eller till inkvartering av arbetsgivarens gäster, beaktas denna del av bostaden inte vid beräkning av bostadsförmån. Man kan förfara på detta sätt, då man på basen av byggnadsritningen kan konstatera att ifrågavarande utrymmen i tillräcklig mån kan åtskiljas från utrymmena, som används till boende.

Bostaden kan användas till representation även på det sättet att den är i familjens användning (t.ex. lägenhetens enda kök eller vardagsrummet, tamburen, bastun och simbassängen). Värdet av förmånen kan i detta fall nedsättas procentuellt. På detta sätt kan det förfaras, då bostadens areal är för stor med tanke på familjens egna behov och den skattskyldige företer en utredning om att bostaden används för representation.

Då värdet av en bostadsförmån nedsätts på basis av representationen, förutsätts en utredning om, i vilken omfattning bostaden använts för representation. Bedömningen av saken påverkas även av om arbetsgivaren har egna representationsutrymmen och om det annars finns möjligheter att ordna tillställningar på orten.

Rätt till bruk av elström

Värdet av rätten till bruk av elström fastställs i beslutet om naturaförmåner. Det kan tillämpas endast om förmånen ansluter sig till en bostadsförmån. Betalar arbetsgivaren elräkningarna för en bostad som löntagaren ägt eller hyrt, utgör beloppet av räkningarna arbetstagarens lön. (HFD 1982/1781).

Uppvärmningen av en bostad med el ingår inte i elkonsumtionsförmånen. Förmånen, som arbetstagaren erhållit av eluppvärmning, beaktas på det sättet att värdet av bostadsförmånen uträknas enligt värdena fastställda för centralvärmebostäder. Om bostaden är försedd med gasspis, täcker värdet av förmån för rätt till bruk av elström även kostnaderna för bruk av gas.

Om arbetstagarens rätt till bruk av elström har begränsats på det sättet att den inte berättigar till t.ex. användningen av hushållsmaskiner av typ kylskåp, frys, elspis eller tvättmaskin som förbrukar mycket el, används dess gängse värde såsom värde av förmån (elräkning).

GARAGEFÖRMÅN

Garage räknas inte till bostadens areal vid beräkning av bostadsförmånens värde. Kostnader för förvaring av bil har inte heller beaktats vid beräkningen av bilförmånens värde. Om arbetsgivaren till löntagarens förfogande överlåter ett garage eller en hallplats belägen i samband med hans bostad eller i närheten av den, uppkommer för löntagaren en garageförmån.

Värdet av garageförmånen används oberoende av, om man förvarar en naturaförmånsbil eller arbetstagarens egen bil i garaget.

Värdet av garageförmånen tillämpas inte i första hand på en täckt bilparkering eller en bilplats. Om arbetsgivaren har ordnat en dylik annan möjlighet att förvara bil i närheten av arbetstagarens bostad, är värdet av förmånen som uppkommer det belopp på kostnader, som den förorsakat arbetsgivaren (t.ex. hyran för täckt bilparkering och beloppet på elräkningen för uppvärmningsuttaget), emellertid högst värdet av garageförmånen.

Möjligheten att förvara bil under arbetstiden är vanligen inte någon beskattningsbar förmån.

KOSTFÖRMÅN

Värdet av kostförmånen bestäms på olika sätt beroende på, om det är frågan om

- sedvanlig arbetsplatsmåltid (arbetsplatsrestaurang eller avtalsmåltid)
- anstaltsmåltid,
- förmån i anslutning till övervakning av måltid,
- personalmåltid inom hotell- och restaurangbranschen och kostförmån som flygpersonalen fått under en flygtur eller
- lunchsedel eller annan måltidskupong, som inte ansluter sig till avtalsmåltid.

Sedvanlig arbetsplatsmåltid

Om arbetsgivaren ordnat kostförmånen i arbetsgivarens egen arbetsplatsrestaurang, i en arbetsplatsrestaurang som annan kosthållsföreståndare upprätthållit i arbetsgivarens utrymmen eller som s.k. avtalsmåltid, i vilken arbetsgivaren med en restaurang slutit ett avtal om ordnande av arbetstagarnas arbetsplatsmåltid, är det frågan om en sedvanlig arbetsplatsmåltid. Beskattningsvärdet av en kostförmån som ordnats såsom sedvanlig arbetsplatsmåltid bestäms på basis av direkta kostnader för anskaffande av förmånen och moms som förorsakats arbetsgivaren.

Ersättningen för måltiden som löntagaren erlagt till arbetsgivaren beaktas inte vid beräkningen av direkta kostnader, utan den dras av från värdet av kostförmånen. Beloppet som löntagaren erlagt till restaurangen inverkar däremot inte på beskattningsvärdet av förmånen, som erhållits av arbetsgivaren.

Direkta kostnader

Kostnader för råvaror som används vid tillredning av en måltid samt löner för tillredning och servering av måltiden (också socialkostnader) är direkta kostnader. Kostnaderna för hyra, utrymmen, anläggningar eller andra fasta kostnader är inte direkta kostnader. Såsom direkta kostnader betraktas inte heller energikostnader eller kostnader för transport av en måltid till måltidsplatsen.

Har arbetsgivaren med en förplägningsrörelse kommit överens om anordning av arbetsplatsmåltid, anses som direkta kostnader det belopp som arbetsgivaren betalat till förplägningsrörelsen för måltiden.

Mervärdesskatt

Värdet av kostförmån bestäms på basis av de direkta kostnaderna som därav förorsakats arbetsgivaren och mervärdesskatten på dessa kostnader.

Anstaltsmåltid

Värdet av en kostförmån som personalen på sjukhus, skola, daghem eller motsvarande anstalt erhållit i samband med anstaltsmåltid fastställs särskilt. Med anstaltsmåltid avses i beslutet om naturaförmåner en måltid som anordnats i form av måltid för patienter, skolelever eller i form av annan motsvarande måltid, som inte i första hand är avsedd för personalen.

Värdet av anstaltsmåltid kan tillämpas också då måltiderna kommer från ett anstaltskök till arbetsgivarens annat verksamhetsställe (HFD 1993/3165).

Övervakning av måltid

För kostförmån som fåtts i samband med övervakning av elevernas eller vårdtagarnas måltider har fastställts ett värde som är lägre än det som fastställts för anstaltsmåltider. Detta värde kan också tillämpas på personalen i en barnträdgård eller i en annan liknande anstalt. En förutsättning för tillämpandet är att personalen är skyldig att i samband med sin egen måltid övervaka elevernas och vårdtagarnas måltid.

Om t.ex. på lärarnas kostförmån tillämpas gängse värdet, är förfarandet samma som i samband med sedvanlig kostförmån. Som kostnader beaktas de direkta kostnaderna och moms. Det gängse värdet är skolvist, inte hela kommunens genomsnitt.

Hotell- och restaurangbranschen; flygpersonalen

I beslutet om naturaförmåner ingår även värdet av kostförmån för dem, som arbetar på hotell- och restaurangbranschen. Värdet av

förmånen utgör 85 % av den sedvanliga kostförmånens värde. Detta värde tillämpas även på personalmatsalens personal, vars huvudsakliga uppgift är att tillreda och servera mat. Från och med år 2002 tillämpas detta värde också på måltider som flygpersonalen får under flygresorna.

Måltidskuponger

Även kostförmån, som erhållits i form av lunchsedel eller annan måltidskupongän sådan som ansluter sig till avtalsmåltid, kan i allmänhet betraktas såsom naturaförmån. Måltidskupongen kan bestå av förutom en papperskupong även av något annat betalningssätt, till exempel av elektroniska betalningar. Värdet av förmånen är då år 2011 75 % av måltidskupongens nominella värde, likväl minstv 5,40 euro. Måltidskupong med ett nominellt värde under 5,40 euro och över 9,00 euro värderas enligt dess nominella värde.

Om kupongens nominella värde är 9,00 euro, är beskattningsvärdet 6,75 euro enligt det ovanstående. Om kupongens nominella värde är 6,20 euro, är beskattningsvärdet 5,40 euro och inte enligt 75 % utgående 4,65 euro. Se nedan separata värden för skatteåret 2010.

Förutsättningen för att en måltidskupong värderas till 75 procent av dess nominella värde är att den endast kunnat användas för måltid och att man inte fått pengar, livsmedel eller andra förnödenheter mot den. Man förutsätter dessutom att den skattskyldige fått endast en kupong per sådan faktisk arbetsdag i hemlandet under vilken arbetsgivaren inte på annat sätt kunnat ordna en måltid, som motsvarar en arbetsplatsmåltid. Sådana måltidskupongers värde som getts för t.ex. permittering, semester, moderskapsledighet, tjänstledighet, sjukledighet eller för enstaka frånvarodagar värderas till sitt nominella värde.

Avtalsmåltid med måltidskuponger

Också avtalsmåltiden kan ordnas med måltidskuponger eller annat identifikationssystem. För att erhållen kostförmån skall kunna värderas enligt stadgandena om sedvanlig arbetsplatsmåltid förutsätts att kupongen berättigar till måltiden endast i ifrågavarande matställe.

Från början av år 2005 begränsas antalet avtalsmåltidsställen inte längre till två ställen. Arbetsgivaren kan igå ett lämpligt antal av avtal. Avtalet ska likväl också i fortsättningen ingås med ett enskilt måltidsställe. Om avtalet ingås till exempel med en restaurangkedja så, att avtalet berättigar till måltid i kedjans samtliga restauranger, värderas förmånen i 14 § i naturaförmånsbeslutet.

Kostförmån under arbetsresa

Kostförmån uppkommer också av en fri måltid som fåtts under en arbetsresa (HFD 2000/876 och HFD 1989/3580). Löntagaren är likväl berättigad till att såsom naturligt avdrag dra av de extra måltidskostnader som uppkommit på grund av en arbetsresa. Om annan utredning saknas, kan dessa kostnader uppskattas på basis av kostförmånens värde.

Matkupongen kan på arbetsresorna i hemlandet värderas till 75 % av det nominella värdet, om arbetsgivaren inte annars har ordnat måltiden. Kupongen inverkar inte heller på det skattefria dagtraktamentets maximibelopp. Arbetstagaren har antingen till arbetsgivaren betalat ersättningen för kupongen eller den ingår i hans skattepliktiga inkomst. Det är alltså inte frågan om en gratis måltid ordnad av arbetsgivaren.

I fråga om en arbetsresa till utlandet värderas kupongen till sitt nominella värde.

Avvikelse från fastställda värden

Gängse värde

Är det gängse priset av måltiden uppenbarligen lägre än penningvärdet i beslutet om naturaförmåner, kan dess gängse pris betraktas som förmånens värde (27 § naturaförmånsbeslutet).

Oanvänd måltidsmöjlighet

Om den skattskyldige ger en utredning om att han inte har utnyttjat t.ex. måltiderna, som

hör till hans naturaförmåner, skall han ge arbetsgivarens intyg eller annan tillförlitlig utredning därom. Såsom skattepliktig inkomst betraktas endast värdet av naturaförmånen, som han verkligen erhållit.

Kostförmån under 2010

För år 2010 har man undantagsvis fastställt två värden för kostförmån, de ena för tiden 1.1. - 30.6.2010 och de andra, lägre, för tiden 1.7. - 31.12.2010. Orsaken är minskningen av moms på restaurangmåltid från 22 procent till 13 procent 1.7.2010 (MomsL 1780/2009). För måltidskupongernas vidkommande betyder detta att arbetsgivaren kan värdera måltidskupongerna vilkas värde är 9,50 euro i början av året till 75 % av kupongens nominella värde endast till och med löneutbetalningen för juni. Om arbetsgivaren ger måltidkuponger vilkas nominella värde är mera än 8,80 euro ännu juli eller senare, är deras naturaförmånsvärde lika med kupongens nominella värde.

Kupongen kan värderas till 75 % av det nominella värdet endast om sådana ges vid löneutbetalningen endast en kupong för varje arbetsdag i hemlandet, under vilka arbetsgivaren inte anordnat arbetsplatsmåltisd. Kuponger med nominellt värde som är större än 8,80 euro kan således inte ges i förvärg värderade till 75 % för den resterande delen av året. Tidpunkten då arbetstagaren använder kupongerna har ingen betydelse.

Helpension

Bostadsförmån i eget rum eller i gemensamt rum med mat, belysning och värme bestäms per månad enligt fastställt värde. Som rum anses minst 7 m^2 per rum.

BILFÖRMÅN

Ifall den skattskyldige eller hans familj för sina privata körningar har utnyttjat arbetsgivarens person- eller paketbil, har han en bilförmån. Det är frågan om bilförmån också när arbetsgivaren till löntagarens privatbruk överlåter en bil, som han hyrt på leasingvillkor. Naturaförmån uppkommer även av privat bruk av andra slags bilar. Begränsningen i naturaförmånsbeslutet betyder, att beslutets värden kan användas endast på person- och paketbilar. Om löntagaren får till exempel låna arbetsgivarens lastbil för flyttning, är förmånens värde dess gängse värde.

Resor till en sekundär arbetsplats är däremot inte privatkörningar.

Också användningen av en bil på resorna mellan bostad och arbetsplats räknas till privatkörningar (22 § naturaförmånsbeslutet).

Fri bilförmån och bruksförmån av bil

Fri bilförmån föreligger då arbetsgivaren erlägger av bilen föranledda kostnader. Bruksförmån av bil föreligger däremot då den skattskyldige själv erlägger bilens bränslekostnader. Ersättningen, som den skattskyldige erlagt till arbetsgivaren för kostnaderna, som hänför sig till bilen, dras av från penningvärdet av fri bilförmån eller bruksförmån av bil.

Kreditkort

Har löntagaren inte någon bilförmån, men ger arbetsgivaren ett kreditkort till honom för köp av bränsle, är det frågan om en förmån av kreditkort. Värdet av en dylik förmån har inte fastställts, varför dess värde är det gängse priset, alltså markbeloppet av kreditkortsfakturering.

Grundvärde och kilometervärde

Värdet på bilförmånens brukskostnader är antingen det månatliga eller värdet per kilometer. Då värdet per kilometer används, skall den skattskyldige med en körjournal utreda sina privatkörslor.

Härvid ökas grundvärdet med ett på basen av bilens rörliga kostnader uträknat värde per kilometer för de verkliga privata körkilometrarna.

Åldersklasser

Värdet av en bilförmån bestäms enligt bilens ålder. I Skatteförvaltningens beslut om naturaförmåner finns tre olika åldersklasser år 2010

A) bilar, som tagits i bruk åren 2008 - 2010
B) bilar, som tagits i bruk åren 2005 - 2007
C) bilar, som tagits i bruk före året 2005.

Åldersgruppen bestäms enligt ibruktagningsdagen som antecknats på registerutdraget

För bilar som tagits i bruk utomlands före år 2008 har fastställts ett eget naturaförmånsvärde. Naturaförmånsvärdet för bilar som har tagits i bruk år 2008 eller senare baserar sig på priset. Den procentuella andelen beräknas utgående från priset i landet där bilen har skaffats jämte eventuella skatter.

Systemet som baserar sig på priset på bilen, åldersklasserna A och B

Ett på priser baserat system togs i bruk vid beskattningen av bilförmånen år 1992. Värdet av förmånen fastställs per varje enskild månad till en viss procent av nyanskaffningspriset på bilen (grundvärdet) ökad med ett visst eurobelopp (brukskostnader).

Procentandelen, som beräknas på basis av nyanskaffningspriset, motsvarar närmast kapitalkostnaderna för bilen. I detta grundvärde ingår avskrivning, ränta, försäkringspremier och bruksavgift av bil.

Det eurobelopp, som motsvarar driftskostnaderna är detsamma, oberoende av bilens storlek, pris eller ibruktagningsår.Driftskostnader är reparations- och servicekostnader, däckkostnader och i fri bilförmån även bränslets pris.

Värde av bilförmån

Värdet av bilförmånen är grundvärde ökad med brukskostnaderna.

Grundvärde

Vid beräkning av den procentandel, som motsvarar grundvärden görs från priset på bilen ett grundavdrag som är lika stort för alla bilar (3 400 euro). Avsikten med avdraget är att skillnaderna mellan drifts- och kapitalkostnaderna för billgare och dyrare bilar ska utjämnas. Penningvärdet som fåtts avrundas vid beräkning det månadsbestämda värdet till närmast lägre tio euro.

Bilens pris

Såsom nyanskaffningspris, som utgör grunden för beräkningen av en procentandel, används under bilens hela användningstid samma, bilmodellens allmänna riktpris utan leveranskostnader, som varit gällande i början av den månad då bilen tagits i bruk och som bilimportören eller, då denna saknas, partihandeln uppgett. Senare prisförändringar inverkar inte på naturaförmånsvärdet på en anskaffad bil. Priser av bilaffärernas kampanjrabatter används inte i samband med beräkning av bilförmånens värde. Leveransavgiften tas inte i beaktande. Med bilmodell avses den kommersiella modellen i allmän försäljning.Priserna och bilmodellerna kan kontrolleras i prisstatistiken som Tullverket upprätthåller. Om samma bilmodell har flera importörer , använder man det pris som importören som införts i Tullens statistik har uppgett.

Importerade begagnade bilar

Naturaförmånsvärdet ska vara samma oberoende av om bilen hade skaffats som ny eller begagnad, från hemlandet eller från utlandet. Därför räknas också naturaförmånet på en bil som importerats som begagnad på basis av priset i början av den månad då bilen togs i bruk. Som pris tillämpas priset i Finland. Om bilmådell i fråga inte säljs i Finland, använder man priset på närmast motsvarande modell. Året för ibruktagande är i detta fallet det år då bilen togs i bruk på utlandet.

Intyg från bilaffären

Bilaffärerna ger ett intyg om riktpris för sådana bilar, som de sålt för att de skall användas som företagsbil.

Brukskostnader

Till grundvärdet fogas det eurobelopp, som motsvarar brukskostnaderna. Från och med år 2003 är brukskostnaderna i åldersklass B

större än i åldersklass A. Orsaken till ändringen är att garantitider för nya bilar har blivit längre och repaprationskostnaderna har därigenom blivit mindre. Det månatliga värdet har beräknats på basis av 1 500 privat körda kilometrar.

Om löntagaren använder en körjournal, tilläggs i grundvärdet ett centbelopp per kilometer som fastställs årligen.

Tilläggsutrustning

Priset på för bilen anskaffad tilläggsutrustning fogas till nyanskaffningspriset på bilen till den del, som värdet av den överstiger 5 000 mk (850 euro under år 2002). Även monteringskostnaderna beaktas. Sedvanliga vinterdäck och biltelefonen ökar inte värdet av förmånen, vinterdäcken ingår i driftskostnaderna och privatbruket av biltelefonen är en skild förmån.

Värdet av tilläggsutrustningen bestäms på basis av priset, som arbetsgivaren erlagt för den. Överstiger rabatten, som arbetsgivaren erhållit, den sedvanliga kassa- e.dyl. rabatten, används dess allmänna riktminutpris som värde av tilläggsutrustningen.

Hands free -utrustning

Lagen om vägtrafik ändrades från början av år 2003 så, att föraren inte får under körningen använda mobiltelefon så, att den hålls i handen (423/2002). Lagändringen har ökat anskaffning av hands free -utrustning (HFD 2003/2755). Om arbetsgivaren skaffar utrustningen i en naturaförmånsbil, räknas utrustningens pris och monteringskostnaderna till bilens tilläggsutrustning. Om arbetsgivaren skaffar utrustningen i en bil som löntagaren äger, är det fråga om skattepliktig förmån. S.k. headset är däremot telefontillbehör, så att den förorsakar inte skattepåföljder.

Om arbetsgivaren skaffar hands free -utrustningen i en specialbil som inte får användas privat, uppkommer skattepliktig förmån inte. En sådan bil är t.ex. en bil som registrerats som veterinärbil

Exempel på beräkningen av bilförmånens värde i åldersgrupp A

Bilens pris i början av den månad då den tagits i bruk 30 000 euro.

Pris	30 000 €	
	-3 400 €	26 600 €
Tilläggsutrustning		
biltelefon (påverkar ej)	500 €	
metallfärgad	2 000 €	
bilradio	750 €	
sammanl.	2 750 €	
	-850 €	1 900 €
		28 500 €
Värdet av fri bilförmån:		
kapitalandel		
1,4 % av 28 500 euro = 399 €		390 €
driftskostnader		285 €
		675 €/ mån.
Värdet av bruksförmån av bil:		
kapitalandel		
1,4 % av 28 500 euro = 399 €		390 €
driftskostnader		105€
		495€/ mån..

Mycket arbetskörslor

Om arbetskörslorna körts med en naturaförmånsbil över 30 000 km under kalenderåret, utgör förmånens grundvärde 80 % av det normala grundvärdet (naturaförmånsbeslutet 18 §). Detta värde avrundas inte längre. Det kilometervisa värdet nedsätts inte.

Utredningen om arbetskörslor förutsätter en körjournal eller en annan tillförlitlig utredning.

Specialsituationer

Körjournal

Förutsättningen för att grundvärdet och värdet per kilometer används är att beträffande körda kilometer företes en utredning, som baserar sig på körjournalen eller annan tillförlitlig utredning.

25 § beslutet om naturaförmåner innehåller ingående bestämmelser om körjournalens innehåll. Av körjournalen skall enligt beslutet framgå antalet kilometrar som körts med bilen under skatteåret. Dessutom skall i fråga om med bilen körda arbetsresor dagligen i

körjournalen antecknas följande uppgifter: tidpunkten, då körningen påbörjats och avslutats, stället där körningen påbörjats och avslutats samt vid behov färdväg, vägmätarens utslag, då körningen påbörjas och avslutas, längden av resan, avsikten med körningen och användaren av bilen.Körjournal kan hållas antingen manuellt eller elektroniskt.

Av privatkörslorna antecknas i körjournalen dagligen skillnaden av antalet körda kilometrar och på ovannämnt sätt specificerade arbetskörslor.

Ringa användning

Om den skattskyldige har haft en bilförmån, beaktas det månatliga grundvärdet för hela den tid under vilken bilen har varit i hans användning. Detta värde kan således inte lämnas obeaktat t.ex. på grund av att den skattskyldige inte på grund av en semesterresa faktiskt har kört bilen som har varit i hans användning.

Den skattskyldige kan emellertid för den slutliga beskattningen utreda det totala antalet privata körkilometrar under året och på den grund få driftskostnaderna för förmånen att motsvara de privata körslorna.

Tillfällig användning

Den skattskyldige kan ha använt sin arbetsgivares bil endast tillfälligt, t.ex. på en semesterresa. Månatligt värde av en bilförmån kan användas som värderingsgrund i dylika fall. Det divideras med 1 500 och det erhållna värdet multipliceras med antalet privat körda kilometrar.

Bil i sambruk

Med sambruk av bilar (car sharing) avses ett förfarande där medlemmarna som anslutit sig till systemet får reservera bilen för sitt eget bruk för önskad tid. Det finns flera bilmodeller av vilka medlemmen kan välja modellen som bäst passar för respektive ändamål. Bilarna hämtas och lämnas tillbaka på bestämda platser. Medlemmen betalar avgiften för bilen på basis av körda kilometrar.

En i bil i sambruk kan också vara en naturaförmånsbil. Värdet av bilförmån räknas då enligt tillfällig användning.

Statens tjänstebilar

Enligt 5.2 § 3 punkten lagen om statens tjänstekollektivavtal finansministeriet kan bevilja tillstånd att till en tjänsteman vid ett ämbetsverk eller en inrättning betala en ekonomisk förmån på grundval av tjänsteförhållandet. Finansministeriet har utfärdat att beslut om användning av tjänstebil för privatkörning som gäller för de högsta tjänstemännen inom statsförvaltningen.

Finansministeriet har 1.6.2001 utfärdat också en rekommendation om praxis i fråga om användningen av tjänstebilar. I rekommendationen konstateras, att den effektiva tidsanvändning som utförandet av uppgifterna kräver, förutsätter att den högsta ledningen i vissa situationer vid behov har möjlighet att använda tjänstebilen också för privatkörning.

Ämbetsverkets bil kan vara i flera tjänstemäns gemensamma bruk. Beskattningsvärdet av tillfälligt privatbruk av tjänstebil räknas på ovan angivet sätt. Förmånen inkluderar ofta också chaufför, så att värdet av denna förmån läggs till kilometerpriset. Om chauffören hämtar tjänstemannen tillfälligt från hemmet till tjänstestället, är endast den del av körningen privat under vilken tjänstemannen är med i bilen.

Om privatbilen används oavbrutet för privatkörningar, bestäms värdet av bilförmån enligt normalt räknesätt.

Förhöjning av bilförmånens värde

Om det verkliga antalet privatkörslor tydligt överstiger 1 500 kilometer per månad, som använts som grund för beräkningen av det månatliga värdet, kan värdet av förmånen exceptionellt fastställas vid beskattningen genom att värdet per kilometer används. Detta kan komma i fråga t.ex. då den skattskyldige har använt bilen under mycket långa resor mellan bostad och arbetsplats. Till den skattskyldige skall i dessa fall före verkställandet av

beskattningen ges en möjlighet att förete en utredning (se HFD 1979 II 575).

Uppburen ersättning

Bilförmån, som betraktas såsom lön uppkommer inte, om den skattskyldige för förmånen till arbetsgivaren har betalat minst den fria bilförmånen som bestäms enligt beslutet eller beloppet som motsvarar värdet av bruksförmånen av bil.

Till annan än arbetsgivare erlagda ersättningar dras inte av från värdet av förmånen. T.ex. försäkringspremier för en bruksförmånsbil, som den skattskyldige själv betalat till försäkringsbolaget, har inte godkänts som avdragbara från värdet av förmånen i rättspraxis (CSN 1986/599)

Kostnader för förvaring av bil

Kostnader, som hänför sig till förvaring av en bil, har inte beaktats i penningvärdena av bilförmånen. Beskattningsvärdet av ett garage fastställs särskilt enligt 10 § beslutet om naturaförmåner.

Byte av bil

I vissa fall kan löntagaren inte fortsättningsvis behålla sin naturaförmånsbil, utan han måste ibland lämna den till arbetsgivarens bruk. T.ex.en bil, som är i bilförsäljarens användning, är oftast samtidigt bilaffärens demonstrationsbil. Försäljaren kan i detta fall vid behov överlåta den till en kund för demonstrationsbruk för att användas för provkörning eller för bekantskap med bilen. Han får vanligen en annan bil i stället, som i flesta fall har annat pris . En naturaförmånsbil kan också säljas till en kund.

Penningvärdet av bilförmånen som löntagaren erhållit, kan i en sådan situation i brist på annan utredning värderas så att man som grund använder det månatliga grundvärdet i den bilklass och åldersgrupp, till vilken hörande bil han använt största delen av månaden.Också tilläggsutrustningen i bilen i fråga tas i beaktande.

Från och med år 2000 tas dessa speciella omständigheter i beaktande genom att grundvärdet minskas till 80 procent av det normala grundvärdet. Brukskostnader minskas inte schablonmässigt. Denna värderingsgrund kan användas till exempel i fråga om personalen i affärerna, som säljer nya bilVärderingsgrunden tillämpas inte, om bilförsäljaren eller motsvarande inte behöver överlåta sin bil för demonstration, utan samma bil är fortfarande i hans användning på samma sätt som i den vanliga bilförmånen .

Om bilförmån förvandlas mitt under en månad i någon annan situation än det ovanstående, räknas förmånens värde i enlighet med de verkliga användningsdagarna.

TELEFONFÖRMÅN

En telefon, som arbetsgivaren bekostat i löntagarens hem betraktas som naturaförmån, om arbetsgivaren betalar både grundavgifterna och kostnaderna för samtalen. Enbart telefonandelen är inte en förmån, ifall löntagaren själv betalar telefonräkningarna i sin helhet. Anslutningsavgiften är inte heller en skattepliktig förmån (HFD 1992/3095). Årsavgiften utgör däremot beskattningsbar förvärvsinkomst.

Löntagarens telefon

Om arbetsgivaren betalar räkningarna för en telefon, som löntagaren ägt eller hyrt, är det inte frågan om en telefonförmån, utan privatbrukets andel av telefonräkningarna utgör arbetstagarens penninglön. Använder löntagaren hemtelefonen även till arbetssamtal och är det omöjligt att reda ut antalet privatsamtal, kan värdet av telefonförmånen användas som förmånens värde.

Mobiltelefon

Privatsamtalen under fritid utgör en naturaförmån, om arbetsgivaren betalar även deras andel. Sedvanliga privatsamtal, som man ringt från arbetsplatsen under arbetstiden, betraktas såsom skattefria, ringa förmåner jämförbara med personalförmånerna. Samma gäller

även motsvarande privatsamtal, som under arbetstiden ringts med en biltelefon eller motsvarande privatsamtal, som ringts under en arbetsresa.

En mobiltelefon skiljer sig från telefonerna på arbetsplatser på det sättet att den vanligen är användbar utom arbetstiden såsom på veckosluten och semestrar. Telefonen kan överföras till hemmet, sommarstugan eller båten. Förmånen uppkommer emellertid inte, om arbetsgivaren av löntagaren uppbär avgifterna för privata samtal.

En telefon, som anskaffats enbart för arbetsuppgifter, är inte någon beskattningsbar förmån.

Flera telefoner

Den skattskyldige kan ha samtidigt hemtelefon och mobiltelefon arrangerad av arbetsgivaren. Använder han båda telefonerna också till privatsamtal, är de båda telefonerna naturaförmåner för honom.

Förmån av mobiltelefon uppkommer likaså separat av varje mobiltelefon som används för privata samtal. Till exempel arbetstagaren har på grund av anställningsförhållandet fått av arbetsgivaren två mobiltelefoner. Den ena telefonen används av den anställda personen och den andra av dennes familj i privatbruk. Om den anställda personen använder telefonen som han har till förfogandet till privatsamtal under fritid, har han två mobiltelefonförmåner. Men om löntagaren har endast ett SIM - kort eller SIM - parallelkort med samma telefonnummer som i det egentliga SIM - kortet, har han eller hon endast en telefonförmån, även om man hade både bil- och mobiltelefon.

Vad telefonförmånens värde täcker

I naturaförmånsbeslutet har telefonförmånernas omfattning definierats. Båda telefonförmåner täcker kostnaderna som föranletts av inrikes och utrikes telefonsamtal (apparaten, samtalsavgifter, också beställning av taxi, nummer- och namnförfrågningar). Mobiltelefonförmån täcker dessutom kostnaderna av textmeddelanden och multimediameddelanden. Mobiltelefonförmån täcker inte t.ex. användning av telefonen såsom betalningsmedel, deltagande i insamlingar och i specialprissatta omröstningar. Om arbetsgivaren betalar telefonräkningarna även till dessa delar, ingår i arbetstagarens lön förutom telefonförmånen även kostnaderna som förorsakats av nämnda specialsamtal. Avgifter för tvättning av en bilförmånsbil och betalning av arbetsresor utgör däremot inte lön.

Privat användning av datanätförbindelse som givits för arbetsändamål har stadgats som skattefri (se Datanätförbindelse nedan).

PERSONALBILJETT

Från och med början av år 2006 värderas den av arbetsgivaren anskaffade personliga biljetten för allmän trafik (personalbiljett) såsom naturaförmån till 75 % av biljettens gängse värde (64.2 § ISL). Med gängse värde avses det pris till vilket en motsvarande biljett står att köpa allmänt. Bestämmelsen gäller regelbunden persontrafik vars tjänster kan utnyttjas allmänt och sådan reguljär trafik som körs med taxibilar. Utanför tillämpningsområdet står för de allmänna färdmedlens del flygtrafiken och beställningstrafiken, t.ex. normal taxitrafik.

Förutsättningen för skatteförmån är att endast arbetstagaren kan utnyttja biljetten. Värderingsbestämmelsen gäller således inte för sådana innehavarbiljetter som utöver arbetstagaren i fråga kan även användas av andra personer.

Lättnaden gäller endast biljetter för resor mellan bostad och arbetsplats. Den kan inte berättiga till resor som är längre än arbetsresan. Användning av biljetten begränsas inte av antalet resor eller av bestämda tider, utan biljetten kan användas även för resor på fritid.

Anskaffning av biljetten

Lättnadsbestämmelsen kan tillämpas endast på biljetter som arbetsgivaren skaffat. Om löntagaren köper biljetten själv och arbetsgi-

varen betalar biljettpriset eller en del därav till arbetstagaren, utgör arbetsgivarens andel lön i sin helhet.

Personalbiljetten kan anordnas med gällande resekort och biljettsystem. Arbetsgivaren kan exempelvis överenskomma med biljettförsäljningsorganisationen (SJ, Matkahuolto, SAD, osv.) eller trafikidkaren om att priset på utnämnda personers biljetter faktureras antingen helt eller delvis från arbetsgivaren. Såsom betalningsmedel kan även användas arbetsresesedel. Det väsentliga är, attarbetsgivaren betalar åtminstone en del av priset direkt till trafikidkaren eller biljettförsäljningsorganisationen. I övrigt kan arbetstagaren köpa och ladda själv sin biljett.

Inkomst för vilket år

Naturaförmånerna beskattas för den tid då löntagaren har utnyttjat förmånen. Om arbetsgivaren skaffar biljetten som gäller under två olika skatteår, fördelas förmånen på båda år i förhållandet till användningstiderna. T.ex. om biljetten gäller 1.11.2006 - 31.3.2007, utgör 2/5 av biljettpriset inkomst för år 2005 och 3/5 inkomst för år 2007.

Om biljetten berättigar till ett visst antal resor och gäller t.ex. under ett års tid räknat från inköpsdagen, beskattas förmånen i sin helhet såsom inkomst för anskaffningsåret. Man gör så här därför, att det är svårt att få reda på faktiska användningstider.

Biljett för tjänsteärenden

Löntagaren anlitar ibland kollektivtrafik för att sköta sina arbetsuppgifter (t.ex. bud eller kurirer, vaktmästare och inspektörer). Då kan arbetsgivaren ge honom en kollektivtrafikbiljett för det område inom vilket arbetstagaren måste resa i sina tjänsteärenden. Eftersom biljetten i första hand har skaffats för att kunna sköta arbetsuppgifter, kan biljetten berättiga till resor inom ett större område än enbart till resor mellan bostaden och arbetsplatsen.

Om löntagaren får använda biljetten som givits för tjänsteärenden även för resor mellan bostad och arbetsplats, får han eller hon förmån av personalbiljett. förmånens värde är också i detta fall 75 % av biljettpriset. Förmånen räknas likväl endast av biljettpriset för resor mellan bostad och arbtsplats. Till exempel om arbetsgivarens verksamhetsställe och löntagarens bostad finns i Helsingfors, räknas förmånen enligt biljettpriset för kollektivtrafiken i Helsingfors, även om biljetten för tjänsteärenden skulle vara en regionbiljett med vilken man kan resa inom ett större område.

Ändring år 2010

Bestämmelsen om personalbiljett ärdrades vid ingången av 2010. Förmånens skattefria andel bestäms inte längre i procent av biljettpriset utan i eurobelopp. Det är nu också möjligt att såsom personalbiljett även använda värdet som laddats i en personlig resebiljett. I övrigt förblir bestämmelserna om användning av personalbiljett oförändrade.

Personalbiljetten är fri från skatt upp till 300 euro. Skattefritt är dessutom den del av resebiljetten som överskrider 600 €, likväl högst 3 400 euro. Det årliga skattefria beloppet uppgår således till högst 3 100 €.

Ex.1 Arbetsgivaren ger årligen personalbiljett till ett värde om 300 €. Förmånen är helt skattefri.

Ex. 2 Arbetsgivaren ger årligen personalbiljett till ett värde om 928 euro. Av förmånen är skattefritt 300 € samt den del som överskrider 600 €, dvs. 328 €, sammanlagt 628 €. Skattepliktigt är 300 €.

Ex. 3 Arbetsgivaren ger personalbiljett till ett värde om 5 000 €. Av biljettpriset är skattefritt skillnaden mellan 300€ och 600 € samt 3 400 euro överskridenade delen 1 600 €, sammanlagt 1 900 €. Skattefritt är 300 € + 2 800 € = 3 100 €.

ANDRA FÖRMÅNER

Såsom skattepliktiga förmåner betraktas också bl.a. fritidsbostad bekostad av arbetsgivaren, motor- eller segelbåt, semester- och

belöningsresa samt arvode i form av varor och större personalrabatter än vanligt. Värdet av dessa förmåner har inte fastställts, varför det gängse värdet används som värde.

Arbetsverktyg och skyddsutrustning som används i arbetet och som erhållits av arbetsgivaren, tjänste- eller arbetsresor eller studie- eller informationsresor gjorda för upprätthållandet av yrkeskunnigheten är inte skattepliktiga förmåner.

Hemvårdsstöd

Om arbetsgivaren bekostar en hemvårdare till löntagarens hem, uppstår det hemvårdsstöd. För förmånen har inget naturaförmånsvärde fastställts. Dess värde är alltså samma som det gängse priset. Om arbetsgivaren anskaffar tjänsten från ett annat företag, är förmånens värde per timme samma som priset som serviceföretaget uppbär. Hemvårdaren kan också arbeta hos arbetsgivaren som överlåter tjänsten. Naturaförmånens värde fås då så att kostnaderna som föranletts av anställningen av hemvårdaren (lön, bikostnader) fördelas på arbetstagarna i förhållandet till utförda arbetstimmar.

Skattepliktig förmån uppkommer inte av tillfällig vård av sjukt barn, som arbetsgivaren anordnat för den tid under vilken arbetstagaren skulle vara berättigad till vårdledighet med fulla löneförmåner. Vårdperioden kan vara högst fyra dagar.

Båtförmån

Arbetsgivaren kan anskaffa båten på det sättet att den finns både i arbetsgivarens representationsanvändning och i privatbruk av någon, som hör till personalen. Privatbruk av en båt utgör en naturaförmån, vars beskattningsvärde är det gängse värdet av förmånen.

Värdet av förmånen skall enligt rättspraxis bestämmas enligt dess gängse värde. Det gängse värdet kunde emellertid inte uträknas på basis av kostnaderna som antecknats i arbetsgivarens bokföring och som var båtens andel av restvärdesavskrivningar för lösa anläggningstillgångar och driftskostnaderna för båten. Såsom tillräcklig grund för gängse värde betraktades inte heller hyran, med vilken motsvarande båt kunde ha uthyrts från en utomstående person (HFD 1985/5808).

Värdet av förmånen kan beräknas t.ex. på det sättet att anskaffningsutgiften fördelas för båtens antagna användningstid. Till det årliga beloppet på avskrivningen fogas räntan på kapitalet och driftskostnaderna för båten. Räntan på konsumtionskrediter kan användas som räntebelopp. Räntan har varierat på följande sätt, år 2005 4,8 % och år 2006 5,2 %, år 2007 6,48 % åch år 2008 6,92 %. Från och med 2009 kan såsom ränta tillämpas den grundränta som Finansministeriet fastställer halvårsvis (se Anställningslån nedan). I beräkningarna under det innevarande året kan såsom antagande tillämpas förra årets ränteprocentsats.. Till driftskostnaderna hör t.ex. utgifterna, som hänför sig till bränsle, försäkringar och vinterförvaring av en båt. Är båten även i representationsanvändning, fördelas det erhållna värdet i förhållandet till representations- och privatbruk. Det årliga värdet som fåtts så här fördelas på de månader under vilka förmånen verkligen använts.

EXEMPEL

Anskaffningspriset på båten är 60 000 euro. Uppskattad brukstid är 10 år och räntebeloppet5%. Driftskostnader utgör 3 500 euro under året. Representationsanvändningens andel utgör 10 %.

Andel av anskaffningspriset	6 000 €
ränta	3000 €
driftskostnader	3 500 €
sammanl.	12 500 €
användning till representation	./. 1 250€
naturaförmån	11 250 €

Resor

Såsom skattepliktiga förmåner betraktas inte sådana resor, som syftar till att sköta arbetsuppgifter. En dylik resa kan vara en affärs-, konferens-, mäss-, mötes- eller annan motsvarande resa. I resan ingående normal fritid efter arbetstiden och veckosluten utgör inte någon skattepliktig förmån. Finns det mera

fritid än vanligt, kan resan delvis eller i sin helhet vara en rekreationsresa.

Resor, som arbetsgivaren bekostat som belöning för en bra arbetsprestation eller semesterarrangemang är lön. Karaktären av resan ändras inte, fastän informationsbesök eller utbildning skulle ordnas under den i ringa omfattning.

Karaktären av resan, som den skattskyldige erhållit, avgörs i varje enskilt fall på basis av nämnda utredning. Av betydelse är då bl.a. grunden på vilken resan getts och målet samt reseprogrammet och mottagarens ställning i företaget. Resan skall värderas särskilt med tanke på var och en som deltar i resan. Samma resa kan vara en rekreationsresa för en skattskyldig och en arbetsresa för en annan skattskyldig till exempel därför att den ena är verksam som researrangör och värd.

För den skattskyldige uppkom inte någon skattepliktig förmån, då arbetsgivaren i stället för ett linjeflyg ordnade resan som sällskapsresa för att han ville spara kostnader, även om vistelsen därför varade en längre tid än arbetet och studierna tagit (HFD 1982 II 579).

Rekreationsresor

Om både yrkesmässiga saker och turistförmåner har ingått i resan, betraktas andelen av rekreationsresan som mottagarens skattepliktiga inkomst (t.ex. HDF 1997/1795). Såsom i sin helhet skattepliktig förmån betraktas bl.a. rekreationsresorna, som erhållits som ersättning för en arbetsprestation, som pris i en resultat- eller annan motsvarande tävling eller på grund av semesterarrangemang. Värdet av förmånen anses inte ha blivit nedsatt på det sättet att det skulle inverka på beskattningen, då det i rekreationsresan i ringa omfattning har inkluderats drag som syftar till arbetet (se HFD 1979/964).

Reseledare

Reseledarens resa på en gruppresa, som ordnas för kunderna eller personalen är vanligen en arbetsresa, om gruppen är så stor att ledningen av den kräver en verklig arbetsinsats. Då det värderas, om resan är lön eller inte, fästes uppmärksamhet förutom vid gruppens storlek även vid reseprogrammet och om t.ex. resebyråns guiders tjänster användes.

Då en kyrkoherde på eget initiativ samlade en grupp och var verksam som reseledare för den, betraktades den gratis resa, som han erhållit, såsom lön (HFD 1984 II 558).

Makes resa

Värdet av i resan deltagande makens resa kan utgöra lön för den make, som är i ett arbetsförhållande, även om resan skulle vara en arbetsresa för honom (HFD 1984 II 559, 1985/4700). Makens resa betraktades emellertid inte såsom lön, då makens deltagande hade visats ansluta sig till arbetet för ett stort bolags överdirektör, en plikt, som internationella seder förutsätter (HFD 1982 II 536).Skattepliktig förmån uppkommer av makens resa inte heller då han tar hand om företagets gäster (HFD 1997/340).

Värdet av resan

Högsta förvaltningsdomstolen anser i sitt utslag 1979/964-965 att en utlandsresa, som på basis av ett kundförhållande erhållits som premie för uppnående av målet med försäljningen skulle värderas till samma belopp som de verkliga kostnaderna för resan. Principen i avgörandet kan i allmänhet iakttas vid värderingen av på basis av ett arbets- eller kundförhållande erhållna premieresor samt andra rekreationsresor, som kan anses vara skattepliktiga.

Utbildning

Utbildningen, som arbetsgivaren ordnat, har enligt rättspraxis inte betraktats som en skattepliktig förmån, då utbildningen har ordnats för bevarande och utveckling av yrkeskunnigheten, som är nödvändig i uppgifterna vid arbetsgivareföretaget (t.ex. HFD 1988 B 581 och CSN 1989/308).

Upprätthållande och utveckling av språkkunskaper, som behövs i arbetet, är också en

skattefri förmån (CSN 1989 B 521). Behöver arbetstagaren inte språkkunskaper i sitt arbete, är utbildningen, som arbetsgivaren ordnat en skattepliktig förmån. För personalen ordnad språkkurs, som har karaktären av hobbyverksamhet är emellertid en skattefri personalförmån.

Utgifter, som hänför sig till grundutbildningen, är levnadskostnader. T.ex. avgifter för bilskola betraktas såsom lön (HFD 1962 II 265). Även en företagarkurs i vilken en långtradarförare som varit anställd hos en annan arbetsgivare och som etablerat eget företag deltagit utgör grundutbildning (HFD 2006/1477).

Då man värderar, huruvida utbildning som arbetsgivaren bekostat utgör lön eller inte, kan man som hjälp tillämpa rättspraxisen som gäller avdragbarhet av utbildningskostnaderna. Om utbildningskostnaderna skulle vara avdragbara då arbetstagaren själv betalar dem, utgör de i allmänhet inte förmån av lönenatur då arbetsgivaren betalar dem.

På utbildningskostnadernas lönenatur inverkar förutom innehållet i kursprogrammet även dess anslutning till deltagarens tidigare utbildning och arbetsuppgifter. Kostnaderna av utbildning som resulterar i förbättrad kompetens utgör i allmänhet lön eller oavdragbara levnadskostnader. T.ex. då arbetsgivarbolaget betalar 70 % av en euro MBA-utbidning som en diplomingengör, som arbetade som produktchef i bolaget, hade genomfört vid sidan om sitt arbete, hade arbetstagaren inte fått förmån av lönenatur (HFD 1997/1793). Skattepliktig förmån uppkom inte heller då arbetsgivaren bekostade en MBA -utbildningsprogram som politices magister genomförde i Frankrike. Arbetsgivarbolaget hade internationell verksamhetsmiljö och bolagets ledning hade ansett att utbildningen var behövlig främst med tanke på bolagets fördel. Löntagaren hade förpliktats att förbinda sig till att arbeta för arbetsgivaren så att han skulle ersätta utbilningsutgifterna om han avbröt studierna eller lämnade bolaget genast efter att studierna hade slutförts (HFD 2001/63). Förmån uppkom inte heller av en studentmerkonoms MBA -utbildning. Utbildningen berodde på utvecklingen och förändringen av hans arbetsuppgifter. Utbildningen var behövlig främst med tanke på bolagets fördel (HFD 2002/8).Å andra sidan en merkonom som arbetade som bankens valutaexpert kunde inte dra av sina utgifter av en två år lång MBA-utbildning (HFD 1997/1792). Beträffande MBA -utbildning som hade inletts innan arbetsförhållandet hade börjat var det inte heller fråga om bibehållande och utveckling av yrkesskickligheten HFD 2002/9).

Arbetsdräkt

Kostnaderna för av den skattskyldige i arbetet använd beklädnad är i allmänhet levnadskostnader. Kostnaderna för arbetsdräkt som arbetsgivaren ersatt är således lön. Högsta förvaltningsdomstolen har betraktat t.ex. måttbeställningskostymer för en inrättnings vaktmästare såsom lön (HFD 1986/2227), samma gäller banktjänstemännens enhetliga arbetsdräkter (HFD 1991/3647). Personalen i en badanstalt hade erhållit arbetsdräkter försedda med en färgrik figur med motiv från tropiken. Denna arbetsdräkt ansågs inte som någon beskattningsbar förmån (HFD 1992/3095).

Skattepliktig förmån uppkom inte i fråga om terminalfunktionärens (HFD 1993/5634), linjebusschaufförens och bussvärdinnans arbetsdräkter (HFD 1993/5635). Förmånen uppkom inte heller i fråga om sådana arbetsdräkter som republikens presidents kansli anskaffat för bilföraren och vaktmästerichefen (HFD 1993/5629). Gemensamt i dessa fall är att alla skall ha en gemensam, identifierbar dräkt på grund av kundservice eller trygghet.

Enbart arbetsgivarens yrkande på enhetlig eller representativ klädsel är inte en tillräcklig grund för att förmånen skall anses skattefri. Om arbetet sliter kläder speciellt mycket eller användningen av arbetsdräkten har begränsats (t.ex. polisens eller sjukskötarens tjänstedräkt), är av arbetsgivaren erhållen er-

sättning för arbetsdräkt eller klädvårdunderstöd inte skattepliktig inkomst.

Förmånens värde

I HFD:s beslut 1995/3627 ansågs arbetstagarna på ett modehus ha en skattefri förmån då arbetsgivaren gav dem arbetsdräkter. Värdet på förmånen ansågs emellertid inte vara arbetsgivarens kostnader för dräkterna, utan arbetstagarnas inbesparade levnadskostnader. Detta värde kan t.o.m. vara lägre än arbetsgivarens kostnader för dräkterna.

Om kostnaderna för arbetsdräkt se även kapitel 13, Avdragbara kostnader.

Flyttningsbidrag

Flyttningskostnaderna är levnadskostnader, då den skattskyldige i början av arbetsförhållandet flyttar till annan ort för att bo där. Ersätter arbetsgivaren flyttningskostnaderna, är de lön till hela sitt belopp (HFD 1961 II 440).

Om den skattskyldige under arbetsförhållandet på arbetsgivarens förordnande flyttar på grund av att arbetsplatsen överförts till annat ställe, är de egentliga flyttningskostnaderna utgifter för inkomstens förvärvande (HFD 1976/1854 och 1985/4590, kapitel 13). Flyttningskostnader ansågs vara skattepliktiga inte heller då arbetstagaren flyttade på arbetsgivarkoncernens initiativ från utlandet till Finland för viss tid.. Bolagets mål var att flytta expertis olika koncernbolag emellan (CSN 2006/10) (jfr. ISL 76.1 § 5 punkten). Skolavgifter som arbetsgivaren hade betalt utgjorde däremot skattepliktig inkomst.

Bonusresor

Vissa flygbolag använder ett system med bonusresor. Då antalet avtalade, avgiftsbelagda flygningar är fullt, erhåller kunden en gratis flygresa. Har den skattskyldige själv betalat flygningarna, som krävs för gratisresan, kan gratisflyget likställas med rabatten på priset för resorna, som inte utgör skattepliktig inkomst.

Har arbetsgivaren bekostat avgiftsbelagda flygturer och får arbetstagaren för privat användning utnyttja en gratis flygresa, får han en förmån som betraktas såsom skattepliktig inkomst. Förmånen uppkommer inte, om även den avgiftsfria flygresan användes som arbetsresa.

Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt årsboksavgörande 2011:26 ansett, att arbetsgivaren inte var skyldig att verkställa förskottsinnehållning i fråga om privat bruk av flygpoäng som hade fåtts på grund av arbetsresor, då förmånen inte har fåtts från arbetsgivaren eller genom arbetsgivarens medverkan från en tredje part. Avgörandet har gällt endast för förskottsuppbörden och man kan av avgörandet inte dra den slutsatsen att privat bruk av flygpoäng som har fåtts på basis av arbetsresor skulle vara fri från skatt.

Också vissa hotell använder ett system, i vilket avgiftsbelagda övernattningar antecknas på kundkortet. Då kortet är fullt får kunden övernatta gratis t.ex. under veckoslutet. Också denna gratis inkvartering, som på basis av inkvarteringar, som arbetsgivaren bekostat, erhållits för privat användning, är en förmån som betraktas såsom lön.

PERSONALFONDER

Personalfondslagen

Personalfondslagen (814/89) trädde i kraft i början av år 1990. I företaget kan grundas en personalfond, om minst 30 personer står i dess tjänst samt med vissa förutsättningar även i ett företag som är mindre än det. I fonden samlas medel som vinstpremier från företaget samt från avkastningar som influtit vid placering av vinstpremierater. En personalfond är skattefri enligt 20 § 2 punkten ISL.

Medlemskap i en fond och fondandel

Personer, som står i företagets tjänst är vanligen medlemmar i en personalfond på basis av sitt arbetsförhållande. Varje medlem har en andel av fondens medel. Fondandelen fördelar sig i en bunden del och i en del, som kan lyftas. Medlemmen har rätt att omedelbart

efter värdebestämningsdagen på det sätt, som mera ingående förordnas i personalfondens stadgar i pengar erhålla den del, som skall lyftas. En fondandel kan vanligen lyftas efter 5 år. I slutet av ett arbetsförhållande kan fondandelen betalas även tidigare. En del av tillgångarna i personalfonden kan fogas till gemensamma kapitalet och användas till medlemmarnas gemensamma nytta på det sätt, som i fondens stadgar förordnas till exempel genom att man ordnar utbildning.

Om inkomstutjämning se kapitel 19, Inkomster som berättigar till inkomstutjämning.

Prestationer utbetalda av personalfonden

Personalfonder utbetalar fondandelar och överskott till sina medlemmar. Endast 80 % av prestationerna är skattepliktig förvärvsinkomst (ISL 65 §, 227/96). Inkomsten är fri från skatt till övriga delar. Bestämmelsen tillämpas även på sådana fonder inom EU, som till sina centrala egenskaper motsvarar de finska personalfonderna (HFD 2007:24)

Kontanta uttag

Enligt 17 a § lagen om personalfonder (1145/99) löntagaren kan också lyfta sin andel av fonden kontant, om detta är tillåtet enligt fondens stadgar. Vinstpremieandelen överförs då inte till fonden, utan arbetsgivaren betalar dem direkt till medlemmarna. Eftersom tilläggskostnader får inte uppstå för arbetsgivaren på grund av kontanta uttag, kan arbetstagaren få av vinstandelen endast beloppet som minskats med socialskyddsavgifterna. Pengar som lyfts kontant utgör i sin helhet lön för arbetstagaren.

AKTIEEMISSION, SOM BASERAR SIG PÅ ETT ARBETSFÖRHÅLLANDE

Riktad aktieemission

Med riktad aktieemission avses en aktieemission, där det med bolagsstämmans beslut avvikits från aktieägarnas förmånsrätt att teckna nya aktier i samma förhållande, som de sedan gammalt äger bolagets aktier. Riktad aktieemission kan riktas t.ex. till bolagets kunder, personalen eller endast en del av personalen. Kännetecknande för till personalen riktad emission är att det för personalen fastställda teckningspriset är lägre än aktiernas gängse värde.

Förmånens skattepliktigt

Skattepliktig förvärvsinkomst enligt 66 § ISL är förmånen att på grund av en på ett arbetsförhållande baserad rätt att teckna samfundets aktier eller andelar till ett pris, som är lägre än det gängse priset. Förmånen är skattepliktig till den del, som nedsättningen utgör mera än 10 % av det gängse priset för en aktie eller en andel. Om majoriteten av personalen inte har rätt att utnyttja förmånen, är den erhållna nedsättningen skattepliktig till hela sitt belopp. Då aktierna säljs räknas denna nedsättning inte i avdragbar anskaffningsutgift (CSN 59/2004, i bilaga till kapitel 6)

Då det i stadgandet om personalemission förordnas om den på arbetsförhållandet baserade rätten att teckna aktiebolagets aktier såsom skattepliktig inkomst till ett pris som är lägre än det gängse priset, skall stadgandet tillämpas även på förmånerna som bolag i koncernförhållande gett till varandras personal.

Försäljning eller teckning av aktier

Bolaget kan skaffa sina egna aktier genom att lösa in dem eller genom att skaffa med på börsen. Enligt den nya lagen om aktiebolag (624/2006) bolaget kan även rikta gratis aktieemission till sig själv.

Om bolaget säljer åt personalen mot minskat pris sina egna aktier som det löst in eller köpt, kan 66.1 § ISL inte tillämpas. Det är då inte fråga om teckning utan om köp (se också HFD 1994 B 523). Om arbetstagaren kan genom köp från bolaget skaffa dess egna aktier mot ett pris som är lägre än det gängse priset, anses hela rabatten utgöra skattepliktig förvärvsinkomst.Om aktierna däremot har

kommit till bolagets ägo genom gratis aktieemission som bolaget riktat till sig själv och bolaget bjuder ut dem åt majoriteten av personalen, är det frågan om sådan på arbetsförhållandet baserande aktieemission som avses i 66.1 § i ISL.

Gängse pris

Med gängse pris avses det genomsnittliga pris, som uträknats för den kalendermånad, som föregått beslutet om aktieemissionen. Om genomsnittspriset för aktierna, som är föremål för offentligt handelsutbyte för den kalendermånad, som följer på den första offentliga noteringen av dessa aktier, är lägre än detta värde, bestäms skattepliktigheten av förmånen och uträknas den skattepliktiga inkomsten på basis av nämnda lägre värde.

Då förmånen uträknas, jämförs teckningspriset med det genomsnittliga pris, som uträknats för kalendermånaden, som föregått tidpunkten för aktieemissionen.

Kalendermånadens genomsnittliga gängse värde på börsen fås för noterade aktiers del genom att den sammanräknade totalomsättningen av köp som avslutats under en kalendermånad divideras med antalet köp (sålda aktier). Aktierna på NM-, First North, I- och Prelistan kan i detta avseende jämställas med börsaktier.

Då get gängse priset för andra än börs- eller motsvarande bolags aktier bestäms, betraktas aktiens matematiska värde som utgångspunkt i brist på annan utredning.

Vid teckning av aktier, som är föremål för offentligt handelsutbyte uppkommer inte någon skattepliktig förmån för nedsättningen, som är större än 10 procent, om genomsnittspriset av samma aktier under följande kalendermånad på ovannämnt sätt är mindre än det på förhand uträknade värdet. Som grund, på basis av vilken 10 procents rabatt uträknas, används således det lägre priset enligt 66.2 § ISL.

Värdeminskning

I rättspraxisen har man ansett, att från det gängse värdet för aktierna vid tidpunkten för erhållandt av aktierna kan inte avvikas på grund av överlåtelsebegränsningarna och aktiernas minskade kursvärden (HFD 2011:91).

Konvertibla skuldebrev och optionslån

Med lån mot konvertibelt skuldebrev avses ett lån, vars tecknare är berättigad till att på vissa villkor under en viss tid byta ut skuldebrevet mot bolagets aktier.

Med optionsrätt avses till exempel rätt att i framtiden teckna samfundets aktier eller andelar med villkor som bestämts i förväg. Optionsrätt och utnyttjandet av densamma har två faser: teckning av optionsrätt och teckning av aktier på basis av optionsrätt. Teckningen av optionsrätten kan antingen ske mot avgift eller den kan också var avgiftsfri.

Optionen skulle tidigare vara förknippad med lån. Efter ändringen av lagen om aktiebolag, som trädde i kraft 1.9.1997, krävs låneandel inte mera (ABL 145/1997).

Till optionsrätt kan också ingå begränsande villkor, till exempel förbud mot överlåtelse av optionsrätt eller rätt till anställningsoption eller att rätten är förbunden med arbetsförhållandets kontinuitet.

ANSTÄLLNINGSOPTIONER

Aktieoptioner som riktats till företagets anställda har redan länge varit ett internationellt känt sätt att betala lön. Ur företagets synpunkt är de till kursutvecklingen bundna belöningarna mera ihärdiga än bonussystemet som är förbundet med årsresultatet. Man har ansett, att man med hjälp av dessa har fått företagsledningen att bättre förbinda sig till att på lång sikt utveckla företaget. De första optionslån som riktats till personalen och företagsledningen emitterades i Finland år 1989. I Finland är giltighetstiden för optionsprogram i allmänhet 5-7 år. Överföringsbegränsningarna, dvs. begränsningarna som ställts för överlåtelsen, slopas i allmänhet efter 3 år.

Ändringar i lagstiftningen om anställningsoptioner

I 1989 års ISL fanns inte bestämmelser om förmån som fåtts i form av konvertibla skuldebrev och optioner. I 1993 års ISL var stadgandet i formen: Skattepliktig förvärvsinkomst utgör också rätten att på grundval av ett konvertibelt skuldebrev eller en optionsrätt teckna aktier och andelar i arbetsgivarföretaget, till den del det betalda priset är lägre än värdepapperets gängse värde vid emissionen av lånet. Om en i samband med konvertibla eller optionslånearrangemang använd akties eller andels värde inte kan bestämmas enligt det värde som den har vid den nämnda tidpunkten, bestäms skatteplikten för förmånen enligt den tidpunkt då aktien eller andelen tecknades (ISL 1535/92, 66.3 §).

Till lagen fogades i början av 1995 begreppet anställningsoption, som definierades på följande sätt: Skattepliktig förvärvsinkomst utgör också en på ett arbetsförhållande baserad rätt att på grundval av ett konverteringslån, ett optionslån, en optionsrätt eller någon annan med dessa jämförbar överenskommelse eller förbindelse erhålla eller förvärva aktier eller andelar i ett samfund till ett pris som är lägre än det gängse priset (anställningsoption) (ISL 29.12.1994/1465).

De väsentliga förändringarna var:

Förmån uppkommer också av andra aktier eller andelar än arbetsgivarbolagets. Till exempel rätten för arbetstagarna i dotterbolaget att inom en koncern teckna moderbolagets aktier togs med i bestämmelserna.

Definitionen täcker gränserna för anordnande av förmånen omfattande. Det har inte begränsats till konvertibla skuldebrev och optionslån. Värdet på det definierades också på nytt. Såsom förmånens värde betraktas andelens eller aktiens gängse värde vid den tidpunkt då anställningsoptionen används, minskat med priset som den skattskyldige sammanlagt betalt för aktien eller andelen och anställningsoptionen. Förmånen anses utgöra inkomst för det skatteår, under vilket anställningsoptionen används.

Förmånen värderas enligt den nya ordalydelsen alltid enligt värdet vid samma tidpunkt, dvs. användningstidpunkten. Användning av option definierades på följande sätt:

Anställningsoptionen anses bli använd när den skattskyldige erhåller eller förvärvar de aktier eller andelar som den gäller. Överlåtelse av anställningsoptionen jämställs med användning. Som förmånens värde anses då överlåtelsepriset för optionen, eller, om den doneras, dess gängse värde, minskat med det pris som överlåtaren har betalt för den.

Lagen tillämpades i den förändrade formen i beskattningen för 1994 på de anställningsoptioner som använts 16.9.1994 eller senare. Till ikraftträdandet ingick vissa preciserande bestämmelser. Stadgandet justerades följande gång år 1997. Då begränsades användningen av anställningsoptioner.

Tillägget lydde:

En förmån som erhållits genom en anställningsoption räknas som skattepliktig förvärvsinkomst för den ursprungliga mottagaren av optionen även om han har avstått från sin rätt genom att ge anställningsoptionen vidare som gåva eller annars har överlåtit optionen till någon inom hans intressesfär. Dessa överlåtelser betraktas inte som användning av en anställningsoption (19.6.1997/584).

Lagen tillämpas i den ändrade formen på överlåtelser som gjorts 8.5.1997 eller senare.

Förmån lön

Enligt 13.3 § FörskVL är förmån som fåtts av anställninsoption lön. Den utgör lön också då förmånens mottagare har under tiden mellan teckningen av optionerna och användningen av optionsrätt gått på pension (HFD 2001/1000).

Inkomst som inflyter av anställningsoptioner utgör likväl kapitalinkomst då ett dödsbo säljer optionerna (HFD 2005/1710)

Användning av anställningsoptioner

Med användning av en anställningsoption avses anskaffning av aktier eller andelar och

försäljning av optionsrätt till någon som inte hör till överlåtarens intressesfär. Som användningsdag betraktas den dag då aktierna tecknas, även om införandet på köparens värdeandelskonto skulle ske senare. Som optionsrättens försäljningstidpunkt betraktas likaså avslutsdagen.

Donering av optionsrätt är inte användning av anställningsoption. Doneringens mottagare har i detta sammanhang inte begränsats på något sätt. Som användning betraktas inte heller försäljning eller annan överlåtelse till person eller samfund inom överlåtarens intressesfär.

Om mottagare av en anställningsoption överlåter optionsrätt till ett bolag som han äger, är det fråga om överlåtelse till mottagare som finns inom anställningsoptionsinnehavarens intressesfär. Om bolaget utnyttjar teckningsrätten, betraktas den erhållna förmånen fortsättningsvis som förvärvsinkomst för den ursprungliga mottagaren. Det kan hända att bolaget säljs till utomstående innan optionsrätten utnyttjas. Användning av anställningsoption ansluter sig då till överlåtelse av bolaget. Den erhållna förmånen borde då beskattas som den ursprungliga optionsmottagarens förvärvsinkomst för överlåtelseåret.

Fusion

Byte av aktier i samband med fusion mot optioner i det mottagande bolaget ansågs inte vara en överlåtelse som kan jämföras med användning av anställningsoptioner (CSN 2000/128).

Aktiebyte

Det ansågs, att det inte heller då var fråga om användning av en option då optionerna byttes genom ett arrangemang där X Ab riktade till Y Ab:s samtliga aktionärer ett erbjudande om aktiebyte i avsikt att sammanställa dessa bolag. Enligt sammanställningsplanet får arbetstagarna i Y Ab byta sina anställningsoptioner mot optioner i X Ab, på basis av vilka optioner man var berättigad att teckna aktier i X Ab enligt samma bytesrelation som tillämpades i byteserbjudandet som riktades till aktionärer i Y Ab (CSN 2002/29).

Ändring av villkoren i optionsprogrammet

Om villkoren i optionsprogrammet ändras innan användningstiden börjar, skall värdet av förmån som ska betraktas som lön och optionsförmånens förmögenhetsvärde bestämmas enligt de nya villkoren. Ändring av villkor är inte samma som utnyttjande av optionsrätt.

Vem kan få förmånen

En anställningsoption är enligt 66.3 § ISL förmån som fåtts på basis av arbetsförhållandet. Man har i rättspraxisen ansett, att också bolagets verkställande direktör och styrelsemedlemmar, som inte står i arbetsrättsligt arbetsförhållande till bolaget, kan få skattepliktig förmån av anställningsoptioner (HFD 1997/1221).

Från vem har förmånen fåtts

Optionsrätten har i allmänhet förknippats med bestående arbetsförhållande. Inom en koncern förblir rätten i allmänhet i kraft trots att arbetstagarens arbetsgivare byts inom koncernen. Förmånen anses då ha fåtts från det bolag hos vilket arbetstagaren var anställd då optionsrätten tecknades.

Förmånens värde

Förmånen värderas enligt läget vid användningstidpunkten. Såsom gängse värde för en officiellt noterad aktie kan medelkursen på aktiens teckningsdag/dagen för överlåtelse av optionsrätten användas. Denna kurs fås genom att ifrågavarande aktiens totala omsättning under en dag divideras med antalet köp (omsatta aktier). Om aktierna tecknas och säljs omedelbart och som en helhet (cashless exercise), betrkatas som aktiens värde det pris, med vilket den säljs omedelbart efter aktieteckningen (HFD 2004:80). Terminavtalet som optionsförmånens mottagare ingått med en bankirfirma inverkar inte på det värde av förmån som arbetstagaren får i form av lön (HFD 2003:35). Inställningen som HFD tagit i sitt utslag 2002/1959, enligt vilken förmånen

värderas till värdet vid utgången av överlåtelsebegränsningarna, har tillämpats endast då aktiens värde har ändrats mycket betydligt. HFD har sedermera i sitt årsboksbeslut 2011:91 konstaterat, att man inte avviker från värdet som gällde vid tidpunkten för erhållandet, då aktiernas kurs har gått ner betydligt innan överlåtelsebegränsningarna upphörde. HFD:s nyare avgörande stramar till den tidigare praxisen.

Det gängse värdet för andra än offentligt noterade aktier bestäms i brist på annan utredning på sätt som beskrivs i Skatteförvaltningens anvisning ″Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen (Dnr 746/36/2009, 2.10.2009).

Då den beskattningsbara förmånen räknas ut, avdrar man från aktiernas värde priset som löntagaren betalt för aktierna och priset som eventuellt betalts för optionsrätten. Från förmånens värde kan inte avdras till exempel förlust som uppkommit av skyddandet av anställningsoptioner eller pantningsutgifter (HFD 2003:35, CSN 1999/147).

Exempel 1

Löntagaren får rätt att teckna arbetsgivarbolagets aktier mot ett pris om 6 euro. Han har betalt för optionsrätten 1 euro per aktie. Aktiens börsvärde är 10 euro vid teckningstidpunkten. För löntagaren uppkommer en förmån om 3 euro per aktie som ska betraktas som lön.

Exempel 2

Löntagaren tecknar en optionsrätt enligt vilken han får teckna 100 st aktier i koncernens moderbolag mot ett pris om 20 euro per aktie. Teckning av optionerna är avgiftsfri. Han säljer sin optionsrätt mot 3 000 euro. Hans lön är 3 000 euro.

Om aktiens värde har splittats under tiden mellan optionsteckningen och aktieteckningen, tas denna ändring av aktiens värde i beaktande då förmånens värde beräknas.

Exempel 3

Arbetstagaren var ursprungligen berättigad till att teckna 100 aktier mot ett pris om 9 euro per aktie. Aktiens värde divideras, dvs. splittas, med tre. Arbetstagaren är nu berättigad till att teckna 300 aktier mot ett pris om 3 euro per aktie. Då löntagaren tecknar 100 aktier, vilkas gängse värde är 5 euro vid användningstidpunkten, får han förmån som bör betraktas som lön 2 euro per aktie, sammanlagt 200 euro. Han har fortfarande optionsrätt till 200 aktier.

Förmån som fåtts av en anställningsoption utgör i sin helhet skattepliktig inkomst. Den minskning om 10 % som gäller för personalemission tillämpas inte.

Stadganden om överlåtelsevinst, t.ex. antagandet on anskaffningspriset, tillämpas inte på användningen av anställningsoptioner. Dessa skall tillämpas först då löntagaren säljer vidare aktierna som han köpt genom anställningsoptionen.

Försäljning av aktierna

Då arbetstagaren säljer vidare aktierna som han skaffat genom optionsrätt, betraktas försäljningsvinsten som kapitalinkomst. Aktiernas anskaffningspris är summan av priset som betalts för aktierna och optionsrätten samt beloppet som beskattats som lön. Också antagandet om anskaffningsutgiften kan tillämpas.

Överlåtelseförlust

Om anställningsoptionerna säljs på förlust eller man låter anställningsoptionen förfalla, kan dessa förluster dras av som utgifter för anskaffning eller bibehållande av löneinkomst (HFD 1997/985). Detta kommer i fråga då optioner tecknats mot avgift eller förmån som fåtts av optionen har beskattats som lön (1993 års lag).

Inkomstutjämning

Förmån som fåtts av en option utgör inkomst för det år, under vilket optionsrätt utnyttjas. Bestämmelser om inkomstutjämning tillämpas inte, eftersom förmånens värde bestäms närmast enligt aktiens värde (HFD 2002/59).

Syntetiska optioner

Med en syntetisk option avses en pennningprestation, vars erhållande och belopp beror på kursutvecklingen av bolagets aktie. Syntetisk option berättigar inte till teckning av aktier. PÅ den tillämpas således inte bestämmelserna i 66.3 § i ISL. Förmånen utgör förvärvsinkomst och då den erhålls från arbetsgivaren penninglön till arbetstagaren. Den beskattas som inkomst vid tidpunkten för erhållandet.

Rätt till syntetisk option kan vara sådan som kan överlåtas. Om löntagaren säljer sin rättighet, utgör överlåtelsepriset löneinkomst för löntagaren.

Aktieersättningar

Förmån som fås av aktieersättningssystem beskattas som anställningsoptioner.

ANSTÄLLNINGSLÅN

Grunderna för bestämmandet av skattepliktig förmån som uppkommer av anställningslån ändrades vid ingången av år 2009 (ISL 1251/2009, 67 §). Såsom skattepliktig lön- eller pensionsinkomst betraktas förmånen i samband med lån, som erhållits på grundval av anställning, till den del den årliga räntan på lånet är lägre än referensräntan, om räntan är bunden med en refrensränta på lån som allmänt används på marknaden. Om räntan på lånet inte är bunden med referensräntan, utan den är till exempel fast ränta eller räntefri, använder man såsom jämförelseränta 12 månaders euriborränta som var i kraft på årets första dag.

Med referensränta avses till exempel 1, 2, 3, 6 och 12 månaders euribor eller annan bankernas egen referensränta som tillämpas på kundernas krediter (t.ex. prime-räntor). I fråga om personallån som tagits före 1.1.2010 kan referensräntan också vara den grundränta som finansministeriet har fastställt.

Grundräntan har varierat enligt följande:

1.1.2000	3,50 %
1.7.2000	4,50 %
1.1.2001	5,25 %
1.7.2001	4,50 %
1.1.2002	3,50 %
1.7.2002	4,00 %
1.1.2003	3,25 %
1.7.2003	2,50 %
1.1.2004	2,25 %
1.1.2006	2,50 %
1.7.2006	3,25 %
1.1.2007	3,75 %
1.7.2007	4,25 %
1.1.2008	4,75 %
1.1.2009	5,00 %
1.7.2009	1,75 %
1.1.2010 - 31.12.2010	1,25 %
1.1.2011 - 30.6.2011	1,5 %
1.7.2011 - 31.12.2011	2 %
1.1.2012 - 30.6.2012	2 %

Eftersom ifrågavarande stadgande enligt inledningssatsen i 69 § ISL om egentliga personalförmåner tillämpas endast, om det ovannämnda inte leder till annat, bestäms skattepliktigheten för ränteförmånen enbart enligt 67 § ISL. Begreppet sedvanlig rabatt kan således inte utsträckas att gälla t.ex. personallån i bankerna.

Förmån uppkommer, om räntan som arbetsgivaren uppbär är mindre än nämnda referensräntan.

Om räntan på lånet, som beviljats personalen i en bank i allmänhet motsvarar räntan, som kunderna betalat (lånets referensränta + marginalen som banken allmänt uppbär av sina kunder), får personalen inte någon förmån jämförbar med lön, fast räntan skulle vara mindre än ovannämnda ränta.

Räntekompensation

Om arbetsgivaren betalar en del av räntan på ett anställningslån till lånegivaren är kompensationen i sin helhet lön för arbetstagaren (CSN 1991/134).

Arbetsförhållandets upphörande

Villkoren för ett personallån kan bevaras oförändrade efter att arbetsförhållandet upphört. Är räntan på lånet mindre än det, som nämns ovan, är det fortfarande frågan om en skattepliktig förmån, eftersom man på basis av

arbetsförhållandet har kommit överens om villkoren för lånet.

SKULDSANERING

Nedsätts räntan på ett anställningslån eller efterskänks den i sin helhet på basis av skuldsanering, erhåller löntagaren inte någon skattepliktig förmån. Har domstolen fastställt betalningsplanen, kan nedsättningen eller avlägsnandet av räntan anses bero på insolvensen och det uppstår inte någon skattepliktig förmån. Är det frågan om frivillig skuldsanering, måste insolvensen enligt lagen om skuldsanering utredas särskilt vid varje enskilt fall (CSN 1993/104 ej public.)

Om förutsättningar för skuldsanering se kapitel 8, Skuldsanering.

AVDRAGSRÄTTEN FÖR RÄNTOR

Den skattskyldige har rätt att inom gränserna för stadgandena om avdragande av räntor göra ränteavdraget också till den del, som ränteförmånen har räknats till hans inkomst.

FÖRSÄKRINGSPREMIER

Av arbetsgivaren betalda sparlivförsäkringspremier utgör skattepliktig förvärvsinkomst till hela sitt belopp (68.1 § ISL). Också pensionsförsäkringspremierna utgör lön i vissa fall (68.2 § ISL).

Sparlivförsäkringar

FÖRSÄKRINGSPREMIER

Av arbetsgivaren betalda försäkringspremier för en arbetstagares sparlivförsäkring är lön i sin helhet (68.1 § ISL). Till sparlivförsäkringen ansluter sig vanligen också ett riskelement, t.ex. för ett dödsfall.. Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt utslag av 6.4.1994 ansett, att dödsriskförsäkringens andel av försäkringspremien inte är lön. (HFD 1994/1343). Premierna för enbart en blotta dödsfallsförsäkring är inte heller lön.

Av arbetsgivaren betalda premier på en livförsäkring, som löntagaren själv tagit, är lön på samma sätt som tidigare.

ÄNDRING AV FÖRMÅNSTAGAREKLAUSUL

Då hela försäkringspremien blir skattepliktig, är det skäligt att ändra löntagarens beskattning , om det kan visas att förmånstagareklausulen har ändrats så att förmånstagare b lir någon annan än den försäkrade arbetsatagaren eller dennes nära anhörig.

Dödsfalls-, olycksfalls- och sjukförsäkringar

Arbetsgivaren är skyldig att ordna ett obligatoriskt olycksfallsförsäkringsskydd för sina anställda. Försäkringspremierna är inte inkomst för arbetstagaren. På basis av försäkringen utbetalda dagpenningar och pensioner är skattepliktig förvärvsinkomst. Ersättningar och tillägg för bestående men och ersättningar för sjukkostnader är inte skattepliktig inkomst.

Förutom obligatoriskt olycksfallsskydd kan arbetgivaren försäkra sina anställda med frivilliga lagstadgade eller individuella olycksfallsförsäkringar. I inkomstskattelagen finns inte något stadgande om försäkringspremierna för riskförsäkringarna, som arbetsgivaren tagit. På dem tillämpas därför inkomstskattelagens stadgande om allmän skattepliktighet för inkomst (29 § ISL) och den gamla rätts- och beskattningspraxisen. Premierna för en frivillig riskförsäkring är vanligen inte skattepliktig förvärvsinkomst, om på basis av försäkringen betalda ersättningar för förvärvsinkomst är skäliga och inte väsentligt överstiger t.ex. ersättningstagarens sedvanliga inkomstnivå.

ERSÄTTANDE AV LÖNEUTBETALNING

Om löneutbetalning ersätts genom att det tas en frivillig försäkring, betraktas försäkringspremierna såsom lön i rättspraxis (HFD 1990/2726, 1992/4457).

SJUKKOSTNADSFÖRSÄKRING

Arbetsgivaren kan ordna företagshälsovården genom att han tar en frivillig sjukkostnadsförsäkring. Sjukkostnader ersätts på basis av försäkringen. Den erhållna ersättningen är skattefri inkomst. Försäkringspremier betraktas

inte heller såsom lön, om försäkringen har tagits för hela personalen och den inte berättigar till större förmåner än företagshälsovården, som stadgats såsom skattefri.(CSN 2002/43) Se närmare punkten Sjukvårdsförsäkringen.

Pensionsförsäkringspremier

· Från början av år 2005 är försäkringspremien för frivillig individuell pensionsförsäkringspremie till den del som premiens årliga belopp överskrider 8 500 euro. förutsättningen för att bestämmelsen kan tillämpas är att ålderdomspenisonen i försäkringar som tecknats 6.5.2004 eller senare börjar tidigast då den försäkrade fyller 62 år. Om arbetsgivaren har tecknat pensionen före 6.5.2004, kan pensionen börja vid den ålder som gällde då pensionen tecknades , dvs vid 55, 58 eller 60 års ålder. Det här övergångsstadgandet tillämpas under hela den tid då pensionen är i kraft. Om ålderdomspensionen börjar tidigare än det ovan nämnda, är försäkringspremien lön till hela beloppet. Pensionsskyddets nivå har inte mera någon betydelse.

Den skattefria andelen om 8 500 euro är löntagarvis. Om flera arbetsgivare har tecknat för samma löntagare en frivillig individuell pensionsförsäkring, räknas premierna i hop vid beskattningens verkställande och det överskridande beloppet beskattas som lön.

Man börjar tillämpa lagens bestämmelser om försäkringar som arbetsgivaren tecknat även på en försäkring som ett öppet bolag tagit för sin bolagsman, kommanditbolag för sin ansvariga bolagsman och ett aktiebolag för för sin FöPL -försäkrade bolagsman. Också i dessa fall kan pensionsförsäkringspremier som bolaget betalt leda till förmån som utgör lön.

Kollektivt ordnat tilläggspensionsskydd

Med kollektivt tilläggspensionsskydd avses tilläggspensionsskydd som arbetsgivaren ordat för en av arbetstagare bestående personkrets som bestäms gruppvis enligt arbetsområde eller enligt andra motsvarande grunder så att pensionsskyddet inte i verkligheten gäller namngivna eller annars individuellt bestämda personer (ISL 772/2004 96a.1 §). Personer som hör till samma pensionsgrupp ska ha ett tilläggspensionsskydd som bestäms på basis av lika grunder. Detta betyder att pensionens begynnelseålder och pensionsnivå är samma, t.ex. 58 år och 60 % av pensionslönen/20 % av års-eller månadslönen. Också samma försäkringspremie i euro är möjlig.Personkretsen i ett kollektivt ordant tilläggspensionsskydd kan variera under försäkringens giltighetstid. Personer som hör till gruppen pensioneras och nya kommer i stället. Gruppen kan vara sluten. Detta betyder, att nya personer inte mera tas med försäkringen. Förasäkringsavgifter som arbetsgivaren har betalt kan fördelas på försäkrade i förhållandet till de arbetsprestationsrelaterade delar av lönen som årligen har betalts (CSN 48/2010).

En FöPL-försäkring är alltid en individuell försäkring. En person, som omfattas av FöPL kan emellertid anslutas till en grupp, för vilken tas en kollektiv tilläggspensionsförsäkring.

Grupeppen kan även bildas av arbetstagare i olika bolag i samma koncern, även om försäkringen skulle gälla för även en person i ettvart bolag (HFD 2008/3238). Det var frågan om en kollektiv pensionsförsäkring, även om varje koncernbolag betalade försäkringspremierna som hänförde sig till försäkringsandelen av resepektive bolags verkställande direktör.

Inga grupper av en enda person

Enligt 96a.2 § ISL betraktas som kollektivt tilläggspensionsskydd inte ett arrangeman som är avsett att gälla endast en i arbetsgivarens tjänst varande person åt gången. Det är då fråga om en idividulee pensionsförsäkring. Om gruppen har tidigare omfattat flera personer ändras försäkringens karaktär inte även om den på grund av förändringen av omständigheterna skulle gälla endast för en person. Enligt rättspraxisen godkänns grupper av endast en person inte heller i gamla pensionsförsäkringar (HFD 2003:18)

Löntagarens andel av premien

Löntagarens rätt att dra av sin egen andel av premien ändrades från år 2005 (se kapitel 13). De ändrade bestämmelserna tillämpas på personer som kommit med i pensionsarrangemanget 6.5.2004 eller senare. På personer som var med i systemet före 6.5.2004 tillämpas de gamla bestämmelserna och den rättspraxis som gäller för dem under hela den tid som personerna omfattas av försäkringen.

Om till en kollektiv pensionsarrangemang ansluter sig också arbetstagarens betalningsandel, är betalningen avdragbar endast om pensionens begynnelseålder är minst 60 år. Detta leder till att om arbetsgivaren tillämpar en kollektiv pensionsskyddsarrangemang där pensionsåldern är till exempel 55 år och man vill att löntagarens andel ska vara avdragbar, kan nya arbetstagare inte mera tas med i arrangemanget efter 5.5.2004.

Premier för kollektivt pensionsskydd som arbetsgivaren betalt är inte heller i fortsättningen lön.

Pensionsförsäkring med engångspremie

I fråga om en pension med engångspremie är den del av premien lön, som överskrider 8 500 euro..Inkomstutjämningen är möjlig, eftersom premien är förvärvsinkomst (128 § ISL).

Med pension med engångspremie avses en pension, vars försäkringspremie betalas på en gång. Betalas försäkringspremier både som årsavgifter och som en större rat, är försäkringen inte en försäkring med engångspremie. En sådan situation uppkommer t.ex. då kvarvarande årsavgifter för en tidigare såsom årsavgifter betald pensionsförsäkring betalas i en rat vid utgången av arbetsförhållandet.

Ersättande av löneutbetalning

Om man genom tagandet av en pensionsförsäkring ersätter löneutbetalning, utgör försäkringspremierna lön i sin helhet oberoende av stadgandena i 68 och 96 § ISL HFD. 1992/4457.

Löntagarens avdragsrätt

Från och med år 2005 får löntagaren inte dra av sådana försäkringspremier som ska betraktas som lön. Endast premier för pensionsförsäkringar som personen själv eller maken tecknat är avdragbara i löntagarens beskattning.

Arbetstagaren kan delta i premierna för en av arbetsgivaren tagen pensionsförsäkring med engångspremie. Han får inte dra av denna premie vid sin beskattning, eftersom försäkringen har tecknats av arbetsgivaren.

Om avdragsrätten se kapitel 12 , Pensionsförsäkringspremieavdrag.

Egen och av arbetsgivaren tecknad försäkring

Personen kan ha en av arbetsgivaren tagen, individuell, frivillig pensionsförsäkring. En av arbetsgivaren tagen försäkring utgör inte någon förmån, som kan betraktas såsom lön, om försäkringspremier uppgår till högst 8 500 euro om året. Försäkringspremien som arbetsgivaren betalt minskar likväl storleken av löntagarens egna avdragbara premier till halva beloppet. Storleken av premien som arbetsgivaren betalt har ingen betydelse; även en mindre betalning halverar löntagarens egen avdragsrätt.(Om ikraftträdande se kapitel 12).

Utländsk försäkringsanstalt

Enligt 68.5 § ISL som trädde i kraft vid ingången av år 2005 betraktas som skattepliktig förvärvsinkomst av arbetsgivaren betalda premier för frivillig idividuell pensionsförsäkring, om försäkringen har tecknas i en annan försäkringsanstalt än en sådan som har sin hemvist eller sitt fasta driftställe i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.Detta betyder i praktiken att man i beskattningen i Finland godkänner såsom avdragbara även premier för en pensionsförsäkring som tecknats i ett försäkringsbolag som idkar sin verksamhet i en annan EG- och EES -stat. Premiernas lönenatur avgörs med samma grunder som i fråga om försäkringar som tecknats i finska bolag.

Försäkringspremierna är likväl inte för en person som flyttat till Finland från utlandet skattepliktig förvärvsinkomst under flyttningsåret och de tre därpå följande åren. Ett villkor för detta är att försäkringen tagits minst ett år före flyttningen till Finland och att den försäkrade inte varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem närmaste åren före flyttningen (68.3 § ISL).

SKATTEFRIA PERSONALFÖRMÅNER

Om beskattningen av sedvanliga personalförmåner stadgas i 69 § ISL. Som skattepliktig inkomst anses enligt den inte, om inte något annat följer av vad som stadgas ovan, sedvanliga och skäliga förmåner, som anställda och personer som får pension för tidigare anställning hos arbetsgivaren erhåller av denne och som utgörs av:

1) hälsovård, som arbetsgivaren ordnar, dock med undantag av sådana ersättningar för kostnader för hälsovård och sjukdom som arbetsgivaren betalar till arbetstagaren,

2) personalrabatt på de varor och tjänster, som arbetsgivaren producerar eller saluför,

3) gåvor på bemärkelsedagar och andra mindre gåvor i annan form än pengar eller därmed jämförbara prestationer,

4) rekreations- eller hobbyverksamhet som arbetsgivaren ordnar, som också kan anses bestå av motionssedel som arbetsgivaren betalt (ISL 1065/2003,

5) gemensam transport, som arbetsgivaren ordnar mellan bostaden och arbetsplatsen.

Som skattepliktig löne- eller pensionsinkomst betraktas inte heller sådana inom branschen sedvanliga och skäliga förmåner, som skattskyldiga, vilka är anställda hos trafikidkare eller uppbär pension på basis av en sådan anställning får av arbetsgivaren i form av fri- eller rabattbiljetter för resor (69.2 § ISL).

Skattepliktig inkomst uppkommer inte när en arbetsgivare tillfälligt ordnar vård för ett sjukt barn under den tid som arbetstagaren skulle ha rätt till vårdledighet med fulla löneförmåner. Som tillfällig betraktas en vårdperiod på längst fyra dagar på grund av samma sjukdomsfall (ISL 1086/2000 69.3 §).

Skattepliktig inkomst uppkommer inte heller av privat bruk av telekommunikationsförbindelse som ordnats för arbetstagarens arbetsändamål (ISL 561/2004, 96,4 §).

Förutsättningar för personalförmåners skattefrihet

Avsikten med stadgandena är att precisera grunderna på vilka skattefria personalförmåner kan åtskiljas från skattepliktiga förmåner. Stadgandena gäller enbart i dem nämnda förmåner, som personalen erhållit från arbetsgivaren. Skattepliktigheten för andra än i stadgandena nämnda förmåner avgörs utgående från rättspraxisen.

Personkrets

69 § ISL gäller förmåner som personalen eller personer, som får pension för tidigare anställning hos arbetsgivaren erhållit. Principerna i stadgandet kan i allmänhet tillämpas även på förmånerna, som personalen i bolag, som står i ett koncernförhållande till varandra, har gett till varandra. Stadgandet tillämpas inte på förmånerna erhållna med annan grund än arbetsförhållandet, varför t.ex. skattepliktigheten av förmåner, som erhållits på basis av kundförhållandet, bestäms tillsvidare med stöd av 29 § ISL. Stadgandet inverkar inte heller på beskattningen av förtäckt dividendutdelning enligt 29 § lagen om beskattningsförfarande. Förmån, som givits till en delägarearbetstagare uppenbarligen på basis av delägarskapet, kan således beaktas vid beskattningen av förtäckt dividend.

Med personal avses förutom arbetstagare och funktionärer även personer som hör till företagsledningen och förvaltningsorgan. Arbets- tagaren kan ha en stadigvarande eller tidsbestämd anställning eller arbeta på hel- eller deltid eller annars sköta sitt arbete som bisyssla. I stadgandet ställs inte några fordringar på antalet anställda, men det kan vara

av betydelse vid värdering av om i 69 § ISL avsedda förmåner är sedvanliga eller skäliga.

Ersättande av lön med personalförmåner

I 69 § ISL nämnda förmåner betraktas inte såsom skattepliktig inkomst, om inte något annat följer av lagens 64-68 §. Har förmånen tydligen getts som vederlag för arbete, som utförts av arbetstagaren, t.ex. i stället för lön, kan den inte betraktas såsom skattefri. Som bevis på att förmånen utgör vederlag för utfört arbete och brist på förutsättningar för skattefrihet kan vanligen anses att endast en viss person och persongrupp av personalen kan använda förmånen. Den kan emellertid inte betraktas såsom vederlag enbart på den grund att arbetsgivaren har fastställt bestämmelser för användningsrättigheten, t.ex. så att arbetsavtalet skall ha varit i kraft en viss minimitid (t.ex. personalrabatt till dem som varit anställda under en viss tid).

Sedvanlighet och skälighet

Förutsättningen för skattefriheten för i 69.1 § ISL uppräknade förmåner är att de är sedvanliga och skäliga. Av betydelse vid värdering av sedvanlighet och skälighet är förutom arten och penningvärdet av förmånen även den praxis, som arbetsgivarna allmänt iakttagit, då de gett förmåner till arbetstagare. Sedvanligheten för en i 69.2 § ISL avsedd förmån bestäms emellertid på basis av allmän praxis inom branschen. Olika slags förmåner varierar i fråga om sin art och sitt penningvärde.

HÄLSOVÅRD

Som skattepliktig löneinkomst anses inte sedvanliga och skäliga förmåner, som ordnats av arbetsgivaren förutom ersättningar, som arbetsgivaren erlagt till arbetstagaren för kostnader, som hänför sig till hälsovård eller sjukdom (69.1 § 1 p. ISL). Skattefriheten omfattar således inte ersättningar för löntagarnas egna sjuk- och hälsovårdskostnader utanför företagshälsovården.

I hälsovården ingår både sjukvården och hälsovården. Arbetsgivaren kan ordna sina företagshälsovårdstjänster själv eller tillsammans med andra arbetsgivare eller anskaffa dem från en i folkhälsolagen avsedd hälsovårdscentral eller annan, som är berättigad till givande av företagshälsovårdstjänster.

Av arbetsgivaren anordnad hälsovård

Hälsovården skall vara anordnad av arbetsgivaren för att den skall kunna anses som skattefri. Enligt 11 § i lagen om företagshälsovård (1383/2001) arbetsgivaren skall ha en skriftlig verksamhetsplan för företagshälsovården som skall innehålla de allmänna målen för företagshälsovården samt de behov som grundar sig på förhållandena på arbetsplatsen och de åtgärder som föranleds av dessa. På skattefriheten för förmånen inverkar i detta fall inte, om läkaren fakturerar arbetsgivaren direkt eller om arbetstagaren betalar räkningen själv och uppbär kostnaderna från arbetsgivaren.

Arbetsgivaren kan anordna företagshälsovården antingen i form av tjänster av den egna arbetsplatsläkaren eller genom att ingå ett avtal om hälsovårdstjänster med en privat läkarcentral eller motsvarande inrättning.

Remiss

Utan förhandsavtal kan man likställa tand- eller annan läkare med arbetsgivarens egen läkare i den situation där arbetstagaren, då han går till läkaren, har arbetsgivarens remiss eller annan utredning av vilken framgår att besöket på läkarmottagningen ansluter sig till hälsovården, som arbetsgivaren anordnat.

Sjukvårdsförsäkring

Arbetsgivaren kan också ordna företagshälsovården genom att ta en sjukvårdsförsäkring för sin personal. Förmån som har fåtts av en sjukvårdsförsäkring som arbetsgivaren har tecknat kan under vissa förutsättningar vara skattefri för arbetstagaren. Inkomstens skatteplikt avgörs enligt bestämmelserna om vidsträckt inkomstbegrepp i 29 § i ISL och bestämmelserna om skattefria personalförmåner i 69 § i ISL samt på basis av rätts- och

beskattningspraxisen. Förutsättningen för skattefriheten är förts och främst det, att förmånen som den skattskyldige har fått av försäkringen är sedvanlig och skälig.

På grund av HFD:s årsboksavgörande 2011:17 ska man vid uppskattning av sedvanlighet och skälighet av förmånen som fås av en försäkring fästa uppmärksamhet vid de kostnader som försäkringen förorsakar för arbetsgivaren. Enligt HFD kan förmån som skaffats genom en försäkring likväl inte betraktas som sedvalig och skälig endast med beaktande av försäkringspremiernas belopp, utan man ska också ta i beaktandet, vad som ersätts av försäkringen.

Försäkringsskyddets omfattning uppskattas på basis av både arten av förmåner som fås av ersättningar på grund av försäkringen och maximiersättningen som betalas av försäkringen. Väsentligt är således det, vad man kan ersätta av försäkringen och hur stor ersättningen kan maximalt betalas för ett enskilt sjukdomsfall eller för en enskild olycka. Däremot den omständigheten, huruvida en försäkringshändelse förverkligas och man någonsin ersätter något av försäkringen, har ingen betydelse.

Enligt Skatteförvaltningens tidigare anvisningar och rättspraxisen (CSN 2002/43) uppskattades sedvanligheten och skäligheten av förmånens om fås av försäkringen uppskattades endast på basis av förmåner som fås av försäkringen. Däremot ansågs försäkringspremiens storlek ha ingen betydelse. HFD:s avgörande 2011:77 ändrar den tidigare rättspraxisen till dessa delar. Sjukförsäkringarnas villkor kan avvika från varandra, av vilken anledning skatteplikten av förmånen som fås av försäkringen ska alltid uppskattas separat från fall till fall. Om försäkringen tas endast för en nyckelperson, utgör försäkringspremien lön (CSN 2002/43).

Om sjukdomskostnadsförsäkringen finns Skatteförvaltningens anvisning, Beskattning av en sjukvårdsförsäkring som arbetsgivren har tecknat (Dnr 555/32/2011, där man har behandlat HFD:s utslag 2011:27.

Arbetsresa

Om den skattskyldige till följd av arbetsresa, sjukdom eller annan motsvarande orsak är förhindrad att utnyttja företagshälsovårdstjänsterna, som arbetsgivaren annars har anordnat för sina arbetstagare, kan de kostnader, som arbetstagaren för motsvarande tjänster betalat till utomstående, anses höra till den ordinarie hälsovården, som arbetsgivaren anordnat.

Obligatorisk och frivillig företagshälsovård

Av hälsoundersökningar och andra åtgärder, som ansluter sig till den obligatoriska företagshälsovården, uppstår det inte någon skattepliktig förmån för arbetstagaren.

En förutsättning för skattefriheten för frivilliga sjukvårds- och hälsovårdstjänster, som arbetsgivaren anordnat enligt lagen om företagshälsovård, är däremot att tjänsterna är sedvanliga och skäliga.

Sedvanlig och skälig

Som sedvanliga och skäliga kan anses även andra kostnadsersättningar, då arbetsgivaren på ovannämnt sätt ordnat förmånen åt personalen. T.ex. specialläkartjänster samt ersättningar för tandvårdskostnader är skattefria, då arbetsgivaren har ordnat dem.

Som sedvanliga och skäliga betraktas inte t.ex. en i rekreationssyfte arrangerad semesterresa, ej heller kostnader, som arbetsgivaren betalat för vistelse vid hälsobad, såvida det inte är fråga om rehabiliteringsvård, som läkare i anslutning till företagshälsovården ordinerat.

Sedvanligheten och skäligheten förutsätter vanligen att företagshälsovården på samma sätt kan användas av hela personalen. Ett hinder för skattefriheten är emellertid inte att arrangemangen t.ex. för tjänstemännens och arbetstagarnas del är olika eller att förutsättningen för användningen av förmånen är den fastställda minimiarbetstiden.

Glasögon

Glasögonkostnader kan anses höra till hälso-

vården endast till den del det är frågan om av läkare eller optiker ordinerade specialglasögon i anslutning till arbetet jämte de nödvändiga kostnaderna för bågar.

TANDVÅRD

Ifall även tandvårdkostnader ersätts enligt reglementet för arbetsgivarens hälsovård, kan förmånen vara skattefri om den uppgår till ett skäligt belopp.

Skattepliktig hälsovård

I allmänhet uppkommer det skattepliktig förmån för arbetstagaren av arrangemang, där arbetsgivaren i andra än ovan avsedda fall ersätter arbetstagarens sjuk- eller hälsovårdskostnader.

Om arbetsgivaren ersätter kostnader, som föranleds av en enskild arbetstagares sjukdom eller dennes hälsovård och som inte omfattas av den ordinarie företagshälsovården, är de betalda ersättningarna skattepliktiga oberoende av om de betalas till arbetstagaren själv eller direkt till ifrågavarande läkare eller inrättning. På samma sätt om arbetsgivaren har förbundit sig att enbart mot verifikat ersätta en viss del av arbetstagarens sjukdoms-, glasögon- eller tandläkarkostnader utan att anordna läkartjänster, anses ersättningen såsom skattepliktig. Ersättningen är skattepliktig även om den skulle ha anordnats inom ramen för hälsovårdsreglementet.

Skattepliktiga är även ersättningar för av andra än ovannämnda arbetsplats- eller därmed jämförbara läkare ordinerade mediciner eller vitaminpreparat liksom även ersättningar för fysikalisk vård, till vilken arbetstagaren har sökt sig utan läkarremiss.

FAMILJEMEDLEMMARS SJUKDOMSKOSTNADER

Rätten för arbetstagares familjemedlemmar att utnyttja hälsovårdstjänster, som arbetsgivaren anordnat för sin personal kan i allmänhet inte betraktas som skattefri personalförmån. Ett sådant arrangemang kan emellertid betraktas som sedvanligt och motiverat t.ex. med hänsyn till sedvanlig praxis eller förhållandena på arbetsplatsen (t.ex. under arbetskommendering i utlandet). Såsom sedvanligt och skäligt i fråga om familjemedlemmar kan närmast betraktas besökande av arbetsgivarens egen arbetsplatsläkares mottagning.

PENSIONÄRER

Rätten för personer, som uppbär pension för tidigare anställning hos arbetsgivaren, att utnyttja hälsovårdstjänster, som arbetsgivaren anordnat för sina arbetstagare, skall inte betraktas som skattepliktig förmån. Ersättningar, som betalats till pensionstagare för deras egna sjuk- och hälsovårdskostnader, skall däremot betraktas som skattepliktig pensionsinkomst.

SJUKHUSKOSTNADER

Vårddags- och åtgärdsavgifter i sjukhus kan vanligen inte anses ingå i företagshälsovården (HFD 1988 II 584, 1991/461).

PERSONALRABATT

Som skattepliktig inkomst betraktas inte sedvanlig och skälig personalrabatt på varor eller tjänster, som arbetsgivaren producerar eller saluför (69.1 § 2 p. ISL).

Rabatt, som erhållits på annat än produkter som den egna arbetsgivaren tillverkat eller salufört, är inte skattefri med stöd av detta stadgande. Stadgandet gäller sålunda inte till exempel överlåtelse av arbetsgivarens anläggningstillgångar till nedsatt pris till personalen. Ifall arbetsgivaren överlåter en personbil, som hör till anläggningstillgångarna, till sin arbetstagare för ett pris, som är lägre än gängse pris, betraktas skillnaden mellan det gängse priset och den betalda ersättningen som skattepliktig lön.

Som personalförmån kan inte anses ett arrangemang enligt vilket arbetstagaren genom sin arbetsgivares förmedling får rabatt på annan produkt än den, som arbetsgivaren producerar eller saluför. Om arbetsgivaren t.ex. ersätter skillnaden mellan produktens rabatterade pris och det gängse priset i

pengar eller på annat sätt åt det företag, som beviljat rabatten, betraktas ersättningen som lön erhållen av arbetsgivaren på grundvalen av anställning. Arbetstagarens rätt att utnyttja sin arbetsgivares sedvanliga kundrabatter betraktas inte såsom en skattepliktig förmån.

Det var fråga om en skattefri personalförmån, då arbetsgivaren (ett försäkringsbolag och en bank) inte uppbar kreditreserveringsprovision, expeditionsavgift och avgift för skötandet av säkerheten för lån som beviljats arbetstagarna. Även vissa kunder hade beviljats lån utan att uppbära dessa avgifter ((HFD 1995/4865 och 1995/4866)

Personalrabatten skall i princip stå till hela personalens förfogande.

Rabattens storlek

Vid bedömandet av rabattens skälighet jämförs den med rabatter som beviljas andra kunder eller, ifall denna princip inte kan tillämpas, med företagets självkostnadspris. Personalrabatten kan i allmänhet inte vara större än på så sätt fastställd rabatt, såvida varan inte är skadad, inkurant eller allmänt säljs till detta pris.

I allmänhet kan personalrabatten vara lika stor som den rabatt som beviljas återförsäljare eller bästa kund, även om löntagaren inte såsom privatperson annars skulle få en sådan rabatt.

Skäligheten av en i markbelopp betydande rabatt bedöms fall för fall även då den motsvarar till exempel de rabatter, som produktens tillverkare beviljar återförsäljarna.

I fråga om sådana konsumtionsvaror, för vilka i allmänhet inte beviljas rabatter till följd av prisreglering eller prisfastställelse, skall förmånen emellertid jämföras med den rabatt, som den skattskyldige fortlöpande högst kunde erhålla. Vid bestämmandet av gränsen för en skälig rabatt kan också den omständigheten vara av betydelse, att den nytta rabatten på produkten (t.ex. livsmedel) medför, tydligt inbesparar den skattskyldiges oundvikliga levnadskostnader.

Större rabatt än vanligt

Ifall den rabatt, som löntagaren beviljats på arbetsgivarens produkt, skall anses vara större än sedvanligt, betraktas skillnaden mellan den beviljade rabatten och en rabatt, vilken kan betraktas som sedvanlig, som skattepliktig löneinkomst.

GÅVOR PÅ BEMÄRKELSEDAG ELLER ANNAN MINDRE GÅVA

Som skattepliktig löne- eller pensionsinkomst betraktas inte sedvanlig och skälig gåva på bemärkelsedag eller annan mindre gåva, som erhållits i annan form än pengar eller därmed jämförbar prestation (69.1 § 3 p. ISL).

Bemärkelsedag

Med bemärkelsedag förstås i stadgandet allmänt godtagna, m.a.o. sedvanliga bemärkelsedagar. Såsom arbetstagares bemärkelsedagar kan betraktas hans bröllopsdag, 50-, 60- och 70-årsdag, bemärkelsedag med anledning av långvarig (beroende på bransch 10 år eller mera) tjänst eller pensionering.

Som arbetsgivares högtidsdagar kan i detta avseende betraktas högtidsdagar i anslutning till företagets ålder (t.ex. 50 år).

Gåvans värde

Som skälig gåva på bemärkelsedag kan i allmänhet anses en gåva, som till sitt värde motsvarar löntagarens bruttolön för 1-2 veckor. Värdet av gåvan är en samtidigt erhållen helhetsförmån. Då arbetstagaren inte använde resan, som han skulle ha erhållit efter 10 tjänsteår, men tillsammans med sin make använde 2 resor efter 20 tjänsteår, betraktade HFD värdet av resan som maken använt såsom lön för en person i arbetsförhållande (HFD 1993/1728). Också arbetstagarens valrätt inverkade på avgörandet.

Gåva, som betraktas såsom lön

Gåva, som erhållits av arbetsgivaren i pengar eller som därmed jämförbar prestation, be-

traktas såsom skattepliktig löneinkomst. Såsom en prestation jämförbar med pengar betraktas t.ex. ett gåvoföremål som mottagaren har fått välja fritt (t.ex. HFD 1982 II 572).

Köpkort och presentkort, som getts för annat än för inköp av en viss specifik sak, ävensom sådan gåva, t.ex. aktie, som lätt kan förvandlas till pengar, skall alltid anses vara skattepliktig inkomst.

Resor erhållna såsom bemärkelsedagspresenter jämställs med gåvoföremål, om gåvan har getts såsom resa som mottagaren inte har kunnat välja. Däremot betraktas till exempel en gåva i form av en resebyrås presentkort som skattepliktig inkomst.

Mindre gåva

Med annan mindre gåva avses närmast uppmuntringar till personalen vid jultiden (t.ex. julskinka eller delikatesskorg) vilkas värden, jämförda med gåvor på bemärkelsedagar, bör vara ringa. Gåvans värde kan vara högst 100 euro. Julpenningar, köpkort och andra med pengar likställda prestationer betraktas som lön oberoende av värdet.

REKREATIONS- OCH HOBBYVERKSAMHET

Sedvanlig och skälig förmån av rekreations- och hobbyverksamhet som arbetsgivaren anordnar är inte skattepliktig inkomst (69.1 § 4 p. ISL).

Med rekreations- och hobbyverksamhet avses i lagrummet närmast sådan i arbetsgivarens intresse genomförd verksamhet, som upprätthåller och förbättrar hela personalens trivsel och prestationsförmåga eller arbetsplatsrelationer och som inte har nämnvärd inbesparande verkan på personalens levnadskostnader.

Av arbetsgivaren anordnad

Förmånen kan vanligen anses vara anordnad av arbetsgivaren om denne överlåter sina utrymmen för att användas av personalen i ovan avsedda verksamhet, om han ekonomiskt stöder personalens gemensamma rekreations- eller hobbyverksamhet eller betalar direkt åt en utomstående de kostnader, som sådan verksamhet medför (jfr. HFD 1985/2712, där arrangemanget inte ansågs som verksamhet anordnad av arbetsgivaren).

Såsom exempel på skattefria förmåner kan nämnas gratis kaffe (HFD 1987/3229) och läskedrycker, som arbetsgivaren bjuder på under arbetstiden samt idrotts- och kulturverksamhet som står till hela personalens förfogande.

Karaktären av den rekreations- och hobbyverksamhet som arbetsgivaren anordnat kan förvandlas till kostnadsersättningar, vilka skall betraktas som arbetstagarens egna levnadskostnader bl.a. till följd av stöd för individuell hobbyverksamhet och arrangerandet av olika alternativa möjligheter. En förmån, som skall betraktas såsom naturaförmån eller annars som ersättning för lön kan inte vara skattefri med beaktande av stadgandet i 64 § ISL, trots att den skulle uppfylla kraven på sedvanlighet och skälighet.

Kostförmån eller skattefri personalförmån

Kaffe- eller kaffebrödservering, som arbetsgivaren anordnat är en skattefri förmån, kostförmånen är å andra sidan en skattepliktig naturaförmån. Är av arbetsgivaren anordnad kaffeservering så riklig att den räcker till att ersätta en måltid, är det frågan om en skattepliktig förmån. Den värderas antingen enligt i beslutet om naturaförmåner avsett värde eller till det gängse priset. T.ex. på lunchtiden ordnad kaffe- eller smörgårdsservering kan vara en skattepliktig kostförmån.

Semesterfirande

Semesterfirande på rekreationsområde, som arbetsgivaren äger eller som han av utomstående hyrt för personalens allmänna bruk, eller i skidstuga eller semesterstuga, skall i allmänhet inte betraktas som skattepliktig förmån, då semestermöjligheten likvärdigt står till hela personalens förfogande. Däremot betraktas t.ex. sommarstuga som står till företagets

verkställande direktörs förfogande eller a.dyl. som skattepliktig naturaförmån.

Ifall arbetsgivaren betalar ersättningar för arbetstagarnas vistelse i semesterby, pensionat eller på andra semesterplatser, skall ersättningarna i allmänhet betraktas såsom lön. Likaså betraktas som lön sådan ersättning, som arbetsgivaren erlagt för resekostnader till ovannämnda eller andra semesterplatser samt för där erlagda måltids- eller liknande utgifter

Festligheter

Som skattepliktig förmån anses inte personalens gemensamma lillajuls-, boksluts-, taklagsöls- eller andra liknande fester, som arbetsgivaren bekostat, ifall dessa kan anses vara sedvanliga och skäliga i fråga om kostnaderna och med beaktande av hur ofta de anordnats.

Idrottsverksamhet

Såsom av arbetsgivaren anordnad idrotts- och motionsverksamhet kan betraktas bl.a. överlåtande av arbetsgivarens utrymmen för idrotts- och motionsverksamhet eller hyrning av sådana utrymmen av utomstående för att användas av personalen. Såsom av arbetsgivaren anordnad verksamhet kan även anses t.ex. verksamhet, som organiserats inom ramen för personalens idrottsförening, klubb eller förening.

Vid uppskattandet av skäligheten av utrymmen och redskap, som arbetsgivaren anskaffat är bl.a. storleken av anskaffningskostnaderna jämförda med antalet användare av betydelse. Ersättning för idrotts- eller motionsutgifter i sådan hobbyverksamhet, som arbetstagaren själv valt, kan inte anses utgöra en personalförmån avsedd i stadgandet.

Som skattefria kan betraktas också med hänsyn till antalet delägare skäliga, i allmänhet 100 euro värda prisföremål i personalens idrotts- och konditionstävlingar samt till sitt värde billiga sportutrustningar, som getts till löntagarna närmast i reklamsyfte. Ersättandet av kostnader för deltagande i idrottstävlingar eller motionsevenemang och för resorna kan i allmänhet betraktas som skattefria i de fall, då deltagandet sker i arbetsgivarens intresse (t.ex. sedvanliga bolagsmatcher och massmotionsevenemang).

Klubbverksamhet

Personalens kultur- och annan hobbyverksamhet kan anses vara anordnad av arbetsgivaren när denne överlåter hobby- eller kulturutrymmen för personalens bruk, understöder ekonomiskt personalens organiserade klubbverksamhet eller anordnar olika kultur- eller andra hobbytillställningar för personalen.

Vid bedömandet av sedvanligheten och skäligheten av en sålunda erhållen förmån skall även förhållandet mellan de kostnader verksamheten åsamkar och därtill delaktigas antal beaktas. Såsom sådan personalförmån som avses i stadgandet kan inte betraktas ersättandet av kostnader, som hör till arbetstagarens egna, personliga intressen.

Inträdesbiljetter

Då arbetsgivaren arrangerar för hela personalen en möjlighet att gå på teater, idrottstävlingar eller andra avgiftsbelagda tillställningar, betraktas priset av inträdesbiljetten inte såsom skattepliktig inkomst, om kostnaderna för inträdesbiljetterna är skäliga. Stödjandet av arbetstagarnas frivilliga rekreations- och hobbyverksamhet t.ex. genom att betala inträdesbiljetternas pris upp till ett visst markbelopp är däremot en skattepliktig förmån.

Understödjande av personlig rekreationsverksamhet

Från början av år 2009 har i 69 § ISL funnits en ny 5 §, enligt vilken såsom skattefri förmån betraktas även en årlig förmån om 400 euro av frivillig motions- och kulturverksamhet som arbetsgivaren erbjuder. Med kulturverksamhet avses besök på museum, teater, opera, biograf, konsert, konstutställning eller på annan motsvarande tillställning som ansluter sig till olika konstgrenar. Som kulturverksamhet betraktas också besök på vetenskaps-

centrum och idrottstävlingar samt deltagande i handledd funktionell konstkurs. Förutsättningen är, att endast arbetstagaren kan utnyttja förmånen.

Sättet för förmånens anordnande kan vara motions- kultur- eller annan impulsgivande sedel eller annat betalningsarrangemang, liksom ett cipförsett kort och olika interaktiva system och mobila tjänster, varvid arbetstagaren identifieras.

Förmånsgränsen om 400 euro är samma för både motion och kultur.

Hela personalen

Förutsättningen för skattefrihet för samtliga personalförmåner är att förmånen kan utnyttjas av hela personalen. förmånen kan ges skattefritt också personer som redan gått på pension. Det anses, att förutsättningen för skattefriheten uppfylls då alla intresserade får motions- eller kultursedlar. Även om en del av personalen skulle låta bli att använda motionssedlar, är förmånen skattefri för användarna.

En arbetsgivare som har flera verksamhetsställen på olika orter, kan sättet för att ordna förmånen vara olia på olika verksamhetsställen, om bara förmånen är till värdet lika för samtliga löntagare. Han kan till exempel på en ort där han har mycket anställda ingå ett avtal direkt med en motionsfirma. Personalen i mindre filialer kan få motionssedlar till motsvarande eurobelopp.

Endast för personalen

Då dessa sedlar används, måste man kunna försäkra sig om, att förmånen utnyttjas av person som är anställd hos den som lämnat ut sedlarna. Om till exempel familjemedlemmarna kan använda sedlarna, utgör sedlarnas värde skattepliktig inkomst.

Inga växelpengar

Om motionssedelns eller kultursedelns nominella värde är högre än värdet av den inköpta tjänsten, får växelpengar inte betalas för sedeln. I detta hänseende motsvarar användningen lunchsedlar.

Sedvanlig och rimlig kostnad

Förmånens sedvanlighet och rimlighet betraktas utgående från motion som arbetsgivaren bekostar och som hör till en viss persons hobbyverksamhets. Till exempel om arbetsgivaren ger både simhallsbiljetter och motionssedlar, får deras sammanlagda belopp vara högst 400 € om året..

Kostnader av arbetsplatsens gemensamma motionsdagar eller liknande verksamhet behöver däremot inte tas i beaktande. Kostnader av motion som sker i arbetsgivarens egna lokaliteter, liksom i egen träningslokal behöver inte heller tas i beaktande.

Det är endast fråga om arbetsgivarens andel. Andelen som löntagaren evetuellt betalt tas inte i beaktande.

GEMENSAM TRANSPORT

Som skattepliktig löne- eller pensionsinkomst anses inte förmån, som utgörs av gemensam transport, som arbetsgivaren anordnar mellan bostaden och arbetsplatsen (69.1 § 5 p. ISL).

Med gemensam transport avses regelmässig transport, som arbetsgivaren på förhand t.ex. genom transportavtal anordnat, t.ex. arbetsgivarens egen busstransport. Om antalet personer, som transporteras är litet eller om transporten måste anordnas i olika riktningar, kan även personbilstransport, som anordnats av arbetsgivaren anses som gemensam transport. Skatteplikten för gemensam transport påverkas inte av på vilken tid av dygnet arbetsresan företas.

Resebiljetter

Förmån, som uppkommer av resor, som arbetsgivaren ersatt på annat sätt utgör dock skattepliktig inkomst, t.ex. av fribiljetter till allmänna kommunikationsmedel. Personalbiljettens beskattningsvärde ät 75 % av biljettens gängse värde (se personalbiljett ovan). Om arbetsgivaren åt arbetstagaren ersätter resekostnaderna i pengar eller på med detta jäm-

förbart sätt utgör även den förmån som på detta sätt erhållits, skattepliktig inkomst.

Sedvanliga och skäliga fri- eller rabattbiljetter, som trafikidkare beviljar sina anställda, är liksom tidigare dock skattefria trots att dessa biljetter kan utnyttjas för resor mellan bostaden och arbetsplatsen.

Naturaförmånsbil

Om arbetstagaren företar resan mellan bostaden och arbetsplatsen med förmånsbil eller med egen bil, är det inte frågan om gemensam transport, utan den förmån eller ersättning som erhållits för resan utgör skattepliktig inkomst.

Gemensam transport i form av taxitransport

Även taxitransport, som arbetsgivaren anordnat, kan anses som skattefri gemensam transport, om den har anordnats av arbetsgivaren och det är frågan om regelmässig transport för personer som arbetar i exceptionella arbetsförhållanden, t.ex. i nattskift, i vilket fall transporten till sina arrangemang motsvarar taxitransport för skolelever.

Taxikort

För att taxitransport skall kunna anses som skattefri gemensam transport förutsätts dessutom att arbetsgivaren på förhand träffat ett avtal om transporten med taxichaufförer och att han ersätter kostnaderna åt dem direkt. Betalningen kan tekniskt ske även med taxikort. Den transport, som arbetsgivaren reserverat, skall stå till förfogande för alla, som vill ha den. Det har inte ställts några villkor för antalet personer, som skall transporteras, vilket betyder att även transport av en enda person kan vara skattefri, om de övriga förutsättningarna uppfylls.

Utryckning- och beredskapsjour

Ersättningar, som en arbetstagare erhåller för en resa av utryckningsnatur till den egentliga arbetsplatsen kan likställas med ersättningar, som erhålls för resor till särskilt arbetsställe. Kostnaderna kan alltså i ett dylikt fall ersättas skattefritt enligt de faktiska kostnaderna. Detta gäller dock inte sådana resor till arbetsplatsen, som på grund av sitt antal och sin regelbundenhet, skall likställas med vanliga resor mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen.

Avdragsrätt

Om det ansetts uppstå skattepliktig inkomst av ersättningar som betalts för resor mellan bostaden och arbetsplatsen, kan den skattskyldige kräva avdrag för dessa resor. Avdraget beviljas emellertid enligt kostnaderna för det billigaste fortskaffningsmedlet. Om den skattskyldige å andra sidan för vissa resor har erhållit en skattefri gemensam transport, är han inte för dessa resors del berättigad till resekostnadsavdraget.

FÖRMÅN AV EN FRI- ELLER RABATTBILJETT GIVEN AV TRAFIKIDKARE

Såsom skattepliktig löne- eller pensionsinkomst anses inte sådan inom branschen sedvanlig och skälig förmån som skattskyldig, som är anställd hos trafikidkare eller som uppbär pension på grundval av sådan anställning, erhåller av arbetsgivaren i form av fri- eller rabattbiljett för resa (69.2 § ISL). Stadgandet gäller enbart trafikbranschen och inte t.ex. en resebyrå (HFD 1991/3387 och 1995/802) eller städernas samarbetsorgan, som svarar för koordinering av trafik (HFD 1987/3914). Till skillnad från andra personalförmåner avgörs förmånens skälighet och sedvanlighet enligt näringsgren.

Sedvanliga och skäliga fri- och rabattresor, som skattskyldiga anställda hos Statsjärnvägarna och busstrafiken erhållit förblir skattefria. Motsvarande förmåner kan vanligen betraktas som skattefria även inom andra branscher.

Koncernförhållande

De principer, som framgår ur stadgandet, tillämpas också på sådan fri eller rabatterad resa, som person, som är anställd hos trafikid-

kare eller som uppbär pension på grundval av sådan anställning, erhållit av ett företag inom trafikbranschen, som står i koncernförhållande till arbetsgivaren.

Motsvarande principer kan tillämpas också då skattepliktigheten för reseförmåner, erhållna av utländska flygbolag och sedvanliga inom flygtrafiken, skall avgöras. Stadgandet tillämpas däremot inte på resa, som erhållits av trafikidkare i koncernförhållande till arbetsgivaren i det fall, att arbetsgivaren för den, som erhållit resan, inte är trafikidkare.

Flygresor

I fråga om flygtrafiken är det ekonomiska värdet av förmånen som uppkommit av utlandsresor av betydelse med tanke på både tagare och givare, då resebiljetten berättigar till platsreservering. Dessa förmåner är till denna del inte jämförbara med sedvanliga personalrabatter som beviljas inom trafikbranschen. Värdet av förmånerna kan därför inte heller anses vara skäligt i jämförelse med fri- och rabattresor, som beviljas inom andra trafikformer.

För att en fri- eller rabattresa skall kunna anses vara skattefri, borde i fråga om flygresor till utlandet fördenskull förutsättas, att resan företas utan rätt till platsreservering. Däremot är inom branschen sedvanliga och skäliga fri- eller rabattresor inom inlandsflyget skattefria för anställda hos trafikidkaren oberoende av platsreserveringsrätten.

Nära anhörigas resebiljetter

En förutsättning för skattefrihet för förmån i form av fri- eller rabattbiljett är inte att förmånen är begränsad till arbetstagarens personliga bruk, utan den biljett som den skattskyldige erhållit kan inom ramen för vad som är sedvanligt och skäligt inom branschen även utnyttjas av hans anhöriga.

FÖRMÅN AV VÅRD AV SJUKT BARN

Från och med 2000 har också förmån som uppkommer av vård av sjukt barn som arbetsgivaren anordnat. Enligt 69.3 § ISL Uppkommer skattepliktig inkomst inte när en arbetsgivare tillfälligt ordnar vård för ett sjukt barn under den tid som arbetstagaren skulle ha rätt till vårdledighet med fulla löneförmåner. Som tillfällig betraktas en vårdperiod på längst fyra dagar på grund av samma sjukdomsfall. Förmånen är skattefri, även om den ges endast nyckelpersoner.

Om arbetsgivaren anordnar vården av ett sjukt barn för en period som är längre än fyra dagar, utgör kostnaderna som förorsakats arbetsgivaren för de överskridande dagarna lön för arbetstagaren. Till exempel då en vårdare som arbetsgivaren anordnat vårdar ett sjukt barn i fem dagars tid, utgör avgiften för en dag skattepliktig inkomst. Vårdförmån kan också vara längre än fyra dagar då det är fråga om olika sjukdomsfall.

I arbetskollektivavtal har vårdledighet i allmänhet begränsats att gälla ett sjukt barn som är yngre än tio år. Samma princip kan också iakttas då skattefrihetsbestämmelsen tillämpas.

TELEKOMMUNIKATIONSFÖRBINDELSE

Skattepliktig inkomst uppkommer inte av privat bruk av telekommunikationsförbindelser som ordnats för arbetstagarens yrkesmässiga bruk (ISL 561/2004, 69.4 §). Detta gäller för kommunikationsförbindelser med fast pris som för sådana som faktureras enligt användningen. Kommunikationsförbindelsen kan finnas i en hemdator eller i en mobiltelefon.

Bestämmelsen tillämpas inte om arbetsgivaren ersätter av avgifterna för en kommunikationsanslutning även den privata användningen. Arbetsgivaren kan också i fortsättningen skattefritt ersätta arbetsanvändningen

av kostnaderna av en kommunikationsanslutning som arbetstagaren skaffat. Arbetsgivaren har kunnat förplikta arbetstagaren att skaffa en telekommunikationsförbindelse för att kunna sköta t.ex. övervaknings- och ajouruppgifter hemma. Om annan utredning av fördelningen av utgifterna saknas, kan användning i arbetet uppskattas till hälften av kommunikationsanslutningens kostnader.

Beskattningsbar förmån uppkommer inte av datautrustning som arbetsgivaren äger och som givits för att användas i arbetet. Värdet av utrustning som givits till löntagaens ägo utgör däremot skattepliktig förmån. Skattepliktig förmån uppkommer inte heller då arbetsgivaren får i samband med i sina egna programvaruanskaffningar utan tilläggsavgift för hushållsbruk lämpliga programvarupaket som överlåts till löntagarna för att användas hemma. Förutsättningen är att löntagaren behöver dessa program i sitt arbete.

Förmånerna är skattefria också för personer som regelbundet får mötesarvoden, såsom till exempel kommunala förtroendemän och företagets styrelsemedlemmar.

9. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

LÖN

HFD 1969/5157 II 562

Timmermannen A hade år 1967 i sammanlagt 85 timmar uppfört B:s egnahemshus. A hade inte fått penninglön utan B hade enligt avtal mellan dem i gengäld ersatt A:s arbete genom att år 1968 utföra arbete åt A. Enär A erhållit ersättning för det arbete han år 1967 utfört åt B först år 1968 utgjorde sagda ersättning inte A:s skattepliktiga inkomst för år 1967.

HFD 1971/4665 II 597

Förskottsinnehållning skulle verkställas på vårdavgifterna, som barnskyddsnämnden erlagt för sådana barn som placerats i privathem. Kostnaderna för vården, åsamkade den som erhållit vårdavgiften, fick emellertid avdras från ersättningens totalbelopp före innehållningen.

HFD 1978/26 II 615

Arbetstagarna hade inte erhållit den skattepliktiga förmån som anses såsom lön, eftersom arbetsgivaren för att han skulle ordna dagvården för sina anställdas barn hade till frälsningsarmens daghem betalat ersättning för vården av barnen. Förskottsinnehållning skulle inte verkställas på denna ersättning, inte heller arbetsgivares socialskyddsavgift behövde erläggas. Debiteringsår 1969.

HFD 1980/3865 II 609

Kommunalförbundet betalade vårdersättning för patienterna av ett sinnessjukhus, som det placerat i privathushåll. Nämnd ersättning betraktades som i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön för familjevårdaren, som slutit vårdavtalet. På lönen skulle verkställas förskottsinnehållning. Arbetsgivares socialskyddsavgift skulle erläggas. Skatteåren 1979 och 1980.

HFD 1981/4007

Förskottsinnehållning behövde inte verkställas på uppmuntringspremierna, som Ungdomarnas Arbetshem underställt barnskyddsverket erlagt till ungdomar under ett arbetsexperiment. Inte heller förskottsinnehållning skulle verkställas på dem.

HFD 1981/5454

Styrelsen för bostadsaktiebolaget bestående av sex lägenheter hade bestämt att uppgifterna av bolagets gårdskarl samt underhållsuppdragen sköts turvis av delägarna utan ersättning. När två av lägenheterna var i kommun H:s ägo och i bostadsanvändning av dess tjänsteinnehavare och när dessa inte kunde förpliktas till ovannämnda uppdrag, hade styrelsen för bolaget med kommunen överenskommit om att i fråga om dess lägenheter uppbärs förutom bolagsvederlaget även en tilläggsersättning på 50 p/kvadratmeter år 1974, 70 p/kvadratmeter åren 1975-1976 och 1 mk/kvadratmeter åren 1977-1978. I gårdskarlens uppgifter, som skulle skötas turvis, ingick rengöringen av värmepannan, snöarbeten i gaveln av pannrummet samt skötseln av aktielägenheters gårdar ägda av kommunen. Delägarnas arbetsprestationer ansågs ansluta sig till deras boende i egna bostäder förutom till det arbetes del som motsvarar deras egna andelar även till den del som de i nämnda specialförhållanden hade varit tvungna att arbeta över sina egna andelar. Inbesparingen i boendekostnader som av detta arbete föranleds delägarna utgjorde inte ens delvis deras lön sådan som den avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd och för vilken bolaget skulle ha varit skyldig att erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift. Skatteåren 1974-1978.

HFD 1983/3230 II 602

Föreningen A, vars syfte var att hjälpa till att uppfylla Kristi missionsbefallning, hade med aktiebolaget B ingått avtal, enligt vilket föreningen för en tid om 4 månader åtog sig att utföra nattarbetsskiftet för bolagets en eller flera arbetstagare så, att arbetet utfördes av föreningens medlemmar under bolagets tillsyn och ledning men ersättningen betalades helt till föreningen. Den omständigheten, att föreningens medlemmar på sagda sätt åt föreningen avstod

från den ersättning som bolaget för arbetets utförande betalade och som betraktas som lön enligt 4 § FörskL, befriade inte bolaget från skyldigheten att verkställa förskottsinnehållning på ersättningen. Förhandsbesked. Skatteåret 1983. Omröstning 3-1.

HFD 1985/3555 II 613

En stad hade ingått i 9 § socialvårdsförordningen avsedda avtal med privatpersoner om att de svarar för hemvården av handikappade, åldringar eller långvarigt sjuka. I avtalet bestämdes rättigheterna och skyldigheterna för dem som svarar för vården. Det hemvårdsstöd som betalades till vårdarna, år 1984 högst 1 300 mk /mån., utgjorde i 4 § FörskL avsedd lön för vårdaren, för vilken staden skulle verkställa förskottsinnehållning och erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift. Förhandsavgörande för år 1984.

HFD 1987/1309 II 646

En del av delägarna i bostadsaktiebolag och deras familjemedlemmar deltog i bolagets fastighetsvårdsarbeten. Det arbete som delägarna och deras familjemedlemmar utfört bolaget till godo hade kvittats så att dessa delägare hade betalt ett nedsatt bolagsvederlag. Den förmån som delägarna erhållit i form av ett lägre bolagsvederlag utgjorde lön, på vilken skulle verkställas förskottsinnehållning och erläggas arbetsgivares socialskyddsavgift. Skatteåren 1978-1983.

HFD 1988/1227 B 582

Förmåner som en stad betalade för skyddat arbete till socialt arbetshandikappade personer i vårdförhållande utgjorde inte lön avsedd i 4 § L om förskottsuppbörd. HFD upphävde länsrättens och länsskatteverkets utslag, där det ansågs att det skyddade arbetet hade utförts mot vederlag för stadens räkning. Skatteåren 1980-1985.

HFD 1988/2290

En ersättning som betalts på grund av uppsägning av ett kollektivavtal och på grund av immateriel skada i anslutning till detta utgjorde sökandenas skattepliktiga inkomst. Förhandsbesked 1987 och 1988.

HFD 1989/1024

En förening använde skolelever vid penninginsamlingsarbete. Av den penningsumma som skoleleverna insamlat fick de behålla 20 %. Den av skoleleverna erhållna andelen skulle anses som sådan för arbete för föreningens räkning utbetald lön som skulle beaktas vid erläggandet av arbetsgivares socialskyddsavgift.

HFD 1990/139

Ett bolag hade till några av sina arbetstagare betalat ersättning för att de uppfunnit en mätapparat för elektrodens längd samt arvode för att de anmält en innovation till bolagets innovationskommission och för en inlämnad patentansökan. Eftersom det inte hade bevisats att uppfinningen eller annan innovation inte kunde ha inberäknats till den vederbörande arbetstagarens arbetsuppdrag och med hänsyn till tidpunkten då bolaget hade betalat ersättningen, skulle dessa ersättningar anses såsom förskottsinnehållningsunderkastad lön till arbetstagare för vilken bolaget skulle erlägga även arbetstagares socialskyddsavgift. Då det gällde dessa ersättningar var det var alltså inte fråga om ett i 6 § lagen om förskottsuppbörd avsett arvode för vilket arbetsgivares socialskyddsavgift inte behöver erläggas.

HFD 1990/3400 B 574

Ett bokförlagsbolag hade efter att från rättsinnehavare av de verk som skulle översättas ha skaffat sig översättnings- och utgivgningsrätter till originalverken ingått förlagsavtal om översättningarna med översättare. Enligt bolagets anmälan var översättarna inte några självständiga företagare i sin översättningsverksamhet. Enligt avtalet överlät översättarna bolaget ensamrätten att mångfaldiga och utgiva översättningarna av de ovannämnda verken i bokform på bolagets eget firmanamn. Översättarna överlåt de finslipade manuskripten till sökanden. Efter det att översättningsarbetet blivit färdigt utbetalade bolaget till översättaren av den genom avtalet erhållna utgivningsrätten en prestation som omfattade författararvodet på så sätt att prestationen i det ena fallet hade beräknats enligt tryckark och i det andra fallet såsom helhetsersättning. I sina besvär uttalade bolaget att en annorlunda avtalstyp användes ifall förläg-

garen och en översättare ville ingå ett avtal om fast arbetsförhållande eller kortvarigt uppdragsförhållande. I detta fall hade översättarna inte ingått något uppdragsavtal. Det var nu enbart fråga om en ersättning för överlåtelse av upphovsmannarätt. För avgörandets vidkommande hade det alltså inte någon betydelse om ifrågavarande personer var självständiga företagare eller inte. Bolaget ansåg att det inte var skyldigt att på basen av prestationerna enligt dessa avtal erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift.

HFD ansåg att översättarna genom det i ansökan avsedda avtalet hade förbundit sig att mot helhetsarvode utföra översättningsarbetet för bolaget. Bolaget hade ägt översättnings- och utgivningsrätterna till de verk som skulle översättas. Enligt ansökan var översättarna inte några självständiga företagare. Med hänsyn till detta skulle prestationen som grundade sig på avtalet och som utbetalades till översättarna anses som ersättning för arbete för bolagets räkning och därför som i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön för vilken bolaget var skyldigt att erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift. Omröstning 3+1-1.

HFD 1991/532 B 559

Ett bolag utförde kliniska prov med läkemedelspreparat. Vid proven anlitades frivilliga försökspersoner, som i enlighet med en försöksplan intog sådana läkemedel och läkemedelspreparat som undersöktes. Upptagningen och halterna av läkemedlen undersöktes genom prov som togs på försökspersonerna. Bolaget betalade till varje försöksperson i ersättning 500-600 mark för två tvådagars försöksperioder. Dessa ersättningar ansågs som i lagen om förskottsuppbörd avsedd lön vilken betalts för arbete som utförts för bolagets räkning. Bolaget skulle verkställa förskottsinnehållning på denna lön. L om förskottsuppbörd 4 §.

HFD 1993/3523

Professor A, som hade varit ett aktiebolags bolagsrättsliga expert och bland annat hjälpt bolaget med förberedelserna för bolagsstämmorna, hade även varit verksam som ordförande för bolagsstämmorna. Uppdraget som ordförande för bolagsstämmorna skulle anses som ett sådant separat enstaka uppdrag som inte hade samband med A:s yrkesverksamhet i form av juridisk rådgivningsverksamhet. Således skulle bolagets prestationer till A för uppgiften som ordförande för bolagsstämmor anses som i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön på vilken bolaget skulle verkställa förskottsinnehållning och betala arbetsgivares socialskyddsavgift.

Lönebetalningsåren 1986-1989. L om förskottsuppbörd 4 §.

HFD 1994/2928

A:s arbetsgivare hade bekostat A:s utlandsresa. Enligt ett förhandsavgörande, som länsskatteverket givit arbetsgivaren, var en del av reseförmånen sådan lön som omfattas av förskottsuppbörden. Enligt arbetsgivarens förskottsinnehållningsbevis hade A:s penninglön varit 68.647 mark och förskottsinnehållningen 18.716 mark, vilket belopp hade redovisats till länsskatteverket. Beskattningen av A verkställdes enligt uppgifterna i förskottsinnehållningsbeviset.

I skattegranskningen märktes, att förskottsinnehållningen på 914 mark som hade verkställts på värdet av reseförmånen hade redovisats till länsskatteverket, utan att den avdrogs från A:s penninglön. Till A:s inkomst adderades 914 mark genom efterbeskattningar. Länsrätten upphävde efterbeskattningen samt uttalade som motivering, att förskottsinnehållningsbeviset på arbetsgivarens lön hade varit felaktigt, men att den förskottsinnehållning som inte hade verkställts skulle inte räknas till A:s tilläggslön. HFD ansåg med anledning av kontrollombudets besvär, att A hade fått 914 mark mera lön än för vad han hade beskattats och förverkligade efterbeskattningen till statsbeskattningens del. Skatteåret 1989.

HFD 1995/1554

Staden betalade startpenning till personer i stadens tjänst som skulle bli självständiga företagare. De som lämnade stadens tjänst beviljades vanligen tre års tjänstledighet eller ledighet från arbetet med möjlighet att avbryta ledigheten och återvända i stadens tjänst om de så önskade. Om någon återvände innan de tre åren hade gått återtogs startpenningen. Startpenningen ansågs inte som lön enligt 4 § förskottsuppbördslagen och inte heller som prestation enligt 5 eller 6 §

samma lag. Staden skulle inte verkställa förskottsinnehållning på startpenningarna och inte betala arbetsgivares socialskyddsavgift.

HFD 1996/1373 B

Stadgandet i 16 § 1 punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet om oavdragbarhet av makens lön ansågs även gälla för personer avsedda i 7 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) som under skatteåret utan att ingått äktenskap levt i äktenskapsliknande förhållanden i gemensamt hushåll och som hade ett gemensamt under skatteåret fött barn. Skatteår 1989.

HFD 1996/3765

Bolaget idkade förutom bokföringsbyrå-, revisions- och disponentsverksamhet även utbildnings- och konsultverksamhet. Bolaget hade på beställning genomfört en två dagar lång kurs i hushållsekonomi i anslutning till disponentens grundkurs som hade anordnats och marknadsförts av en Undervisningsstyrelsen underlydande utbildningsstiftelse. Utbildningsservice som bolaget givit stiftelsen omfattade förutom föreläsningar av bolagets representant även utarbetande och korrigering av distansuppgifter och utarbetande och korrigering av tentamensuppgifter för disponentsexamen. Bolaget debiterade ersättning för sin service på utbildningsstiftelsen i sitt eget namn. Bolaget ansåg, att dess föreläsande representant var en i 45 § mervärdesskattelagen avsett annat uppträdande och yrkade på skattefria föreläsningsarvoden. % Då den utbildningsservice som bolaget producerade åt utbildningsstiftelsen omfattade också annat än föreläsningar, högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att det inte var fråga om förmedling av offentligt uppträdande som avses i 45 § 1 mom. 1 punkten mervärdesskattelagen eller försäljning av personens uppträdande till kursens anordnare, utan skattepliktig helhetstjänst i enlighet med 17 § mervärdesskattelagen, för vilken verksamhet bolaget var i egenskap av tjänstens försäljare skyldig att med stöd av 1 § 1 mom.1 punkten, 2 § 1 mom. och 18 § 2 mom. mervärdesskattelagen betala mervärdesskatt. Bolagets besvär förkastades. Förhandsbesked för tiden 1.6.1994- 31.12.1995 (MervärdesskatteL 1501/93 och MervärdesskatteL 1486/94). {pet}HFD 2000/550 Tingsrätten hade med stöd av 27 kap. 3 a § strafflagen dömd en tidnings ansvariga huvudredaktör att för kränkning av privatliv betala böter 47 360 mark. Om arbetsgivaren betalde böterna som utdömts arbetstagaren, ansågs betalningen utgöra arbetstagarens inkomst av lönenatur. Förhandsavgörande för år 1999 och 2000.

HFD 2000/550

Tingsrätten hade med stöd av kapitel 27 3a § strafflagen dömt tidskriftens ansvariga huvudredaktör till att betala böter 47 360 mark för kränkning av privatlivet. Om arbetsgivaren betalade böterna som ålagts den dömde, ansågs böterna utgöra skattepliktig inkomst för arbetstagaren. Förhandsavgörande för år 1999 och 2000.

HFD 2003/2693

A hade tillsammans med sex andra arbetsgivare kommit överens om att nermontera och föra bort en öppen elledningslinje. Enligt avtalet hade arbetsgivaren sålt linjen mot nermonteringskostnaderna. A hade tillsammans med sina avtalsparner sålt år 1995 och 1996 till olika skrotfirmor metallskrot som härstammade från den nermonterade linjen. Inkomsten som fåtts av försäljningarna hade fördelats mellan gruppens medlemmar i förhållandet till arbetsinsatsen enligt arbetstimmebokföringen. Förvaltningsdomstolen förkastade A:s yrkande om att inkomsten skulle betraktas som kapitalinkomst och yttrade soåsom motivering, att A hade frånsin arbetsgivare fått metallskrot såsom ersättning för nermontering av elledningslinjen, dvs. såsom på basis av en arbetsprestation. A hade dessutom fått inkomster av nermonteringen då han sålde skrotet vidare till skrotfirmorna. I efterbeskattningarna hade i A:s inkomst inräknats vederlaget som han för nermontering och transport fått i form av metallskrot från sin arbetsgivare. Trots att avtalet hade skrivit i köpebrevets form, hade det i verkligheten varit fråga om avtal om nermontering av en öppen ellinje. Inkomsten som fåtts på basis av avtalet hade inte varit sådan inkomst som skulle kunna anses ha blivit utökad av förmögenheten, utan det var fråga om sådan på basis av arbetsförhållandet erhållen, med lön

jämförbar förvärvsinkomst som avses i 61 § inkomstskattelagen. Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll förvaltningsdomstolens beslut.

Vems inkomst

HFD 1981/428 II 597

En uppträdande konstnär hade för ett reklambolags räkning uppträtt som filmobjekt i en reklamkampanj som beställts av en bank och producerats av bolaget. Bolaget som var verksamt inom reklambranschen hade med tanke på avtalet om uppträdande tagit kontakt med konstnären. Efter det att inspelningen slutförts hade den överenskomna ersättningen fakturerats av ett aktiebolag inom programbyråbranschen, i vilket konstnären var verkställande direktör och enda medlem i styrelsen. Fakturan hade utskrivits för den reklamkampanj som aktiebolaget byggt upp på beställning av reklambolaget. I kampanjen ingick TV-filmer, stillbilder och tidnings- o.a. reklam. Arvodet ansågs i praktiken ha betalts såsom i 4 § FörskL avsedd lön till konstnären personligen. Betalningsåret 1978. Se även HFD 1982/4279.

HFD 1982/1638

E hade arbetat som reskontrabokförare vid ett storbolag från 1973 till 1978 så att ersättningen för hans arbete som reskontrabokförare hade betalts till ett aktiebolag som var i hans familjs ägo. HFD ansåg att E i flera års tid hade arbetat som reskontrabokförare i bolagets lokaliteter och även i övrigt under förhållanden som kunde jämföras med den övriga kontorspersonalens. De ersättningar som bolaget för E:s arbete betalt till konsultbolaget skulle, med beaktande av sistnämnda bolags verksamhet och E:s förhållande till det samt stadgandena i BeskattnL 56 § 1 mom., anses som E:s lön och således som hans skattepliktiga inkomst. HFD ansåg dock att de ersättningar som konsultbolaget betalt till E för motsvarande arbete skulle beaktas som avdrag från den inkomst, som han skulle anses ha fått av bolaget för uppdraget som reskontrabokförare.

HFD 1982 B II 576

Bolaget hade med ett konsultbolag ingått avtal om handhavande av bolagets verkställande direktörs uppgifter under saneringstiden som omfattade bl.a. förberdelserna för försäljning av bolaget och framställning om bolagets nya ledningsorganisation. Konsultbolaget hade rätt att i produktions- och kalkyleringsuppgifter anlita utomstående experter, men verkställande direktörens uppgifter anförtroddes enligt avtalet till en konsult som kondultbolaget utsett, och som också var konsultbolagets delägare och verkställande direktör. Verkställande direktörens uppgifter under saneringstiden hade anförtrotts konsultbolaget sedan den tidigare verkställande direktören hade sagt upp sig. Länsskatteverket debiterade bolagets icke verkställda förskottsinnehållningar och arbetsgivares socialskyddsavgifter som inte betalts in av arvodet som betalts till konsultbolaget för verkande såsom verkställande direktör.

HFD ansåg, att bolaget hade under de rådande omständigheterna motiverad skäl att besätta verkställande sirektörens post genom avtal som ingåtrts med konsultbolaget, av vilken anledning konsultbolagets konsult som utsetts till verkställande direktör inte kunde anses stå i sådant förhållande till det uppdragsgivande bolaget, att på arvoden i fråga borde ha verkställts förskottsinnehållning eller att man på grund av dem borde ha betalt arbetsgivares socialskyddsavgift Betalningsåret 1977, Betalningsåret 1978.

HFD 1982/3517 II 571

A hade varit verkställande direktör i ett bolag sedan året 1973. På hans lön och förmåner hade verkställts förskottsinnehållning och erlagts arbetsgivares socialskyddsavgift. Fr.o.m. april 1976 hade bolaget betalt arvodena för verkställande direktörens arbete till ett konsultbolag, vars grundare och huvuddelägare A var tillsammans med sin hustru. Detta hade skett på grundval av ett avtal som ingåtts mellan bolaget och konsultbolaget. Den faktiska ställningen för A som verkat som verkställande direktör hade inte efter ingåendet av avtalet förändrats i bolaget. De erlagda arvodena ansågs i praktiken ha betalts till A personligen såsom lön i enlighet med lagen om förskottsuppbörd. Betalningsåret 1976 och 1977.

HFD 1985/1767 II 611

Mellan bolaget A och konsultbolaget B hade år 1977 ingåtts ett skriftligt avtal för två månader.

Avtalet gällde bland annat organiseringen av A:s förvaltning och därtill hörande personval. B:s verkställande direktör C hade i enlighet därmed börjat sköta bland annat A:s verkställande direktörs och kontorschefs uppgifter. Hans uppdrag var ursprungligen avsett som ett tidsbundet konsultuppdrag, då kontorschefens, verkställande direktörens och bokföringsmedhjälparens arbetsförhållande hade hävts år 1977, och han hade förordnats att handha dessa uppgifter tillsvidare. C hade emellertid skött verkställande direktörens uppgifter till år 1982, och i handlingarna fanns inte någon utredning om att någon verkställande direktör eller kontorschef för A skulle ha sökts efter år 1977. HFD ansåg under dessa förhållanden och då C:s arbete hos A fortgått i flera års tid utan några uttryckliga avtal mellan bolagen, att A:s betalningar till B för tiden efter den ursprungliga avtalstiden om två månader utgjorde C:s lön, på vilken A borde ha innehållit förskott och erlagt socialskyddsavgifter. Betalningsåren 1977-1981. Jfr. HFD 1982 /3406, II 576.

HFD 1989/4590 B 558

X, som utfört försäljningsarbete i bolaget A sades upp. Efter det hade X ingått ett representationsavtal med bolaget A och varit verksam som handelsagent. Dessutom hade X grundat aktiebolaget B inom ramen för vilket X skötte nämnda representationsavtal. Bolaget B påfördes inte förskott, emedan de provisioner som erhållits genom representationsavtalet ansågs som X:s löneinkomst av A. Skatteåret 1988.

HFD 1993/211

Kommanditbolagets huvudbransch i grundandeskedet var hobby- och semesterbyverksamhet, men i branschen hade senare inkluderats konsulterings- och ingengörsarbetet för pappers- och cellulosaindustrin. Bolagets ansvariga bolagsman, som hade ingengörsutbildning, utförde sistnämnda uppgifter. Kommanditbolagets verksamhet hade varit förlustbringande åren 1985-1987. Man ansåg att bedrivandet av konsulterings- och ingengörsverksamhet i bolagets namn inte motsvarade sakens art och avsikten med den, utan inkomsten av verksamheten skulle beskattas som den ansvariga bolagsmannens personliga yrkesinkomst. Skatteåret 1988.

HFD 1993/992

Ett aktiebolag hade betalt planeringsarvoden till sin verkställande direktörs och planeringschefs, vilka var delägare i bolaget, enskilda firmor. Arvoden var upptagna som kostnader i bolagets bokföring. Arvodena utgjorde inte prestationer till självständiga företagare och inte heller förtäckt dividend betald av bolaget till delägarna utan i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedda arvoden som grundade sig på delägarnas arbete till förmån för bolaget och på basis av vilka bolaget, efter avdrag av kostnaderna för arbetet, skulle verkställa förskottsinnehållning och betala arbetsgivares socialskyddsavgift. L om förskottsuppbörd 4 §.

HFD 1994/1676 B 548

Företagsledningens konsult A hade varit heltidsanställd i aktiebolag X, som bedrev företagskonsultering och i vilket han hade varit delägare. A hade i huvudsak utfört produktions- och kvalitetskonsulteringsuppgifter samt utbildningen av personalen för X Ab:s räkning. För utförandet av uppdrag som X Ab erhållit från två olika aktiebolag hade A hört till styrelserna av dessa bolag. A:s verksamhet i dessa styrelser hade anslutit sig till konsulteringsuppdrag som X Ab erhållit och från arvoden som betalats för dem skulle således inte åtskiljas ens en del som löner som A:s styrelse erhållit av medlemskapen i styrelsen. Skatteåret 1986 och skatteåret 1987. Omröstning 5-2.

HFD 1994/1700

Advokat A, som hade en advokatbyrå i form av kommanditbolag, hade skött juridiska ärenden av ett svenskt moderbolags dotterbolag i Finland och var verksam bland annat som ordförande till dotterbolagets styrelse år 1988. Dotterbolaget hade trätt i likvidation samma år och A hade utsetts till annan utredningsman. Advokatbyrån fakturerare dotterbolaget också för A:s deltagande i mötena av dotterbolagets styrelse. Hela beloppet av fakturan skulle anses ha hänfört sig till advokatuppgifter, varför den motsvarande prestationen var advokatbyråns inkomst och inte till någon del A:s personliga inkomst av uppdraget som ordförande till styrelsen. Skatteåret 1988.

HFD 1994/1701 B 549

Vicehäradshövding A, som hade varit heltidsanställd förvaltningsdirektör i en viss högskola, hade som bisyssla tjänstgjort i X Ab som bedrev företagsekonomisk och juridisk konsultering och i vilket han hade varit delägare. X Ab hade fakturerat Z Ab för konsulteringsuppgifterna som det utfört med belopp, i vilka ingick även arvoden för att han varit verksam som styrelseledamot i Z Ab. Den del av prestationerna som Z Ab betalat till X Ab och som enligt handlingarna skulle betalas för att A var verksam som styrelseledamot i Z Ab, hade med efterbeskattningar lagts till A:s inkomst som personlig löneinkomst.

Länsrätten ansåg att A hade inte som styrelseledamot visats ha erhållit ifrågavarande arvoden.

HFD ansåg att av arvoden som betalats till X Ab utgjorde en del A:s lön för att han varit verksam som styrelseledamot i Z Ab. HFD upphävde därför länsrättens beslut på kontrollombudets besvär och gjorde gällande efterbeskattningen av A:s statsbeskattning. Skatteåret 1987. Omröstning 3-2-2.

HFD 1997/155

Bolagets, som hade grundats år 1989, bransch omfattade bl.a. konsultering av affärsledningen, administrationen och marknadsföringen. Bolagets huvudaktionär hade varit heltidsanställd i bolaget varutöver bolaget hade anlitat utomstående arbetskraft. Bolaget hade flera uppdragsgivare. Enligt bolagets anmälan hade antalet uppdrag uppgått årligen till 30-30 stycken och under hela verksamhetstiden till ca 200 stycken. Bolaget hade marknadsfört sina tjänster. Bolagets omsättning hade varit under 1990 441.029 mark, under 1991 365.598 mark, under 1992 143.223 mark, under 1993 251.061 mark och under 1994 251.197 mark. Då bolagets bransch samt verksamhetens art och omfattning togs i beaktande, motsvarade inkomsternas hänförande till bolaget ärendets egentliga natur och ändamål. Skatteår 1993.

CSN 021/2009

En proffsidrottare som idkade en individuell idrottsgren på internationell nivå ämnade grunda ett aktiebolag för tävlingsverksamhet. Utöver den egentliga tävlingsverksamheten skulle bolaget bedriva marknadsföring. Bolaget som skulle grundas skulle ha tre anställda personer för idrottsverksamhetens biträdande uppgifter. Bolagets inkomster kunde anses uppgå i början av verksamheten till drygt en miljon euro om året; inkomsterna skulle för det mesta inflyta av prispengar. Avsikten var att senare utvidga bolagets verksamhet bland annat till undervisning av idrottsgrenen, produktförsäljning och placeringsverksamhet.

Då omfattningen av verksamheten i bolaget som skulle grundas och den ekonomiska risken som ansluter sig till verksamheten togs i beaktande, ansågs verksamheten i bolagsform motsvara ärendets egentliga natur och ändamål. De ovan nämnda inkomsterna betraktades i beskattningen såsom bolagets inkomster. Förhandsavgörande för år 2009 och 2010. (ej laga kraft vunnet).

Lön eller arbetsersättning

HFD 1996/3775

Advokat A bedrev advokatverksamhet såsom ansvarig bolagsman i Advokatsbyrå X Kb. Arvode som betalts till A för medlemsskap i skiljedomstol utgjorde affärsinkomst för Advokatsbyrå X Kb. Då bolaget hade införts i förskottsuppbördsregistret, skulle förskottsinnehållning inte verkställas på skiljemansarvoden. Skatteår 1995. Omröstning 4-1.

HFD 1997/436

Enligt lagen om avbytarservice för lantbruksföretagare kommunen kan ordna en avbytare antingen genom att anlita personer som är anställda hos kommunen eller köpa avbytartjänster från en producent av tjänsterna. Kommun A hade ingått ett avtal med firma NN om köpande av avbytartjänster från NN. Enligt avtalet skulle NN självständigt ansvara för arbetets utförande och om oavbruten tillgång till avbytartjänster och han var skyldig att vid behov skaffa en vikarie. NN ansvarade vidare för skador som verksamheten åsamkade honom och avbytarobjektet och han skulle ha en försäkring för eventuella skador och arbetsolyckor. Kommunen betalade enligt avtalet en timersättning men inga separata ersättningar för resekostnader, social-

och pensionsavgifter, sjuk- eller annan ledighet, ej heller dagpenningar. NN ansågs i dessa förhållanden inte ha varit i tjänste- eller arbetsavtalsförhållande till kommunen. Ersättningen som kommunen betalt till NN var således inte sådan lön som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd utan ersättning som för arbetets utförande betalts till någon annan i enlighet med 6 § 1 mom. 1 punkten lagen om förskottsuppbörd. Då NN hade registrerats i förskottsuppbördsregistret, skulle förskottsinnehållning inte verkställas på prestationerna. Förhandsavgörande för skatteåret 1995.

HFD 1997/561

Arvode som kommunen med stöd av 27a-27 c § socialvårdslagen (710/82) betalt till personer som får stöd för närståendevård och arvode som kommunen med stöd av 24 § socialvårslagen och lagen om familjevårdare (312/92) betalt till familjevårdare var inte sådan lön som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd utan ersättning för arbete som avses i 6 § lagen om förskottsuppbörd. Kommunen skulle således inte betala arbetsgivares socialskyddsavgift för dessa arvoden. Skatteår 1996.

HFD 1997/2536 1997

Skogsarbetaren A hade grundat ett skogsarbetsföretag, vars verksamhet bestod av skogsvårdsarbeten och torvarbeten. A hade införts i förskottsuppbördsregistret och registrerats som mervärdesskattskyldig. Han tog själv hand om sitt eget försäkringsskydd och hade skaffat redskap och utrustning som behövdes i näringen. A hade ingått ett ackordsavtal med jorbrukaren X om skogsgallring och öppnandet av dikeslinjer med motorsåg samt om virkesbearbetning enligt ett ackordspris som grundade sig på virkesmängden. Man hade inte kommit överens om arbetstiden eller semesterersättningen. A genomförde arbeten utan X:s arbetsledning och övervakning. Under dessa omständigheter ansågs ersättningarna som X betalt till A inte utgöra sådan lön i arbetsförhållande, som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd, utan sådan i 6 § samma lag avsedd ersättning för arbete som utförts åt någon annan, på vilken förskottsinnehållning inte skall verkställas då prestationens mottagare har införts i förskottsuppbördsregistret. Skatteår 1996.

HFD 1998/2415 ÅRSBOK

A Ab, som bedrev produktionsutveckling för produktionsinrättningar, hade överenskommit med B om arbetsprestationer som anslöt sig till uppdrag som A fått. Dessa uppdrag omfattade planerings- och ritningsarbeten. Arbetsuppgifterna omhändertogs av B Ab:s enda aktieägare som bisyssla i B Ab:s lokaliteter och med dess maskiner och programvara. Ersättningen betalades som timlön. Försäkrings- och pensionspremier eller semesterersättningar eller andra till arbetsförhållandet anslutna förmåner betalades inte. B Ab hade införts i förskottsuppbördsregistret. Under dessa omständigheter ansågs, att ersättningarna som A Ab betalt till B Ab inte var sådan lön för B Ab:s aktieägare som avses i 13 § förskottsuppbördslagen utan arbetsersättning som avses i 25 § förskottsuppbördslagen. Förhandsavgörande för år 1997.

HDF 1998/2419 ÅRSBOK

X hade ingått avtal med A och B, vilka var makar till jordbruksföretagare, om kvalitetskontroll och förpackning av pressade plastprodukter som X och dess kunder tillverkat. Enligt avtalet skulle den som åtagit uppdraget svara för alla förnödenhets- och anordningskostnader som verksamheten medförde samt på sin egen bekostnad anskaffa nödiga utrymmen för verksamheten. Den som åtagit uppdraget betalade också alla andra kostnader som verksamheten medförde samt tog bl.a. för verksamheten nödiga försäkringar. Ersättningen betalades på basis av fakturering. Den som åtagit uppdraget kunde utnyttja hjälppersonal och sköta samtidigt andra uppdrag samt bedriva annan försäljning av produkter och tjänster. Under dessa omständigheter ansågs A och B inte stå i arbetsförhållande till X Ab. Ersättningen som X Ab betalade till dem var inte sådan lön som avses i 13 § förskottsuppbördslagen utan arbetsersättning som avses i 25 § förskottsuppbördslagen. Om A och B hade införts i förskottsuppbördsregistret, skulle förskottsinnehållning inte verkställas på betalningarna. Förhandsavgörande för 1997.

HFD 1999/2430

En specialläroinrättning inom affärsbranschen hade med ett bolag som producerade utbildnings- och konsulttjänster inom företagsekono-

min ingått ett avtal, enligt vilket bolaget anordnade för läroinrättningen på dess uppdrag företagsekonomiska kurser om grunderna för företagsverksamhet, företagsplanering, styrning av ett företag samt produktion och logistik, vilka kurser hör ihop med merkonomexamen som läroinrättningen anordnade. Utbildningsuppgifterna omfattade sammanställning av kursernas studiematerial, utarbetande och korrigering av distansuppgifter, direktundervisningen och telefonundervisningen. Undervisningen genomfördes såsom mångformig undervisning och föreläsningsundervisningen som hörde till kurserna skedde i läroinrättningens lokaliteter. Ersättningen som betalades för uppdraget beta lades till bolaget efter varje studieperiod i enlighet med de betalningsgrunder som läroinrättningen årligen fastställt för grundundervisningen. Utbildningsuppgifterna som ingick i kurserna genomfördes i huvudsak av bolagets delägare som var magister i ekonomiska vetenskaper och var heltidsanställd i läroinrättningen.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att utbildningsarvoden som läroinrättningen betalt till bolaget var sådan lön som avses i 13 § lagen om förskottsuppbörd. Länsrättens beslut, där det hade ansetts att det var fråga om arbetsersättning som avses i 25 § lagen om förskottsuppbörd, upphävdes på grund av skatteombudets besvär. Förhandsavgörande för tiden 29.9.1998 - 31.12.1999.

HFD 2002/3352 HFD 2002:88

Öppet bolag X bedrev fiske med en trålare, vars bruttodräktighet var 644 registerton. Under fiskefärderna var besättningen fyra män, bestående i olika sammansättningar av bolagets två bolagsmän, fyra fast anställda samt av yrkesfiskarna A och B. Till A som tidvis verkat som skeppare på tålaren betalades som ersättning 10 % av värdet på fångsten under varje resa, medan ersättningen som betalades till B var 7 % av fångstens värde. De fast anställdas löner bestod av en månatlig grundlön om 3 000 mark samt av en provision om 6,5 % av värdet på fångsten under varje resa. Fiske bedrevs huvudsakligen med bolagets redskap och utrustning och bolaget tog också helt och hållet hand om försäljning av fångsten. Ersättningen som betalades till A och B ansågs utgöra sådan lön som avses i 13 § lagen om förskottsuppbörd. Skatteår 200 och 2001.

HFD 2004/94, HFD 2004:5

A delade ut språkundervisning vid ett medborgarinstitut. Antalet av lärotimmar under terminen 2000 - 2001 var 152 timmar. Medborgarinstitutet betalade ersättningen för A:s undervisningsarbete till X Ab, som hade införts i förskottsuppbördsregistret och vars delägare, verkställande direktör och styrelsens enda medlem A var. Medborgarinstitutets årliga läroplan bestod av läroplan som lärarna utarbetat. Också A:s undervisning baserade sig på hans eget läroplan. A:s undervisning ägde rum i medborgarinstitutets lokaliteter och med institutets anordningar och arbetet skilde sig inte från arbetet som utfördes av lärare som hade normalt arbetsförhållande till medborgarinstitutet. Under dessa omständigheter var undervisningsarvoden som medborgarinstitutet betalt till A inte arbetsersättning som avses i 25 § lagen om förskottsuppbörd utan sådan lön som avses i 13 § lagen om förskottsuppbörd, från vilken förskottsinnehålning skulle innehållas och på basis av vilken arbetsgivares socialskyddsavgift skulle betalas. förhandsavgörande för år 2002.

CSN 1995/192

Läkarstation A träffade ett avtal med läkare om läkarnas verksamhet och rätt att mot ersättning använda läkarstationens lokaliteter, utrustning och personal i sin egen privatpraktik. Alla läkare som hade avtal med läkarstationen hade efter att ändringarna (L 1215/94) av L om förskottsuppbörd trätt i kraft 1.3.1995 för sin verksamhet fått ett utdrag ur förskottsuppbördsregistret. Enligt avtalet delades undersökningsavgifterna som togs ut av patienterna för undersökningar mellan läkarstationen och läkaren så, att läkaren fick 20 % av det totala priset för en undersökning i form av arvode för utlåtande och läkarstationen 80 % av det totala priset i form av inrättningsandel. En läkare betalade dessutom av sitt utlåtandearvode 25 % i hyra till läkarstationen. Det var läkarens sak att se till de för den avtalsenliga verksamheten nödvändiga företagarpensions- och riskförsäkringarna. Det ansågs inte finnas något arbetsförhållande mellan läkarstationen och de läkare som träffat avtal med

den. Läkarstationen var inte skyldig att verkställa förskottsinnehållning på lönerna som den betalade till läkarna som träffat avtalet och som vara införda i förskottsuppbördsregistret.

CSN 1995/267

X Ab ämnade träffa cirka 15 olika konsulentavtal med konsulentbyråer och självständiga konsulenter som var registrerade i förskottsuppbördsregistret. En del av konsulenterna hade tidigare varit anställda av X Ab eller något av dess dotterbolag. Enligt avtalen köpte X Ab konsulenttjänster inom livsmedelsbranschen, mattillredning och konsumentrådgivning av konsulenterna. Tjänsterna riktade sig till X-koncernens minutkunder. X Ab och konsulenterna kom särskilt överens om utförandet av varje enskild konsulenttjänst. Demonstrationerna ingick i kampanjer som i allmänhet X Ab:s lokala försäljningschef och de lokala affärerna kom överens om. Uppdragen, som konsulenterna också hade rätt att vägra utföra, var vanligen korta och oregelbundna. Konsulentavtalen gällde tillsvidare eller under en bestämd tid och kunde ömsesidigt sägas upp. Konsulenterna kunde samtidigt ha andra uppdrag. De hade rätt att använda medarbetare. Konsulenterna ansvarade själva för sin pensions- och olycksfallsförsäkring och för övriga kostnader förutom demonstrationsmaterial. Under dessa omständigheter var det inte fråga om arbetsförhållanden och ersättningarna för konsulenttjänsterna skulle inte anses som lön utbetald på basis av arbetsförhållande. Prestationerna ansågs likväl grunda sig på arbete som utförts åt någon annan. På ersättningarna skulle inte verkställas förskottsinnehållning om mottagaren av arvodet var införd i förskottsuppbördsregistret. Skatteåret 1995 och skatteåret 1996.

CSN 2005/93

Avsikten var att den allmänna ledningen, ekonomiska ledningen och finansieringsledningen, personalledningen samt marknadsföringen i bolag som hörde till en företagsgrupp skulle centraliseras i ett separat management -bolag. Detta X Ab:s verksamhet betraktades som näringsverksamhet.

Tjänster som X Ab skulle erbjuda skulle omfatta bl.a. verkställande direktörens uppgifter samt medlemskap i styrelsen i resp. bolag. Arvodet som skulle fås för medlemsskap i förvaltningsorgan och verkställande direktörens arvode är sådana ersättningar för personliga arbetsprestationer som enligt 13 § i lagen om förskottsuppbörd ska betraktas som lön. Då man dessutom tog i beaktande, att det inte var frågan om ett tillfälligt arrangemang, skulle ersättningar för verkställande direktörs uppgift och styrelsemedlemskap betraktas som lön för personer som skötte dessa uppgifter och inte såsom näringsinkomst för X Ab. Förhandsavgörande för år 2005 och 2006. (ej laga kraft vunnet).

Bostadsförmån

HFD 1965/3999 II 550

Såsom penningvärdet av bostadsförmån för verkställande direktören i ett aktiebolag ansågs 3 000 mark, trots att bolaget i hyra för den lägenhet det hyrt såsom bostad åt direktören erlagt 5 448 mark åt lägenhetsägaren.

HFD 1973/3039

Arbetsgivaren hade för löntagaren betalt hyran för bostaden som arbetatagaren hyrt åt sig i ett sk. hyresaravahus. Enligt arbetsavtalet hörde bostaden i fråga till arbetstagarens lön såsom naturaförmån. Hyran som arbetsgivaren hade betalt ansågs i sin helhet ha utgjort löntagarens beskattningsbara inkomst.

HFD 1976/2462

En stad hade i enlighet med en till staten avgiven förbindelse varit skyldig att åt en skattskyldig, som skötte statlig tjänst anskaffa en tjänsteavtalsbostad. För att uppfylla denna sin skyldighet hade staden av den skattskyldige hyrt en av honom ägd egnahemsfastighet för gängse 660 marks månadshyra och därefter uthyrt den åter till den skattskyldige mot ett månatligt vederlag på 288 mark, som motsvarade det penningvärde av bostadsförmån som tillämpades vid förskottsuppbörd av skatt. Skillnaden mellan ovannämnda belopp var i dess helhet den skattskyldiges skattepliktiga löneinkomst, enär det inte var fråga om en i 21 § 4 punkten IFL och 55 § 1 punkten SKomF avsedd naturaförmån och från

beloppet inte heller kunde avdras kostnader för fastighetens skötsel. Skatteåret 1973.

HFD 1978/70 II 551

För tjänstebostad på garnisonsområde hade uppburits ett vederlag årligen i enlighet med statsrådets beslut angående grunderna för bestämmande av hyrorna för statens tjänstemannabostäder (508/64). Den uppburna hyran, som var lägre än penningvärdet av bostadsförmån i enlighet med 1 § 1 b punkten skattestyrelsens beslut angående de grunder, som skall iakttagas vid beräkning av naturaförmåner vid beskattningen för år 1975 (961/75) skulle, med beaktande av bostadens läge samt dess kvalitets- och utrustningsnivå anses utgöra bostadens gängse hyra. Tjänstebostadens innehavare hade inte fått sådan bostadsförmån, som skulle beskattas såsom inkomst. Skatteåret 1975. Likväl HFD 1979 II 568.

HFD 1979/138 II 567

Tandläkare, som sedan 15.11.1974 stått i tjänsteförhållande till ett kommunförbund för folkhälsoarbetet som bildats av två kommuner, hade sedan sagda dag med stöd av muntligt hyresavtal bott i en av den ena kommunen ägd, i hus som uppförts för tjänstebostäder belägen lägenhet, för vilken åt tandläkaren fastställts en bostadsförmån på 3 000 mark. Enär det inte visats, att tandläkaren stod i tjänsteförhållande till kommunen på den ort där sagda bostad var belägen eller att kommunen heller i övrigt hade förbundit sig att på grund av ifrågavarande tjänsteförhållande uthyra en lägenhet den ägde, ansågs tandläkaren inte kunnat ha fått bostadsförmån på grund av arbets- eller tjänsteförhållande. Skatteåret 1975. Likaså HFD 1982/5670.

HFD 1980/3040

Den omständigheten, att en i kommunförbunds tjänst varande läkares bostad hade förordnats till tjänstebostad kunde inte anses inverka på bostadens kvalitetsnivå på sätt som avsetts i 2 § 3 mom. SKATTESb 17.12.1976 (1141/1976). Bostadsförmånens värde hade inte fastställts till för högt belopp. Skatteåret 1976. IFSkL 20 § 1 mom. 6 p.

HFD 1981/4837 II 545

Tjänsteman i en stad bodde i en bostad som ägdes av arbetsgivaren. I hans skattekort hade antecknats bostadsförmån och han uppgav själv i sin deklaration att han erhållit sådan förmån. Stadsstyrelsen hade emellertid konstaterat, att staden inte hade tjänste- eller arbetsavtalsbostäder och att tjänstemannens boende hade baserats på stadsstyrelsens hyresbeslut. Länsrätten hade till följd av tjänstemannens grundbesvär avlyftat beskattningen av bostadsförmån såsom omotiverad. HFD yttrade, att skillnaden mellan lägre än gängse hyra, som arbetstagare erlagt för lägenhet, som hans arbetsgivare äger och gängse hyra är skattepliktig inkomst. Med beviljande av besvärstillstånd åt prövningsombudet satte HFD de statsbeskattningar skattenämnden verkställt i kraft.

HFD 1982/1781

Den skattskyldiges arbetsgivare hade utan ersättning levererat den elektriska ström arbetstagaren behövde i sin bostad utan att förmånen anslöt sig till naturaförmånen av bostad. Såsom elektricitetsförmånens penningvärde skulle betraktas förmånens gängse värde enligt 4 § skattestyrelsens beslut om de grunder som skall iakttagas vid beräkningen av naturaförmåner vid beskattningen för år 1978 och förmånens värde bestämdes sålunda inte enligt den rätt till elström i anslutning till bostadsförmån som stadgas i 1 § beslutet. Skatteåret 1978.

HFD 1982/4802 II 578

Ett bolag hade åt sina arbetstagare ordnat bostäder i hyreshus med statligt bostadslån i sådana fastighetsbolag, där bolaget varit delägare och vilka bolaget stött ekonomiskt så, att den hyra bolagets arbetstagare betalade blivit lägre än den av bostadsstyrelsen fastställda hyra som uppburits för andra lägenheter. Ansågs, att det var fråga om sådan bostadsförmån erhållen i arbetsförhållande som avses i 20 § 6 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Bolaget var inte skyldigt att verkställa förskottsinnehållning på det stöd som utbetalades åt fastighetsbolaget, såvida den hyra som arbetstagarna betalade inte underskred den i skattestyrelsens beslut om beräkningsgrunderna för na-

turaförmåner såsom gängse hyra betraktade hyran. Förhandsbesked för åren 1980-1981.

HFD 1986/2652 II 589

Vid förskottsinspektion hade konstaterats att arbetsgivaren och arbetstagaren i samband med arbetsavtalet hade kommit överens om en viss totallön. I de fall där arbetsgivaren hade hyrt en bostad åt arbetstagaren, hade från totallönen avdragits de faktiska kostnader som arbetsgivaren förorsakats av bostaden. Till denna skillnad hade fogats bostadens naturaförmånsvärde enligt skattestyrelsens beslut och den verkställda förskottsinnehållningen. Förskottsinspektören hade framställt att förskottsinnehållning skulle verkställas och arbetsgivares socialskyddsavgift betalas på lönen, från vilken hyran hade avdragits. Debiteringen verkställdes i enlighet med förskottsinspektörens framställning. HFD ansåg att bolaget hade avtalat med sina arbetstagare om att lönen skulle erläggas dels i form av bostadsförmån, dels i pengar, varför förskottsinnehållning skulle verkställas och arbetsgivares socialskyddsavgift betalas på grundval av totalbeloppet av det av skattestyrelsens fastställda värdet av bostadsförmånen och penninglönen.

HFD 1991/810

Kyrkoherden och kaplanen hade sina arbetsrum i samband av sina ämbetsbostäder. Dessa arbetsrum ansågs vara i 7 § lönelag för den evangelisk-lutherska kyrkan avsedda tjänsterum. När utredningar om belägenheten och användningen av rummen beaktades, ansågs kyrkoherden och kaplanen inte till tjänsterummens del ha fått en sådan skattepliktig naturaförmån, på värdet av vilken sammanslutningen församling borde ha verkställt förskottsinnehållning och erlagt arbetsgivares socialskyddsavgift. Lönebetalningsårena 1984-1988. 4 § L om förskottsuppbörd. 2 § L om arbetsgivares socialskyddsavgift. 7 § lönelag för den evangelisk-lutherska kyrkan (1035/83).

Kostförmån

HFD 1984/2628 II 563

Arbetsgivare hade överlåtit kosthållet på arbetsplats åt en självständig företagare. Arbetsgivaren hade ställt till företagarens förfogande en nödvändig lägenhet jämte inventarier samt de maskiner och anläggningar som behövdes vid matlagningen och vilkas underhålls- och reparationsavgifter arbetsgivaren betalade. Dessutom betalade arbetsgivaren det vatten och den elström som behövdes vid matlagningen. Därtill understödde arbetsgivaren arbetstagarnas arbetsplatsmåltider så, att åt envar arbetstagare hade utdelats en kupong per arbetsdag berättigande till en rabatt på två mark på priset för en måltid i personalmatsalen. Kupongen kunde inte användas som betalning för andra produkter och kunde inte växlas mot pengar. Arbetsgivaren hade månatligen åt innehavaren av kosthållet erlagt understöd på grundvalen av insamlade kupongerna. Priset för en matportion hade utan rabatt och utan mjölk, bröd och smör varit 9 mk medan penningvärdet av kostförmån i klass II var 6,80 mk. Enär arbetstagaren för måltiden betalt mera än penningvärdet av kostförmån i klass I, hade för honom på grund av arrangemanget inte uppkommit beskattningsbar kostförmån. Skatteåret 1981. Omröstning 3-1.

HFD 1987/3879 B 610

Ett bolag hade deltagit i de måltidskostnader som åsamkades arbetstagarna, vilka utförde gruvarbete och oavbrutet treskiftesarbete, så att arbetsgivaren av de direkta kostnaderna för en varm måltid hade betalt 60 % och arbetstagaren 40 %. Återstoden av måltiden, såsom bröd, smör, dryck och efterrätt, betalade arbetstagaren själv. Bolaget hade yrkat att såsom kostförmånens gängse värde på grund av de exceptionella måltidsförhållandena och av andra orsaker skulle anses endast 40 % av de direkta anskaffningsutgifterna för måltiden, varvid någon beskattningsbar förmån inte skulle uppstå för arbetstagarna. Bolaget hade motiverat sitt yrkande bl.a. med att det med hjälp av det subventionerande måltidssystemet var möjligt att minska på de hälsorisker som skiftarbetet medförde, arbetstagarna åt på sin egen arbetsplats under förhållanden som var anspråkslösare än normala arbetsplatsmåltider och att arbetstagarna själva, då de arbetade i skiftarbete, måste värma sin mat. Enligt bolaget motsvarade matens kvalitet inte den nivå som kännetecknade måltider under normala förhållanden och portionerna omfattade inte allt det som hör till en normal måltid.

HFD ansåg att kostförmånens gängse värde inte kunde sänkas på de grunder som bolaget framfört. Då den direkta anskaffningsutgiften för matportionerna hade varit större än penningvärdet av kostförmån enligt klass II i 1 § i skattestyrelsens beslut om de grunder som skall iakttagas vid beräkning av naturaförmåner, men mindre än penningvärdet av kostförmån enligt klass I, hade för bolagets arbetstagare uppkommit en kostförmån enligt klass II, som skulle beaktas vid förskottsuppbörden. Det pris som arbetstagaren hade betalt till arbetsgivaren för måltiden skulle avdras från penningvärdet av förmånen. Skatteåret 1986.

HFD 1988/2348 B 583

För de två fängelsetjänstemän, vars uppgift enligt justitieministeriets fångvårdsavdelnings cirkulär var att inta en provmåltid i fängelset för observationen av maten, uppkom på detta sätt inte någon förskottsinnehållning underkastad naturaförmån. Skatteåret 1987. Omröstning 4-1.

HFD 1989/3580 B 516

En av kommunen avlönad lantbruksavbytare hade då han arbetat på lantgårdar erhållit måltider av lantgårdar. Måltiderna ansågs utgöra lantbruksavbytarens skattepliktiga naturaförmån. Skatteåret 1985. Skatteåret 1986.

HFD 1989/4197

Delägare i dödsboet fick från dödsboet förutom penninglön även bostads- och kostförmån. Från dödsboets lantbruksinkomst hade avdragits bland lägenhetens bostadsbyggnads utgifter och avskrivningar avlönade delägarnas andel per antalet delägare, dvs. 3/5. Förmån som delägaren fått utgjorde inte sk. helpensionsförmån. Skatteåret 1984. Skatteåret 1985. Omröstning 3-2.

HFD 1990/2010 B 568

Det hörde till arbetsuppgifterna för personalen på sjukhus och andra vårdanstalter inom ett sinnessjukvårdsdistrikt att bl.a. inta sina måltider tillsammans med patienter. Måltiderna med patienten kunde ingå i den vårdplan som läkaren godkänt beträffande patienten. Kostförmånen som vårdpersonalen på detta sätt erhållit skulle anses som mottagarens skattepliktiga naturaförmån, vars värde avgjordes i enlighet med 10 § skattestyrelsens beslut om de grunder som skall iakttas vid beräkning av naturaförmåner vid förskottsinnehållning år 1989 (950/88), dvs. kostförmånen skulle anses som kostförmån som erhållits i samband med anstaltsmåltid.

HFD 1993/3165

En stad hade ordnat måltidsservicen vid sin hälsovårdscentrals sjukhus så att maten köptes från kommunalförbundets kretssjukhus. Arbetstagarna vid hälsovårdscentralens sjukhus hade rätt till arbetsplatsmåltider så att de av staden köpte lunchkuponger till ett nominellt värde av 16 mark. Trots att måltiderna levererades från kretssjukhuset var det fråga om kostförmån som de anställda vid hälsovårdscentralen fick i samband med anstaltsmåltider.

Lunchkupongens pris översteg penningvärdet av kostförmån i samband med anstaltsmåltid, vilket vid förskottsinnehållningen 1989 var 12 mark per måltid. Således fick de anställda inte någon förmån som skulle räknas som skattepliktig inkomst, även om de kostnader som staden åsamkades för en måltid skulle ha överstigit 16 mark. Året 1989. SkatteSb om de grunder som skall iakttas vid beräkning av naturaförmåner vid förskottsinnehållning år 1989 (950/88) 10 §.

HFD 2000/876

En av kommunen avlönad lantbruksavbytare arbetade på olika gårdsbruk och fick i samband med detta arbete fria måltider på gårdsbruk. Kostförmån skulle i och för sig med stöd av 29 § 1 mom. inkomstskattelagen räknas till lantbruksavbytarens skattepliktiga inkomst, men samtidigt då man till hans skattepliktiga inkomst tillade dessa inkomster skulle man såsom naturligt avdrag beakta de extra måltidskostnader som förorsakades av hans resor till särskilda platser för arbetets utförande. Skatteår 1994-1996.

CSN 1965/65

Förmån av kost, som folkskollärare erhållit i samband med övervakningen av sina elevers utspisning, ansågs utgöra naturaförmån (CSN 1962/170 och 1964/136). Likaså ansågs såsom naturaförmån den förmån av kost, som skol-

hemsfunktionär utan ersättning erhöll i samband med övervakning av elevernas utspisning.

Bilförmån

HFD 1979/4271 II 575

En bilförsäljare deklarerade som sin inkomst värdet av fri bilförmån 5 280 mk och anhöll om resekostnadsavdrag enligt bruk av buss. På basen av uppgifterna som avgetts för reseavdraget var den uträknade längden av resorna mellan bostad och arbetsplats 21 780 km, vartill skattenämnden uppskattade mängden av andra privata körningar till 3 600 km och fastställde 11 176 mk som värde av fri bilförmån. Bilförsäljaren yrkade på nedsättande av värdet till 5 280 mark, som uträknats på månadsbasis, enär hans arbete hade förutsatt kundbesök och presentationer även utom arbetstid, varvid arbetsresorna hade inletts antingen från hans hem på morgonen eller avslutats till hans hem på kvällen. Enär tillräcklig utredning över, såsom privata körningar betraktade, resor mellan bostad och arbetsplats saknades och enär den mängd av privatkörslor som skattenämnden uppskattat utan att höra bilförsäljaren inte kunde anses som en i skattestyrelsens naturaförmånsbeslut avsedd tillförlitlig utredning, fann HFD, att värdet av bilförmånen inte skulle fastställas till högre belopp än 5 280 mk. Skatteåret 1975.

HFD 1979/4723 II 576

En innehavare av fri bilförmån hade för skattenämnden uppgett såsom mängden av sina privata körslor enligt intyg av arbetsgivaren 19 940 km, och det penningvärde 44 p/km som motsvarade detta eller 8 773 mk deklarerade han som sin inkomst. Skattenämnden fastställde värdet av förmånen i enlighet med deklarationen. I sina besvär yrkade den skattskyldige, enär vid förskottsinnehållningen använts månatliga värden, på att förmånens penningvärde inte vid den slutliga beskattningen kunde fastställas till högre belopp än det på månadsbasis uträknade värdet 5 280 mk. Det ansågs inte visat, att den fria bilförmånen med beaktande av stadgandet i 20 § 6 punkten IFSkL och skattestyrelsens beslut om de grunder som skall iakttagas vid beräkning av naturaförmåner vid beskattningen för år 1975 (961/75), skulle ha fastställts till för högt belopp och besvären förkastades. Skatteåret 1975.

HFD 1979/4726 II 578

En ogift kvinna B, som fått fri bilförmån hade under 4 månader verkat som läkemedelskonsulent och 8 månader som produktchef. Såsom en del av läkemedels demonstrerarens arbetsrapport hade B för sin arbetsgivare uppgjort en veckorapport om sina ca 200 km långa dagliga tjänsteresor. I veckorapporten hade antecknats datum, km-mätarens ställningar, resrutten, resornas längd och bränsleanskaffningarna. Utöver arbetskörningarna hade där antecknats de privata körslornas sammanlagda mängd per vecka. Veckorapporten överlämnades till arbetsgivarens transportchef, som godkände den och gav den till lönekontoret för förskottsinnehållning. Då B var produktchef ifyllde hon varje vecka körrapporter. B deklarerade som sin inkomst 3 447 mk, som motsvarande av hennes rapporter framgående 6 269 km privata körslor, och fogade kopior av ifrågavarande rapporter till sin deklaration. Skattenämnden fastställde såsom värde av fri bilförmån 6 600 mk vilket baserats på månatligt värde. Det ansågs utrett, att mängden av B:s privata körslor hade varit 6 269 km såsom hon deklarerat. Skatteåret 1976.

HFD 1981/3070 II 607

Arbetstagare i en förening fick använda personbilar, som föreningen överlåtit åt dem även till sina privata körningar. För denna användning uppbar föreningen en ersättning, genom att såsom beräkningsgrund använda antalet privata körningar enligt körjournal. Föreningen hade uppgjort en uträkning över de totala kostnaderna för användningen av föreningens samtliga bilar år 1979. Då de totala kostnaderna dividerades med det antal kilometer som körts med bilarna kom man till att kostnaderna för bruk av bilarna per kilometer hade varit 46,19 penni. Föreningen anhöll om i 17 § lagen om förskottsuppbörd avsett besked, huruvida värdet av arbetstagarnas bilförmån under år 1980 till följd av uträkningarna kunde anses vara 51 penni per kilometer, i vilket belopp hade inräknats den uppskattade prisstegringen under år 1980. Ansågs, att vid förskottsinnehållningen de värden skulle tillämpas, som nämnts i 2 § SKATTES:s beslut 13.12.1979/1029.

HFD 1982/444 II 540

Arbetstagare ansågs inte ha fått förmån i peng-

ars värde då arbetsgivaren, ett eldistributions- och installationsföretag hade i hans besittning överlåtit en såsom servicebil utrustad paketbil med öppet flak, som arbetstagaren på arbetsgivarens order höll hemma hos sig utanför ordinarie arbetstid för servicekörningar av feldejoureringskaraktär och han därför använde bilen till sina arbetsresor, men som han inte hade tillstånd att använda också till privat bruk. Skatteåret 1975.

HFD 1983/1680 II 610

Taxiförare, som på grund av invaliditet inte själv kunde delta i körningarna hade i sin tjänst två chaufförer. Trafiktillståndet hade beviljats för X stads område, där den ena av chaufförerna var bosatt. Den andra chauffören bodde i grannstaden. Chaufförerna förvarade bilarna på gården till sina hem. Den arbetstagare, som bodde utanför trafiktillståndsområdet ansågs erhålla fri bilförmån, som skulle beaktas vid förskottsinnehållningen till den del han utnyttjade arbetsgivarens bil för sina arbetsresor mellan hemmet och gränsen för trafiktillståndsområdet. I fråga om den chaufför som bodde inom trafiktillståndsområdet var ärendet inte anhängiggjort i HFD. Skatteåret 1982. Omröstning 3-1.

HFD 1984/2153

Värdet av bilförmån som kommanditbolag beviljat för arbete, skulle fastställas i enlighet med skattestyrelsens beslut om beräkningsgrunderna för naturaförmåner och inte på grundvalen av de större verkliga kostnader som av förmånen åsamkats arbetsgivaren. Skatteåret 1979. Se även HFD 1984 II 508.

HFD 1984/2979 II 576

A reste dagligen en sträcka på 65 km från bostaden till arbetsplatsen och åter med personbil som arbetsgivaren ställt till hans förfogande. Dessa resor blev sammanlagt 32 718 km och andra privata körslor utgjorde 5 000 km. Skattenämnden fastställde värdet av fri bilförmån till 37 918 mk och fann egen bil vara A:s billigaste fortskaffningsmedel, men avdrog i kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats enligt det maximala beloppet 15 000 mk som avses i 26 § 1 mom. 5 p. IFSkL. A anförde i sina besvär, att förmån inte uppstått av de överlånga resorna mellan bostad och arbetsplats. HFD fann, att A:s resor mellan bostad och arbetsplats utgjorde privata körslor och att de skulle tas i beaktande vid fastställandet av bilförmånens värde. Resekostnaderna kunde bli avdragna endast med de begränsningar som nämnts i 26 § 1 mom. 5 punkten IFSkL. Skattenämndens uppskattning av den fria bilförmånen vidmakthölls. Skatteåret 1981.

HFD 1989/3637

En bil som hade hyrts av ett bolag hade utan debitering upplåtits till att användas av bolagets verkställande direktör A, som samtidigt var en delägare i bolaget. Kostnaderna åsamkade av bilen belastade bolagets resultat även beträffande A:s privatkörningar. Eftersom den bilförmån som A på detta sätt erhållit inte hade bokförts som A:s lön i bolagets bokföring och eftersom förskottsinnehållning inte heller hade verkställts, ansåg HFD att den bilförmån som A hade erhållit av bolaget utgjorde förtäckt dividendutdelning och inte naturaförmån. Skatteåret 1986. Omröstning 4-1.

HFD 2003/2755

Då arbetsgivaren bekostar en hands-free -utrustning som monteras i en tjänstebil, betraktas kostnaderna som föranleds av utrustningen och monteringen vid fastställandet av fri bilförmån sådana i 20 § Skattestyrelsens beslut om grunderna för beräkning av värdet av naturaförmåner avsedda kostnader för bilens tilläggsutrustning och inte som kostnader för mobiltelefonens tilläggsutrustning. Skatteår 2003.

CSN 1989/141

Ett bilmärke hade 30.4.1988 haft ett gällande riktminutförsäljningspris. Bilens cylindervolym hade motsvarat II bilklassen och det 30.4.1988 fastställda riktminutförsäljningspriset III bilklassen. Sökandebolaget som bedrev bilimport tänkte ändra bilens utrustning på så sätt att man av den extra utrustningen som ingick i riktminutförsäljningspriset tänkte ta bort extra utrustning till ett värde på 5 200 mark, i vilket fall modellens riktminutförsäljningspris skulle understiga 130 000 mark. Bilmodellens registeruppgifter och modellkod skulle förbli desamma. Den ändrade bilmodellen skall anses ha haft

riktminutförsäljningspriset 30.4.1989 och förskottsinnehållningen skall verkställas enligt värdet av III bilklassen, om bilen hör till åldersklass A. Skatteåret 1989.

Telefonförmån

HFD 1970/684 II 509

Av felalarmtelefon, som på arbetsgivarens försorg installerats i telefonteknikers bostad, där arbetsgivaren stod för de övriga kostnaderna men telefoninnehavaren för kostnaderna för privata samtal, uppstod inte skattepliktig förmån.

HFD 1979/5243 II 578

I brandchefs bostad hade på arbetsgivarens försorg installerats telefon. Brandchefen ansvarade för sina privata fjärrsamtal medan arbetsgivaren svarade för övriga utgifter. Av telefonen uppstod åt brandchefen, som beskattats för ombudsmannainkomster för tidningar till ett belopp av 4 033 mk, beskattningsbar förmån. Det av skattenämnden fastställda värdet för telefonförmån 100 mk ansågs inte för högt. Skatteåret 1975. IFSkL 20 § 6 punkten.

HFD 1992/3095

Ett bolag vars bransch var idkande av teletrafik, hade givit sina vissa lön- och pensionstagare en telefonanslutning utan anslutningsavgift och årsavgift. För förmånstagarna uppkom skattepliktig förmån av löne- eller pensionsnatur endast till den del som gällde årsavgifterna men inte till den del som dessa inte behövde betala anslutningsavgift för telefonanslutningarna. Löneutbetalningsår 1984-1988. 22a § 1 mom. 2 punkten IFSkL.

CSN 1995/77

När en skogsarbetare som genom arbetsavtal var anställd i ett skogsindustriföretag för arbetsbruk skaffade en mobiltelefon bl.a. på grund av arbetsministeriets bestämmelser om kontakt med skogsarbetare som arbetar i ensamhet, var anskaffningspriset på mobiltelefonen i sin helhet avdragbart som en utgift för inkomstens förvärvande för skogsarbetaren så som avses i 95 § inkomstskattelagen. När arbetsgivaren ersatte en skogsarbetare för kostnaderna för arbetssamtalen var det frågan om skattepliktig inkomst, dock så, att skogsarbetaren i sin beskattning hade rätt att dra av dessa kostnader som en utgift för inkomsternas förvärvande. Om företaget skaffade en mobiltelefon i sin ägo och hyggesvis lät en skogsarbetare som arbetade i ensamhet använda den, uppstod inte en sådan förmån hos skogsarbetaren för vilken företaget skulle ha behövt verkställa förskottsinnehållning. Skatteåret 1995.

CSN 1995/164

Bolag A inom elektronikbranschen tillhandahöll en mobiltelefon för alla sina funktionärer. Det ansågs att om A lät en anställd använda en mobiltelefon som A ägde och betalade engångsavgiften för anslutningen och den månatligt fakturerade grundavgiften och av den anställda uppbar samtalsavgifterna för privatsamtal eller den anställda betalade samtalsavgifterna för sina privatsamtal direkt till operatorn, så uppstod det ingen sådan förmån för den anställda för vilken A skulle ha varit skyldig att verkställa förskottsinnehållning. Förmån uppstod inte heller då en anställd betalade hela telefonräkningen och fakturerade arbetsgivaren för arbetssamtalens del enligt specifikation. Förskottsuppbörden under tiden 1.1.1995-31.12.1996.

Resor

HFD 1973/721

En tidningsredaktör hade erhållit av ett flygbolag en gratis flygresa Helsingfors-Malaga-Helsingfors. Bolaget hade på grund av s.k. partneravtal givit fria flygresor huvudsakligen åt tidnings-, radio- och TV-redaktörer samt vissa privatpersoner. Enligt bolaget hade flygbiljetterna givits redaktörerna såsom en del av bolagets pr-verksamhet, vars syfte var att bekantgöra bolaget för pressen och därigenom för allmänheten. Ansågs att redaktören icke genom att av bolaget erhålla en gratis flygresa för att resa för sin arbetsgivares, en tidnings räkning, fått en sådan förmån, vars värde utgjorde hans skattepliktiga inkomst.

HFD 1977/4734 II 560 HFD 1979/964 OCH 965

Ett företags verkställande direktör hade av en av företagets viktigaste varuleverantörer fått en utrikesresa som pris för att ett visst försäljnings-

mål hade nåtts. Eftersom utlandsresan var ett på förhand överenskommet vederlag för uppnående av ett visst försäljningsmål ansågs det att verkställande direktören genom resan får en skattepliktig förmån, som vid verkställande av beskattningen skulle värderas enligt de faktiska kostnader som åsamkas den som finansierar resan. Resan kunde inte bytas ut mot någon annan nyttighet eller mot pengar eller överföras till någon annan. Skatteåret 1976 eller 1977. Förhandsbesked. (HFD 1977 II 560). Likaså har såsom värdet på en resa som fåtts från ett kundföretag såsom pris för uppnående av försäljningsmålet betraktats det belopp, som resans överlåtare betalar för resan till resebyrån. Skatteåret 1978 och 1979. Förhandsbesked.

HFD 1980/3511 II 608

Bolagets direktör och revisorer hade under tiden 2.-6.9.1977 gjort en resa till Hamburg med bilfärja. Enligt företedd utredning hade man under resan förhandlat och hållit seminarium om frågor i anslutning till bolagets affärsverksamhet. Resan skulle sålunda anses som arbetsresa och deltagarna hade inte av resan erhållit förmån av lönekaraktär. Skatteåret 1977. FörskottsuppbördsL 4 §.

HFD 1981/2634

Ett bolag hade för sina förvaltningsorgan arrangerat en mötes- och introduktionsresa till Danmark och Polen. De kostnader, som av resorna åsamkades bolaget var per deltagare 1 720 mk för resan till Danmark och 2 008 mk för resan till Polen. Då i beaktande togs resornas mål och övrigt reseprogram samt resedeltagarnas ställning i bolaget, skulle resorna delvis betraktas såsom rekreationsresor av belöningskaraktär, vilkas värde i pengar enligt 19 § IFSkL var mottagarens skattepliktiga inkomst. Denna förmån uppskattades skilt för vardera resan till 600 mk. Skatteåret 1977. Omröstning 3-1.

HFD 1982/1943 II 536

Generaldirektören för ett storbolag hade i egenskap av ordförande i förvaltningsrådet för den riksomfattande organisationen i hans industribransch deltagit i förhandlingar om försäljning mellan olika länders industriidkare i Canada samt tillsammans med sin hustru deltagit i de fest- och representationstillställningar som arrangerats i anslutning till förhandlingarna. Makans resa anslöt sig till generaldirektörens arbete och utgjorde en på sedvänja baserat skyldighet. Åt generaldirektören uppstod inte löneartad förmån av att bolaget betalat också makans resekostnader. Skatteåret 1977.

HFD 1982/5165 II 579

Ett bolag ämnade sända sin arbetstagare A till London på studieresa under tiden 16-18.11.1981. Med utnyttjande av vanligt ruttflyg skulle resekostnaderna ha blivit 5 510 mk. Ett avsevärt förmånligare alternativ var en 8-dagars sällskapsresa. Resekostnaderna skulle sålunda ligga vid 2 550 mk. Åt A betalades dagpenning för tre kursdagar och två resdagar. Bolaget anhöll om förhandsbesked enligt 17 § lagen om förskottsuppbörd huruvida löneartad förmån uppstod åt A. Länsrätten fann, att enär kostnader inte uppstod för arbetsgivaren för fridagarna hade åt A inte uppstått sådan löneartad förmån på vilken förskottsinnehållning borde ske och för vilken arbetsgivares socialskyddsavgift borde erläggas. HFD beviljade begärt besvärstillstånd och förkastade prövningsombudets besvär.

HFD 1983/2981 II 552

Administrativchef för ett bolag erhöll inte skattepliktig inkomst för att bolaget hade betalt kostnader för gruppresor, som den arrangerat till Wien och London. Den administrativa chefen hade deltagit i resorna på bolagets förordnande som reseledare. Skatteåret 1979.

HFD 1984/178 II 557

Ett bolags överarbetsledare hade under skatteåret varit på arbetsresa till Canada under cirka sex veckor. Bolaget hade på resan också bekostat hans hustru. De kostnader, som erlagts för hustruns resa skulle betraktas som den skattskyldiges löneartade förmån. Beloppet av kostnaderna kunde vid efterbeskattning läggas till hans skattepliktiga inkomster. Skatteåret 1977. Omröstning 3-1. IFSkL 19 § 1 mom.

HFD 1984/1498 II 626

Bolagets generaldirektör hade deltagit i en internationell kurs för affärsledning i Italien, vars

ena syfte hade varit att bekanta affärsledare från olika länder med varandra. Bolaget hade bekostat även generaldirektörens hustru till resan. Makarnas deltagande hade grundat sig på internationell vana. För dessa hade även arrangerats egna kurser. Generaldirektören erhöll inte av sin hustrus resa sådan förmån, på vilken bolaget skulle verkställa förskottsinnehållning och betala arbetsgivares socialskyddsavgift. Såsom generaldirektörens lön betraktades inte heller kostnaderna för generaldirektörens och dennes hustrus resa till operafestivalen i Nyslott, då resan gjordes i anslutning till bolagets affärsverksamhet. 4 § L om förskottsuppbörd.

HFD 1984/1919 II 562

Bolag som tillverkade sjukhusapparater hade erlagt resekostnadsersättningar åt person, vilken verkade som sjukhusfysiker och docent i sjukhusfysik, för deltagande i en kongress inom radioisotopbranschen och därtill ansluten apparatutställning i Japan. Fysikern höll vid kongressen ett föredrag, där han offentliggjorde en lungundersökningsapparat som byggde delvis på hans eget forskningsarbete. Ersättningen utgjorde hans vid kommunalbeskattningen skattepliktiga inkomst, men eftersom kongressresan anslöt sig till det forsknings- och utredningsarbete som hörde till hans befattningar i centralsjukhuset och högskolan samt till det övriga forsknings- och apparatutvecklingsarbete som han idkade, hänförde sig motsvarande avdragsrätt till inkomsten och beskattningsbar inkomst ansågs sålunda inte ha återstått. Skatteåret 1974.

HFD 1984/2314 II 558

Skattskyldig, som var kyrkoherde i X församling, hade på eget initiativ fungerat som reseledare vid en sällskapsresa som resebyrå arrangerat till Israel. Enligt avtal mellan den skattskyldige och resebyrån hade den skattskyldige under resan bl.a. hållit morgon- och aftonandakter samt bibeltimmar, deltagit i utflykter, verkat som själasörjare för resedeltagarna och vid behov även som tolk. Den skattskyldige hade anskaffat deltagare i resan i såväl sin egen som i grannförsamlingarna. Resebyrån hade inte av den skattskyldige uppburit priset för resan. Annan ersättning hade inte erlagts åt honom. Den skattskyldige ansågs av resan ha erhållit skattepliktig förmån. Skatteåret 1979. Omröstning 5-3. IFSkL 19 §.

HFD 1984/3166 II 559

Bolag hade för sina försäljare och dessas makar ordnat en två dagars resa till Köpenhamn och en tre dagars resa till Amsterdam. Försäljarna kunde delta i resan när de uppnått ett visst försäljningsmål. Såsom värd och reseledare för resan verkade bl.a. bolagets viceverkställande direktör, som deltog i resan jämte sin maka. Viceverkställande direktören hade erhållit löneartad förmån av att bolaget hade betalt också makans resekostnader. Skatteåret 1975. IFSkL 19 §.

HFD 1985/4700

Försäljningsdirektören för ett bolag som tillverkade läskedrycker hade på order av sin arbetsgivare fungerat som värd i samband med utlandsresor som bolaget ordnade för sina kunder. Försäljningsdirektörens maka hade i enlighet med en kunds yrkande deltagit i en resa till Paris. HFD ansåg att försäljningsdirektörens resor var arbetsresor, för vilka han inte erhöll förmåner av penningvärde. Att makan deltog i resan ansågs däremot utgöra en skattepliktig förmån för försäljningsdirektören. Skatteåren 1978 och 1979. IFSkL 19 § 1 mom.

HFD 1986/3207

Av den tvådagars introduktions- och förhandlingsresa i hemlandet som ett andelsmejeri ordnade för sina styrelsemedlemmar och revisorer skulle inte ens en del anses som skattepliktig inkomst och således inte som lön nämnd i 4 § lagen om förskottsuppbörd. Under resan hade det funnits möjligheter att föra förhandlingar och bekanta sig med olika mejerier. Andelsmejeriet var inte skyldigt att betala arbetsgivares socialskyddsavgift för värdet av resorna.

HFD 1987/3208 B 554

En skattskyldig som var anställd hos ett religiöst samfund som resesekreterare hade i egenskap av reseledare deltagit i resor till Israel som ordnades av hans arbetsgivare och en viss resebyrå. Föreningen, som var den skattskyldiges arbetsgivare, hade betalt lön och dagtrakta-

mente till den skattskyldige för den tid resorna varade och resebyrån hade inte uppburit någon avgift av honom för resorna. Den skattskyldige hade på uppdrag av sin arbetsgivare till uppgift att på resorna redogöra för bibliska historien och förevisa platserna för händelserna, att leda morgon- och kvällsandakterna samt att ta hand om resedeltagarna. Den skattskyldige ansågs inte ha fått någon skattepliktig förmån i form av gratisresa. Skatteåren 1979-1983.

HFD 1996/3490

Verkställande direktören A i en andelsaffär och dennes make B hade på basis av kundförhållandet till andelslaget år 1989 fått en resa till Wien som betalts av X Ab och år 1990 en resa till London som betalts av Y Ab. För beskattningarna deklarerade A resorna för sin egen del som arbetsresor. HFD ansåg, att X Ab och Y Ab hade betalt kostnaderna för makarnas utlandsresor på basis av kundförhållandet till andelsaffären. Inte heller maken B:s andel av resekostnaderna skulle då ha betalts såsom gåva. Trots att A inte var i arbets- eller tjänsteförhållande till bolag som betalt resorna, borde A på grund av sin ställning ha fått med skattepliktig inkomst jämförbar förmån i penningars värde till den del som gällde hans makes resor. Skatteår 1989. Skatteår 1990. D:1447/3/96.

HFD 1997/340

På resor som företogs till ett storföretags representationsvilla i Lappland och som betraktades som arbetsresor i fråga om personer i ledande ställning i företaget deltog representanter jämte makar för kundföretag och intressegrupper som var viktiga för bolagets affärsverksamhet. Då de skyldigheter som makarna till företagets ledande personer hade med tanke på att dra försorg om gästerna på villan, skedde makarnas deltagande på resorna i bolagets intressen. Makarnas deltagande på resorna medförde inte bolagets anställda sådan förmån av lönenatur som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd. Skatteår 1988-1992. Omröstning 4-1.

HFD 1997/1795

A hade deltagit på en 10 dagar lång resa till fjärran öster, som arbetsgivaren bekostat. Enligt reseprogrammet hade man i Japan bekantat sig med företag och utställningar på A:s bransch. Under hemresan hade man också vistats tre dagar i Hong Kong, där programmet hade varit fritt och man hade bekantat sig med staden. Hong Kongs andel av resan betraktades som rekreationsresa, för vars vidkommande A hade fått en förmån av lönenatur. Förmånen som fogats till arbetsresan skulle bestämmas på basis av de ökade rese- och vistelsekostnader som uppkommit därav. I brist på annan utredning uppskattades rekreationsresans andel till 5.000 mark. Efterbeskattning. Skatteår 1990. Omröstning 4-1.

Utbildning

HFD 1977/4824 II 566

Arbetsgivaren hade för sin arbetstagare erlagt kursavgiften för Markkinointi-Instituuttis handelsteknikerkurs. Kursens avsikt ansågs vara att komplettera och upprätthålla den yrkesskicklighet den skattskyldige redan tidigare innehaft och kursavgiften ansågs inte som arbetstagarens skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1970.

HFD 1981/1385 II 557

Ett aktiebolag ämnade sända sin viceverkställande direktör, som till sin utbildning var diplomingenjör och vars far var aktieägare i bolaget, till USA för att erhålla företagsledarutbildning på en kurs, som varade cirka ett år. Bolaget ämnade erlägga utbildningskostnaderna och därtill betala dagtraktamente samt familjens flygresor tur och retur. CSN ansåg, att de ersättningar som till följd av utbildningen skulle erläggas utöver lönen inte skulle betraktas såsom skattepliktig inkomst, förutom de ersättningar, som skulle erläggas för familjemedlemmarnas resekostnader. I sitt utslag med anledning av SKATTES:s besvär fann HFD, att skäl inte förelåg för ändring av CSN:s beslut.

HFD 1988/933 B 581

Försäljningschefen för ett bolag som bedrev ADB-serviceverksamhet deltog i en treårig utbildning för affärsledningen. Det var fråga om fjärrstudier som till största delen bedrevs vid sidan av arbetet och i huvudsak i Finland. Bolaget betalade kursavgiften om 56 000 mk. Kursen ansågs som utbildning vilken syftade till utveck-

lande av den yrkeskunskap som försäljningschefen behövde i anställning hos bolaget, varför den kursavgift som betalts för arbetstagarens räkning inte utgjorde i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön på vilken skulle betalas arbetsgivares socialskyddsavgift. Förhandsbesked. Skatteåret 1986. Skatteåret 1987.

HFD 1989/4216 B 551

Bolag som idkade tillverkning av skor hade till verkställande direktören och samtidigt till delägarens son betalat utgifter föranledda av studier i England. Sonen var anställd i bolaget och hade redan före studierna fungerat vid sidan om sin far såsom bolagets modellmästare. Förutom studentexamen hade sonen avlagt ingen annan examen. Modellplanering av skor kunde inte studeras i Finland. HFD ansåg att studerandet av modellplanering anslöt sig på sådant sätt väsentligen till bolagets verksamhet, att av studierna föranledda utgifter kunde inte anses utgöra delägarens privata levnadskostnader. Delägaren ansågs inte erhålla skattepliktig inkomst i form av dold dividendutdelning omröstning 3-2. Skatteåret 1985.

HFD 1997/1793

Diplomingenjör som arbetade som produktchef i ett bolag deltog vid sidan om arbetet i två år lång EuroMBA-utbildning vid Tekniska högskolan. De totala kostnaderna av kursen var 130 000 mark. Bolaget och arbetstagaren hade kommit överens om att arbetstagarens andel av kostnaderna var 30 procent. Arbetstagaren hade dessutom förbundit sig att minst under ett och ett halvt års tid efter kursens avslutning arbeta för bolaget. Enligt utredningen som bolaget lämnat berodde arbetstagarens utbildning på utvecklingen och förändringen av arbetsuppgifter som denne utförde i bolaget. Utbildningen var således behövligt för bolaget. Av utbildningskostnaderna som bolaget betalade uppkom således inte förmån av lönenatur åt arbetstagaren och bolaget var inte skyldigt att verkställa förskottsinnehållning eller betala arbetsgivares socialskyddsavgift på dem. Förhandsavgörande. Skatteår 1996. Omröstning 4-3.

HFD 2001/63

Politices magister B hade från och med 1.11.1997 arbetat i bolaget som konsult för företagsledningen. Bolagets ledning beslöt att sända honom till Frankrike för att där avlägga ett MBA -utbildningsprogram under tiden 28.8.2000 - 11-7-2001. B återvände efter utbildningen till samma arbetsuppgifter.Bolaget hade internationell verksamhetsmiljö och bolagets ledning hade därför ansett, att MBA -programmet som B avlagt utvecklade hans yrkeskunnighet och att utbildningen, vars kursprogram bolaget hade godkänt, var nödig i huvudsak med tanke på bolagets fördel. Bolaget betalade därför utgifterna för utbildningens undervisning samt dagtraktamentet i enlighet med Skattestyrelsens beslut år 2000 om skattefria resekostnadsersättningar. Till B betalades visserligen inte lön, men hans arbetsförhållande fortsatte i bolaget. B hade förpliktigats till att arbeta för bolaget så att om han avbröt arbetsförhållandet omedelbart efter studierna eller avbröt studierna var han skyldig att betala hälften av utgifterna. B:s arbetsuppgifter förändrades inte efter utbildningsprogrammet. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att utbildningen som utvecklade och bibehöll B:s yrkeskunnighet skedde till arbetsgivarens fördel. Kursavgifterna som bolaget betalt var således inte sådan lön för B som avses i 13 § lagen om förskottsuppbörd. Under dessa omständigheter det var fråga om en arbetsresa på arbetsgivarens order, för vilken resa utbetalda dagtraktamenten är ersättningar för reskostnader som avses i 15 § lagen om förskottsuppbörd och i 17 § förordningen om förskottsuppbörd.

HFD 2002/8

En försäljningskonsulent hade, efter att hade i drygt fyra år arbetat i ett bolag som var etablerat i fyra olika länder inom plastbranschen, inlett ett MBA -utbildningsprogram som skulle genomföras vid sidan om arbetet och bekostas av arbetsgivaren. Hans tidigare examen var studentmerkonom. MBA -utbildningen berodde på att hans arbetsuppgifter utvecklades och ändrades till ledare för försäljningsteamet. Utbildningen var således nödig i första hand med tanke på bolagets fördel. Av utbildningskostnader om cirka 120 000 mark som bolaget betalt uppkom inte förmån av lönenatur

HFD 2002/9

Kandidat i de humanistiska vetenskaperna A

hade hösten 1999 ansökt om rätt att vid Helsingin kauppakorkeakoulu avlägga en MBA -studiehelhet på deltid på engelska då han arbetade hos sin tidigare arbetsgivare i expertuppgifter och som planerare på avdelningen för språk och internationalisering. A inledde sina MBA -studier redan innan han blev anställd som personalchef hos B Abp. Handhavandet av A:s nuvarande uppgifter som personalchef hos arbetsgivaren B Abp hade förutsatt skaffande av kommersiell utbildning, affärsekonomiskt kunnande och förmansutbildning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att under dessa omständigheter den ifrågavarande MBA -utbildningen berodde inte på utveckling och förändring av A:s arbetsuppgifter. Då utbildningen hade börjat redan innan arbetsförhållandet inleddes var det inte fråga om bibehållande och utveckling av yrkeskunskaperna.

CSN 1989/308

Ett aktiebolag som bedrev bankverksamhet hade i samarbete med yrkesutbildningsstyrelsen, arbetsmarknadsorganisationerna och ett handelsläroverk planerat ett program för vidareutbildning för funktionärer som arbetat över 15 år i bolaget. Eleverna fick enligt utbildningsprogrammet avlägga separata läroämnen (moduler). Om funktionärerna ville, kunde de även avlägga merkonomexamen. Bolaget valde dem som deltog i utbildningen och utbetalade såsom årskostnad till handelsläroverket kostnaderna som fastställdes enligt elevantalet. Bolaget skaffade nödvändiga läroböcker som eleverna fick låna på bolagets bibliotek. Studierna skedde både i form av självstudier och under arbetstiden. Eleverna deltog en gång om veckan i utbildningen som anordnades i handelsläroverken. Eftersom utbildningens främsta mål var att upprätthålla arbetstagarnas yrkeskunskap och eftersom utbildningen skedde på arbetsgivarens initiativ och på basen av arbetsgivarens val, skulle utbildningen inte anses som i lagen om förskottsuppbörd avsedd lön varpå förskottsinnehållning skulle verkställas. Skatteåret 1989. Omröstning 6-2.

HFD 2006/1477

En långtradarchaufför som arbetade hos en annan arbetsgivare började med en lastbil idka näringsverksamhet i form av varutransport. För detta ändamål avlade han en fyra veckor lång företagarkurs inom varutransportens område, som hade anordnats av ett handelsläroverk. Avlagd kurs var en förutsättning för trafiktillstånd för att idka varutransport. På grund av att avläggande av en företagarkurs inom varutransportens område var en förutsättning för att varutransportverksamheten kunde inledas, var ändamålet med studierna inte upprätthållande eller komplettering av kunskaper och färdigheter som A behövde i företagsverksamheten, utan att få grundutbildning för företagsverksamheten. Kursavgiften var således en från A:s näringsinkomst oavdragbar levnadskostnad som berodde på företagarens grundutbildning. Skatteår 2001. Omröstning 3-2.

HFD 2006/3236

A som arbetade såsom specialläkare vid universitetssjukhusets psykiatriska klinik hade år 2004 inlett psykoanalutikerstudier vid Therapeia -stiftelsens utbildningscentral. Av studierna hade förorsakats år 2005 kostnader om 8 859,60 euro. A:s arbetsgivare understödde hans utbildning genom att betala en del av kostnaderna och att godkänna en del a studietiden som arbetstid. Psykoanalytikerutbildningen ledde till sådan psykoterapeutkompetens på specialnivå som avses i 2 § 2 mom. 1 punkten förordningen om sjukvårdens yrkespersonal. A hade redan tidigare skaffat sådan familjeterapeutkompetens på specialnivå som avses i 2 § 2 mom. 2 punkten i samma förordning. Utgifter föranledda av psykoanalytikerutbildningen betraktades inte såsom sådana avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande som avses i 29 § 1 mom. i inkomstskattelagen. Det fanns således ingen anledning till att minska förskottsinnehållningsprocentsatsen. Skatteår 2005.

Andra förmåner

HFD 1962/163 II 43

Kommerseråd ansågs inte ha erhållit i 14 § IFL avsedd skattepliktig inkomst på grund av att hans arbetsgivare hade erlagt stämpelskatt som utgick för kommerserådstitel som beviljats honom.

HFD 1981/427

Bolag i reklambranschen hade för privat bruk

överlåtit till sin verkställande direktör, vissa andra ledande funktionärer och medlemmarna av styrelsen televisionsmottagare samt betalt de televisionslicenser som hörde till apparaterna. Bolaget påfördes för denna naturaförmån enligt 4 § FörskL de underlåtna förskottsinnehållningarna och arbetsgivares socialskyddsavgifter jämte skattetillägg. Vid debiteringen fastställdes förmånens årliga penningvärde så, att till televisionslicenspris fogades 10 % av televisionens anskaffningspris. Bolagets besvär över debiteringen förkastades.

HFD 1981/955 II 542

Ett bolag betalade på ansökan skolstipendier åt barn till anställda i dess tjänst. Stipendierna kunde inte anses som skattepliktig inkomst för barnets föräldrar.

HFD 1985/5808

Den förmån som en arbetstagare fick i form av i lönen ingående fri bruksrätt till en båt skulle bestämmas enligt förmånens gängse värde. Förmånens gängse värde kunde inte bestämmas enligt de båtkostnader som antecknats i arbetsgivarens bokföring. Skatteåret 1982. Se även HFD 1990/3001, II 559

HFD 1986/1966 II 588

Ett bolag hade betalt sin förvaltningsdirektörs fortkörningsböter, som han hade fått då han i arbetsuppgifter körde med bolagets personbil från Åbo till ett möte i Björneborg. Böterna utgjorde en utgift som hörde till de personliga kostnaderna. Då arbetsgivaren hade betalt böterna skulle de således anses som förvaltningsdirektörens förmån av lönenatur.

HFD 1987/5489 B 559

En dagstidnings redaktionschef, till vars uppgifter hörde bl.a. den redaktionella ledningen, iddéerna rörande aktuella nyheter och omfattande artiklar som skulle göras på långsikt, och som delvis hade arbetat hemma fick inte någon skattepliktig förmån av att arbetsgivaren hade betalt prenumerationsavgifterna för två riksomfattande dagstidningar som han fick hem. Skatteåret 1981. Skatteåret 1983. Omröstning 3-1.

Arbetsdräkt

HFD 1986/2227

En inrättnings vaktmästare och chaufförer fick en dräkt en gång i året, vartannat år en sommardräkt och vartannat år en vinterdräkt. Inrättningen valde modellen och beställde måttbeställningsdrakterna. För förvaring av kläderna fanns i inrättningen klädskåp. Mottagarna fick behålla de gamla dräkterna. På penningvärdet av tjänstedräkterna skulle verkställas förskottsinnehållning och betalas arbetsgivares socialskyddsavgift.

HFD 1991/3647 B 555

Sparbanken anskaffade arbetsdräkter åt sina tjänstemän, på vilka hade fastsömmats arbetsgivarens firmamärke. Tjänstemän var skyldiga att använda dräkten under tiden 1.10.-30.4. under arbetstid. Det var förbjudet att använda dräkten utanför arbetstid. Banken ägde dräkterna och de returnerades till arbetsgivaren efter användningsperioden. Värdet av arbetsdräkterna ansågs vara en förmån som var i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön. Förhandsuppgift. Omröstning 3-2.

HFD 1992/4991

Ett badhotell skaffade åt sin personal likadana arbetsdräkter som var försedda med en färggrann tropisk figur och som skulle användas endast på arbetsplatsen. Värdet av arbetsdräkterna betraktades inte som lön som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd. Förhandsbesked.

HFD 1993/5629 B 533

Republikens presidents kansli anskaffade enhetliga tjänstedräkter åt två bilförare och fyra expeditionsvakter, eftersom ställningen av presidentens slott och karaktären av verksamheten, säkerhetsbestämmelserna samt skötandet av nämnda personers tjänsteuppdrag förutsatte en enhetlig, tydligt framträdande tjänstedräkt. Tjänstedräkterna var statens egendom och nämnda personer skulle använda dem i sina tjänsteuppdrag. Tjänstedräkten fick inte användas annanstans än i slottet och i uppgifterna av presidentens bilförare. Tjänstedräkterna, till vilka statens civiltjänstedräkt, skjorta och slips

hörde, anskaffades vartannat år. I dräkten fanns det offentliga märket för presidentens slott. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg under dessa förhållanden, att användningen av nämnda personers tjänstedräkter, som presidentens kansli anskaffat, inte bildade en sådan förmån värd pengar, på vilken arbetsgivaren enligt 4 § lagen om förskottsuppbörd är skyldig att verkställa förskottsinnehållningen. Förhandsbesked vid förskottsuppbörden för året 1993. Omröstning 4-2.

HFD 1993/5634 B 534

A som var terminalfunktionär i bolaget X, som bedrev sjöfart, skulle i sitt arbete använda en arbetsdräkt som X bekostat och ägt. Det var inte tillåtet att använda arbetsdräkten på fritiden. Arbetsdräkten förvarades på arbetsplatsen. Den förnyades ungefär med två års mellanrum. Arbetsdräkten hade samma färg som X:s båtar i klara färger. I arbetsdräkten hade fästs genom att sy eller på annat sätt tydligt X:s märken. Under dessa förhållanden och med beaktande av även karaktären och slaget av X:s verksamhet, A:s arbetsuppgifter och att A:s arbetsdräkt anslöt sig till X:s verksamhet, ansåg högsta förvaltningsdomstolen att A inte med anledning av att X anskaffat ifrågavarande arbetsdräkt för A och satt den i hans ovannämnda användning, inte bildade någon sådan förmån värd pengar, som med beaktande av stadgandena i 29 och 64 § inkomstskattelagen inte skulle vara A:s skattepliktiga inkomst. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Omröstning 4-2

HFD 1993/5635 B 535

Linjebusstrafik bedrivande bolag anskaffade för sina chaufförer och bussvärdinnor enhetliga arbetsdräkter varannat år. Arbetstagarna skulle använda dräkterna i sina arbetsuppdrag. Användningen av arbetsdräkter hade förbjudits under fritiden. Dräkterna var bolagens egendom och arbetstagarna skulle returnera dem till bolagen i slutet av sina arbetsförhållanden. Arbetsdräkterna hade samma mall som Linja-autoliitto rekommenderat och i dem hade sytts bolagens namnmärken. Arbetsdräkterna slet mera än vanligt på grund av behandlingen av rese- och fraktvaror samt städningen- och rengöringen av bussar. Under dessa förhållanden och med beaktande av karaktären av bolagens verksamhet samt anslutningen av arbetsdräkterna till bolagens verksamhet och ordningens upprätthållande i bussar ansåg högsta förvaltningsdomstolen att arbetstagarnas nämnda användning av arbetsdräkter inte förorsakade en sådan förmån värd pengar, för vilken arbetsgivaren enligt 4 § lagen om förskottsuppbörd var skyldig att verkställa förskottsinnehållningen. Förhandsavgörande för året 1993. Omröstning 5-2

HFD 1995/3627 B

När en arbetsgivare som idkar minutförsäljning av modekläder för sina anställda säljare, avdelningsföreståndare som deltar i försäljningsarbetet, sömmerskor, dekoratörer, lagerarbetare och kontorsarbetare skaffade arbetsdräkter som de fick använda, var användningen av arbetskläderna sådan ekonomisk förmån för arbetstagarna på vilken arbetsgivaren enligt 4 § förskottsuppbördslagen var skyldig att göra förskottsinnehållning. Värdet på den förmån arbetstagarna på detta sätt hade skulle inte fastställas till storleken på de kostnader som arbetsgivaren hade för att skaffa kläderna, utan penningvärdet på förmånen skulle fastställas så att det motsvarade de levnadskostnader som arbetstagarna sparade in. Förhandsbesked i förskottsuppbörden för 1995.

Flyttningsbidrag

HFD 1976/1854

Enligt tjänstekollektivavtalet om ersättning för statstjänstemäns flyttkostnader betalades till en statstjänsteman som på grund av en förflyttning som grundade sig på skyldighet därtill blev tvungen att flytta till annan ort i ersättning för flyttkostnaderna 1) resekostnaderna för tjänstemannen och hans familjemedlemmar, 2) skäliga och direkta kostnader för transport av flyttgods, 3)dagtraktamente till tjänstemannen för den tid som åtgått till flyttningen, 4) kostnaderna för två resor som tjänstemannen företagit till den nya orten för att bekanta sig med förhållandena samt 5) som flyttpenning en fast summa i ersättning för andra behövliga kostnader för flyttningen. För flyttpenningens del ansåg HFD i ett förhandsbeskedsärende som gällde förskottsinnehållning att den statliga inrättningen i fråga var skyldig att verkställa förskottsinnehåll-

ning när den betalade ut flyttpenningen. I den mån tjänstemannen inte fick särskild ersättning för utgifterna för flyttningen fick de på basis av utredning dras av från flyttpenningen före förskottsinnehållningen. Skatteåret 1975.

HFD 1985/4590 II 566

En officer hade kommenderats till annan ort. Med anledning av tvångsförflyttningen fick han i enlighet med vederbörande statliga tjänstekollektivavtal, då till hans familj hörde minst två personer, flyttpenning om 1 425 mark, som enligt avtalet betalas till en statstjänsteman som på grund av förflyttning på basis av flyttningsskyldighet blir tvungen att flytta till annan ort. Skattenämnden ansåg att av flyttpenningen flyttransportens försäkringspremie 150 var skattefri. Länsrätten ansåg dessutom att arvodena om 300 mark till flyttkarlarna samt kostnaderna för anskaffning av packlådor och- förnödenheter, 400 mark, dvs. sammanlagt 850 mark var skattefria. HFD ansåg att av flyttpenningen 1 425 mark inte hade återstått beskattningsbart belopp då de nödvändiga flyttkostnaderna, som arbetsgivaren inte separat hade ersatt, beaktades. Skatteåret 1979. IFSkL 19 §, IFSkL 25 §.

CSN 2006/10

Ett finskt bolag X Ab hörde till en internationell koncern. Fransmannen A, som hade arbetat i koncernen under flera år, kom med sin familj till Finland för att här starta koncernens samnordiska funktioner. Avsikten var at arbetet i Finland skulle vara åtminstone två år. A:s uppgifter i Finland omfattade bl.a. att skola en lokal arbetstagare till X Ab:s nya network -direktör.

X Ab betalade kostnaderna som hade förorsakats A för flyttning till Finland och ersatte även kostnaderna som här hade förorsakats av skolavgifter för A:s barn.

Då A hade flyttat till Finland på koncernens initiativ med avsikt att överföra expertis koncernbolag emellan, ansågs det att det var frågan om en kommendering som skedde i huvudsak med arbetsgivarbolagets intressen. Under dessa förhållanden ansågs flyttningsbidrag so koncernen hade betsalt inte såsom A:s skattepliktiga förvärvsinkomst. Utgifter som förorsakas av barnens skogång är till sin natur levnadskostnader. Ersättningar som bolaget hade betalt för barnens skolavgifter skule betraktas som A:s skattepliktiga förvärvsinkomster. Förhandsavgörande för år 2005 och 2006 (ej laga kraft vunnet).

Bonusresa

HFD 2011/764 2011:26

Bolaget hade inte övervakat användningen av flygpoängförmåner som bolagets anställda hade fått och hade inte heller förbjudit användningen av poäng av flygresor som arbetsgivaren hade betalt för anställdas privata ändamål. Koncernskattecentralen hade på grund av skatterevision i bolaget år 2007 ansett att bolaget hade under 2001 – 2004 försummat skyldigheten att verkställa förskottsinnehållning till den del som gällde privat bruk av flygpoäng som tjänats in av flygresor som arbetsgivaren hade betalt. Koncernskattecentralen hade debiterat förskottsuppbördens förskottsinnehållningar och arbetsgivares socialskyddsavgifter enligt uppskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att till förskottsuppbörden av förmånen som hade fåtts av flygpoäng anslöt sig sådana öppna frågor, som skulle kräva uttryckliga föreskrifter om parternas skyldigheter och om bestämmandet av förmånens värde. Det var motiverat att tolka lagen om förskottsuppbörd så, att användningen av flygpoäng i fråga inte avkastade sådan förmån som kunde likställas med lön som avses i lagen om förskottsuppbörd. Bolaget kunde inte anses ha försummat sin skyldighet att verkställa förskottsinnehållning. Debiteringarna förkastades till dessa delar.

Personalfond

HFD 2007:24

A hade arbetat i ett svenskt bolags filial i Finland och hade omfattats av personalens vinstpremiesystem. Enligt systemet överfördes en del av bolagets årliga vinst undr vissa förutsättningar till en svensk vinstandelsstiftelse som bolaget hade stiftat. A hade på grund av sitt arbetsförhållande varit berättigad till en andel av stiftelsens tillgångar och han var berättigad att lyfta sin andel av vinstandelarna som hade överförts till stiftelsen då de förutsättningar som hade bestämts i stiftelsens stadgar uppfylldes. Den svenska vinstandesstiftelsen och finska personalfonder skulle till sina centrala egenskaper,

liksom på grund av målsättningar, sättet för utökning av kapitalet och fördelningen av tillgångar till arbetstagarna, vara likadana.

Bestämmelsen i 65 § i inkomstskattelagen, enligt vilken endast 80 procent av fondandelar och överskott som erhållits från personalfonden utgör skattepliktig förvärvsinkomst, kräver inte, avvikande från 8 § 1 mom. 14 punkten om vinstpremieratens avdragbarhet i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, att det är uttryckligen frågan om sådan rat som avses i lagen om personalfonder (841/1989). Då man tog i beaktande även icke-diskrimineringskravet i EG-fördraget, skull man på inkomsten som A hade fått från vinstandelsstiftelsen tillämpa bestämmelsen i 65 § i inkomstskattelagen. Förhandsavgörande för år 2006 och 2007.

Personalemission och anställningsoptioner

HFD 1988/5401 B 589

Vid en förskottsinspektion hade det konstaterats att bolaget A åren 1980, 1982 och 1984 hade riktat en del av sin aktieemission till sin personal. Länsskatteverket hade i motsats till vad förskottsinspektörerna framfört beslutat att inte verkställa de föreslagna debiteringarna, eftersom länsskatteverket ansåg att skillnaden mellan börsvärdet av de aktier som tecknats i personalemissionen och teckningspriset inte skulle anses som en i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd förmån av lönenatur. Länsrätten hade med anledning av länsskatteverkets beskattningsombuds besvär ansett att skillnaden mellan aktiernas gängse värde och det pris som arbetstagarna betalt för dem i sin helhet skulle anses som sådan lön som skulle beaktas vid förskottsinnehållningen och då arbetsgivares socialskyddsavgift betalades. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg med anledning av bolagets besvär att bolaget i de fall som gällde förskottsuppbörd och arbetsgivares socialskyddsavgift för åren 1980, 1982 och 1984 hade iakttagit då rådande beskattningspraxis, som innebar om negativ ståndpunkt till skatteplikten för den förmån som uppkommer för arbetstagarna vid personalemissioner. Därför och trots att högsta förvaltningsdomstolens ståndpunkt beträffande skatteplikten senare, dvs. 31.12.1987 liggare 6028, hade förändrats, hade bolaget haft grundad anledning att till denna del inte verkställa förskottsinnehållning eller betala arbetsgivares socialskyddsavgifter. Då rätt till efterdebitering enligt det ovan anförda inte förelåg, upphävde högsta förvaltningsdomstolen länsrättens utslag.

HFD 1992/3798

Ett moderbolag i Förenta stater hade beviljat dess och dess dotterbolags personal optioner, vilka berättigade till att vid en senare tidpunkt köpa aktier mot gängse priset vid överlämnandet av optionerna. Dessutom kunde heltidsanställda arbetstagare i moderbolaget eller i dess dotterbolag köpa moderbolagets aktier från moderbolaget med högst 15 procents rabatt jämfört med börskursen i New York på den dag då aktien köps.

Sidokontoret för dotterbolaget till sagda moderbolag, också från Förenta Stater, var skyldig att verkställa förskottsinnehållning på förmån som medförts av aktier som arbetstagarna anskaffat på basis av aktieoptionerna till den del som skillnaden mellan köpesumman av arbetstagares aktie och gängse priset på dagen för aktiernas anskaffning är mera än 15 procent, liksom även på förmån på grund av inköp av aktierna, om priset på aktie som arbetstagaren skaffat understiger gängse priset vid tidpunkten för akties anskaffning med mera än 15 procent. Omröstning 4-1.

HFD 1994/637 B 523

Om en arbetstagare som tjänstgör i ett finskt bolag får i enlighet med noga bestämt aktieköpprogram köpa sitt arbetsgivarbolags egna aktier som moderbolaget i Förenta stater besitter, skall 66 § inkomstskattelagen inte tillämpas, då aktieköpet inte grundar sig på aktieemission som avses i 1 momentet och det inte heller är fråga om i 3 momentet avsedda rättighet att teckna arbetsgivarbolagets aktier. Förhandsbesked. Skatteår 1993. Skatteår 1994.

HFD 1997/1221

A hade till sin personal sålt skuldebrev av ett masskuldebrevslån som han emitterat. Också bolagets verkställande direktör och förvaltningsrådets medlemmar köpte konvertibla skuldebrev. Också för deras vidkommande ansågs,

att det var fråga om en anställningsoption. Förskottsuppbörden. År 1996.

HFD 1997/1305 1997 41

A Ab emitterade år 1994 ett optionslån för att tecknas av personer som var anställda hos A Ab och personer som fungerade i A Ab:s förvaltningsorgan. Lånets underliggande egendom bestod av A Ab:s aktier. Enligt lånevillkor, om Ab emitterar nya optionslån, har optionsbevisets innehavare samma eller likställda rättigheter med en aktieägare. I villkoren till optionslån som A Ab emitterat under 1996 konstateras, att innehavare av optionsbevis beträffande optionslånet som A Ab emitterat år 1994 har samma rätt att teckna nya optionsskuldebrev som aktieägarna. Rättigheter som grundade sig till båda lån ansågs vara sådana anställningsoptioner som avses i 66 § 3 mom. inkomstskattelagen. A Ab var således under förutsättningarna i stadganden om förskottsuppbörd skyldig att verkställa förskottsinnehållning, om innehavarna av optionsbevis för optionslånet som emitterades år 1994 sålde sina på optionsbevis grundande rättigheter att teckna av lånet som emitterades år 1996. Då teckningsrätter såldes, var beloppet av förskottsinnehållningspliktig lön samma som försäljningspriset på teckningsrätten. Förhandsbesked för förskottsuppbörden under 1996.

HFD 1998/2147 ÅRSBOK

A hade 15.4.1994 anskaffat optionsbevis av B Ab:s optionslån och sålt dem 7.11.1994. Enligt de ursprungliga lånevillkoren kunde optionsbevis inte utan skriftligt tillstånd av bolagets styrelse överlåtas till tredje part före 1.12.1998. Överlåtelsevinsten som A fått under 1994 hade deklarerats för beskattning såsom kapitalinkomst. Då beskattningen verkställdes, ansågs förmånen som fåtts av överlåtelsen utgöra förvärvsinkomst, då de ursprungliga lånevillkoren hade ändrats 16.9.1994 eller därefter så, att optionsbevis kunde överlåtas under tidsperioden 16.9.-31.12.1994.

Optionsbevis hade befriats från överlåtelseförbudet sedan regeringens proposition till Riksdagen med förslag till ändring av inkomstskattelagen (RP 175/1994 vp) hade givits 16.9.1994, men före den tidpunkt då man med anledning av finansutskottets betänkande nr 82 om sagda proposition hade föreslagit förtidigande av lagens ikraftträdande. Enligt regeringens proposition var avsikten att lagen skulle städa i kraft i början av 1995 så att den skulle första gången tillämpas i beskattningen för 1995. Ikraftträdelsestadgandet stadgades likväl i enlighet med finansutskottets utlåtande att lyda så, att lagens 66 § 3 mom. skall tillämpas i ändrad form i beskattningen för 1994 på de anställningsoptioner, som använts 16.9.1994 eller senare.

Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll resultatet av länsrättens beslut, enligt vilket A:s besvär hade förkastats, och yttrade bl.a. att ifrågavarande skatt på förvärsinkomst inte var ur A:s synpunkt på sådant sätt konfiskatorisk, att hans skydd mot egendom varom stadgas i 6 § Regeringsformen för Finland skulle ha kränkts. Beloppet som av försäljningen av optionsbevis skulle betraktas som A:s skattepliktiga inkomst har också motsvarats av vinsten som han fått i verkligheten. Beskattningen som förvärvsinkomst av inkomsten som fåtts av försäljningen av optionsbevis så, att på sagda inkomst har hänförts samma skattepåföljder som på övriga nettoinkomster som fåtts på grund av arbetsförhållandet skedde inte heller i strid mot bestämmelserna i det första tilläggsprotokollet till Europarådets konvention om de mänskliga rättigheterna.

Trots att på den inkomst som A fått för försäljning av optionsbevis hade tillämpats stadganden som ledde till stramare beskattning än förut, kunde förfarandet inte anses ha kränkt det krav på likvärdig behandling varom stadgas i 5 § Regeringsformen för Finland. Inkomstskattelagens ifrågavarande stadganden innebär, att på överlåtelser av anställningsoptioner som under samma förutsättningar överlåtits 16.9.1994 eller senare skulle samma stadganden som leder till stramare beskattning tillämpas. Skatteår 1994.

HFD 1998/2148 ÅRSBOK

B som varit allmänt skattskyldig i Finland, hade under skatteåret 1994 arbetat i Schweiz och hans lön som vice verkställande direktör i ett schweiziskt bolag som hörde till finska A-koncernen hade med stöd av bestämmelserna om sexmånadersregeln i 77 § inkomstskattelagen betraktats som skattefri inkomst i Finland. B hade i egenskap av person som hörde till ledningen av A-koncernen tecknat 15.4.1994 op-

tionsbevis i A Ab och sålt dem 7.11.1994 efter det att optionsbevis hade befriats från överlåtelseförbud. Förmån som fåtts av försäljningen av optionsbevis hade fåtts på basis av utlandsarbete såsom vederlag för utlandsarbetet. Denna förmån utgjorde för B lön för utlandsarbete och således skattefri inkomst i Finland med stöd av 77 § 1 mom. inkomstskattelagen. Skatteår 1994.

HFD 1998/2199 1998:56

A hade under tiden 5.8.1991-15.2.1996 arbetat hos ett amerikanskt bolag X, av vilken tid under tiden 5.8.1991-31.3.1995 i Förenta Stater och 16.4.1995-15.2.1996 i Frankrike och i vissa andra stater. A:s lön hos X hade bildats av grundlön och av X:s aktieoption. Optionerna ansågs utgöra anställningsoptioner, av vilkas användning erhållna inkomster utgjorde förvärvsinkomst med stöd av 66 § 3 mom. inkomstskattelagen. Eftersom A hade i Finland använt den resterande delen av optionerna enligt optionsprogrammets villkor, dvs. inom 90 dagar efter arbetsförhållandets slut, ansågs den erhållna förmånen utgöra en del av den lön som A erhållit för utlandsarbete i Förenta Stater och I Frankrike, vilken lön inte var med stöd av 77 § inkomstskattelagen skattepliktig inkomst till den del som förmånen hänförde sig till den tid då A var allmänt skattskyldig i Finland. Till den del som förmånen hänförde sig till den tid då A var begränsat skattskyldig i Finland var förmånen med beaktande av 9 § 1 mom. 2 punkten och 10 § inkomstskattelagen inte inkomst som fåtts från Finland. Med dessa grunder var A inte skyldig att till någon del betala skatt i Finland för inkomster som fåtts för användningen av anställningsoptionerna. Förhandsavgörande för 1996. Omröstning 4-1.

HFD 1998/2245

A Ab hade emitterat ett optionslån år 1991. B som var anställd hos A hade 15.5.1991 tecknat ett optionsbevis och överlåtit det utan skuldebrev 5.10.1994 mot ett överlåtelsepris om 772 050 mark. För skatteåret 1994 B deklarerade som överlåtelsevinst 540 435 mark. Enligt skattedeklarationen hade optionslånets ursprungliga villkor inte ändrats och bolagets tillstånd att sälja optionsbeviset hade fåtts 7.9.1994. Optionslånets villkor för teckning av aktier innehåll inte begränsningar för överlåtelse av optionsbevis, utan man hade i anslutning till teckningen av optionslånet gjort i B:s arbetsavtal ett tillägg om begränsning av överlåtelsen, vilket skulle betraktas som ett avtalsvillkor för optionslånet. B framlade ännu hös Högsta förvaltningsdomstolen utredningar om, att C, som var ordförande för hade ensam rätt att teckna bolagets firma och att bolagets styrelse hade befullmäktigat styrelseordföranden C att antaga arbetsavtal i fråga om bolagets verkställande direktör och de högsta cheferna. Hösta förvaltningsdomstolen ansåg, att inkomsten ifråga skulle beskattas som B:s kapitalinkomst, eftersom överlåtelsen hade kunnat göras utan att ändra optionslånets ursprungliga villkor och eftersom bolagets beslut om att tillåta överlåtelsen, som C gjort, hade fattats före 16.9.1994. Skatteår 1994.

HFD 1999/1864

Staten ämnade bjuda ut till salu X Ab:s aktier i serie Y åt inhemska och utländska investerare. Försäljningspriset skulle vara mindre än börskursen. I aktieköpet ingick en villkorlig rättighet till bonusaktier så, att de privatpersoner som anskaffade aktien och hade den i sin besittning i ett års tid, kunde efter ett år från den ursprungliga anskaffningstidpunkten få en gratisaktie i serie Y mot 10 anskaffade aktier.

X Ab planerade, att det skulle med ovannämnda villkor köpa aktier från staten. X Ab anordnar därefter en lika stor nyemission och erbjuder aktier i serie Y att tecknas av koncernens personal. Om alla aktier inte tecknas, kan emissionen riktas till utomstående.

Personalen i koncern X får teckna minst 50 och högst 5000 aktier av aktiemissionen. Också till dessa aktier ansluter sig en möjlighet att i efterhand få vederlagsfri bonusaktie, under den förutsättning, att köparen har ägt aktierna i minst ett års tid och att han under samma tid varit anställd hos koncern X.

Då får man vederlagsfritt en aktie i serie Y mot varje tio aktier. Aktierna skall erbjudas åt personalen till ett pris, som är det genomsnittliga priset som på ovannämnt sätt fastställts för oktober, november eller december 1997, minskat med en sänkning om 10 procent.

Då även andra köpare av aktier i serie Y än personalen i X Ab hade samma rätt till vederlagsfria bonusaktier, utgjorde bonusaktierna

inte sådan förmån som avses i 66 § inkomstskattelagen. Under dessa omständigheter uppkom det av bonusaktierna inte sådan skattepliktig inkomst för A som skulle beskattas som förvärvsinkomst. Förhandsavgörande. Skatteår 1997 och 1998. Omröstning 4-4.

HFD 1999/2836

Koncernens finska moderbolag X Ab hade upptagit optionslån år 1995 och 1997. A som hörde till bolagets ledning hade under nämnda år fått till dessa lån hänförliga optionsbevis. A sålde till 1995 års lån hörande optionsbevis under år 1998. En del av optionsbevis som hänförde sig till 1997 års lån hade A använt för att teckna aktier som han sedan sålde år 1998. Till optionsbevis som hänförde sig till optionslån hörde villkor som gällde bundenheten av användningen av optionsbevis med fortsättningen av anställningsförhållandet.

A hade år 1996 övergått från X Ab till XY Inc. I Förenta Stater, vilket bolag också hörde till samma koncern. A var allmänt skattskyldig i Finland till och med utgången av år 1999 och därefter begränsat skattskyldig i Finland. Hans boningsstat i enlighet med skatteavtalet mellan Finland och Amerikas Förenta Stater har under år 1995 och 1996 varit Finland till och med flyttningstidpunkten och därefter Förenta Stater. Man skall enligt skatteavtalet verkställa beskattning på lön och annan sådan gottgörelse, som en i en avtalsslutande stat bosatt person får för osjälvständigt arbete endast i denna stat, om arbetet inte utförs i den andra avtalsslutande staten.

Anställningsoptionerna ansågs utgöra en del av A:s totallön. Den förmån som A fått av användningen av optionsbevis som han år 1995 fått från Finland utgör delvis skattepliktig inkomst och delvis s.k. skattefri inkomst i Finland på grund av sexmånadersregeln, som avses i 77 § inkomstskattelagen, så att om A använder dessa optionsbevis medan han arbetar och bor i Förenta Stater, beskattas den inkomst han fått i Finland för tiden från teckningsdagen till den dag då man flyttat ut från Finland. Till övriga delar beskattas inkomsten inte i Finland. Om A använder i Förenta Stater optionsbevis han erhållit år 1997 från Förenta Stater, utgör förmånen som A fått av optionsbevis inte skattepliktig inkomst i Finland. Om A återvänder till Finland för att bo och arbeta här, är förmånen som fåtts av användningen av optionsbevis som erhållits år 1997 skattepliktig inkomst i Finland till den del som den influtit för tiden från återresan till Finland till den tidpunkt då optionsbeviset används i Finland. Till övriga delar beskattas inkomsten inte i Finland. Den skattepliktiga andelen i Finland av förmån som fåtts för användningen av optionsbevis som år 1995 fåtts i Finland och år 1997 i Förenta Stater bestäms på basis av den förflutna tiden så, att optionernas värdestegring fördelas på tiden mellan erhållandet av optionsbeviset och överlåtelsetidpunkten. Den proportionella andel av värdestegringen, som hänför sig till den tid under vilken A varit allmänt skattskyldig i Finland och den s.k. sexmånadersregeln som avses i 77 § inkomstskattelagen inte tillämpats på honom, utgör skattepliktig inkomst. Förhandsavgörande för år 1998, 1999 och 2000.

HFD 2001/1000

A hade arbetat i ledande ställning hos X Abp i Finland. I januari 1994 hade han fått anställningsoptioner från sina arbetsgivare. Efter att ha gått på pension hade A flyttat till Spanien och blivit begränsat skattskyldig i Finland från och med 1.1.1998. A använde anställningsoptionerna i april 1998 och fick därav en skattepliktig förmån om närmare 15 miljoner mark, för vilket belopp man påförde här källskatt för lön. Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll beslutet om källbeskattningen och ansåg, att förmånens som fåtts av användningen av anställningsoptionerna var sådan härifrån erhållen löneinkomst som avses i 10 § 4 punkten inkomstskattelagen samt sådan lön för personligt arbete i Finland som avses i artikel 15 i skatteavtalet mellan Finland och Spanien, för vilken beskattning kunde verkställas i Finland även till den del som anställningsoptionernas värdestegring hänförde sig till den tidsperiod under vilken A hade från och med 1.1.1998 varit begränsat skattskyldig i Finland. Skatteår 1998.

HFD 2002/59

Förmån som fåtts på grund av att en anställningsoption utnyttjats på sätt som avses i 66 § 3 mom inkomstskattelagen och som räknats till inkomst för det år då den utnyttjades betrakta-

des inte som sådan i efterhand för flera år erhållen inkomst som avses i 128 § inkomstskattelagen, för vars vidkommande inkomstutjämning kunde förrättas. 66 § 3 mom. inkomstskattelagen och 128 § 1 och 2 mom. inkomstskattelagen.

HFD 2002/3367 HFD 2002:89

Då A tecknade ett aktiebundet lån som hade riktats till nyckelpersoner som arbetade i bolaget, uppkom det inte skattepliktig förvärs- eller kapitalinkomst för honom vid teckningstidpunkten. Om A överlät skuldebrev som gällde det aktiebundna lånet eller om bolaget löste in sådana från honom, var överlåtelsepriset eller inlösningspriset hans skattepliktiga förvärvsinkomst. A fick dra av teckningspriset på skuldebrevet som gällde det aktiebundna lånet såsom sitt naturliga avdrag. Räntan och tilläggsavkastningen som betalas för det aktiebundna lånet utgjorde förvärvsinkomst till den del som deras sammanlagda belopp överskred den allmänna marknadsräntan och A:s kapitalinkomst till övriga delar. Den omständighet, huruvida A själv hade tecknat skuldebreven eller köpt dem saknade betydelse i ärendet. Skuldebrev som gällde det aktiebundna lånet, som A tecknat, var hans skattepliktiga tillgångar. I förmögenhetsbeskattningen ansågs värdet för skuldebrev vara deras gängse värde. Då skuldebreven värderades, skulle man ta hänsyn till den kalkylerade skatteskulden som hänförde sig till dem. Förhandsavgörande för år 2002 och 2003. Omröstning 4-1.

HFD 2002/1959

Till A Ab:s aktier som bolagets arbetstagare hade 14.2.2000 tecknat på basis av anställningsoptioner hade i enlighet med villkoren för optionslånet hört en överlåtelsebegränsning, enligt vilken aktierna i fråga kunde fritt överlåtas först 15.12.2000, bolaget hade efter användning av optionerna introducerat sig i värdepappersbörsen. Priset på aktie som tillämpades i samband med emissionen som från och med 29.2.2000 riktats till institutionella placerare och från och med 1.3.2000 till allmänheten hade varit 13 euro, men priset hade därefter sjunkit i slutet av året i fråga till 4 - 5 euro. Under dessa förhållanden betraktades som gängse värde för förmån som grundade sig på anställningsoptionen börsvärdet vid överlåtelseförbudets utgång. Skatteår 2000. Omröstning 3 - 2.

HFD 2003/575

A hade, medan han arbetade i Kina, använt sin anställningsoption genom att teckna A Ab:s aktier mot ett pris som motsvarade optionsprogrammet. X överlät år 1998 aktierna som var föremål för anställningsoptionen. Trots att förmån som uppkommit på basis av användning av anställningsoptioner var inte skattepliktig inkomst i enlighet med 77 § inkomstskattelagen, kunde X, då överlåtelsevinsten som eventuellt uppkom av aktierna beräknades, räkna förmånens belopp till anskaffningsutgiften som skulle dras av från överlåtelsepriset. Skatteår 1998. Inkomstskattelagen 46 §, 66 § 3 mom. och 77 §.

HFD 2003/1504, 2003:35

B hade under skatteåret använt anställningsoptioner som han fått på basis av N Abp:s optionsprogram. Om arrangemang som anslöt sig till användning av optionerna hade B överenskommit genom terminavtal som han ingått med en bankirfirma. I 66 § 3 mom. inkomstskattelagen avsedd förmån för användning av anställningsoptionerna som beräknats på basis av medelkursen på teckningsdagarna för aktier som tecknats på basis av optionsrättigheterna hade varit 6 177 191 mark. B hade på grund av terminavtalet likväl fått vinst för användning av anställningsoptionerna endast 5 231 619 mark. då det i en anställningsoption som utgör skattepliktig förvärvsinkomst är fråga om lön som arbetsgivaren betalt, inverkade terminavtalet som optionsförmånens mottagare hade ingått med bankiraffären inte på det värde av förmån, som enligt 66 § 3 mom. inkomstskattelagen utgör skattepliktig förvärvsinkomst för förmånstagaren. Förlust eller utgifter som förorsakats av ifrågavarande arrangemang, genom vilket B hade skyddat värdet av sina anställningsoptioner, kunde inte heller betraktas som vid beskattningen avdragbara rater för anskaffning eller förvarande av löneinkomst som fåtts av användning av anställningsoptionerna. Förlusterna som förorsakats av terminsarrangemang var i B:s beskattning sådana avdragbara överlåtelseförluster som avses i 50 § inkomstskattelagen. Skatteår 1998. Inkomstskattelag 50 § och 66 § 3 mom.

HFD 2004/1773

I Tyskland bosatt A hade 22.7.1996 tecknat aktieoptioner i det amerikanska moderbolaget B Inc medan han arbetade i Tyskland hos BGmbH. Han arbetade därefter i Finland 24.2.1997 - 29.3.2000 på utlandskommendering hos det finska B Ab som hörde till samma koncern. Han var allmänt skattskyldig i Finland under den nämnda tiden. Sedan A återvänt till utlandet och åter blivit begränsat skattskyldig här, använde han aktieoptionerna 4.4.2000. Finlad var berättigat att uppbära källskatt för den förmån som fåtts av användningen av de sagda optionerna och som skulle beskattas som lön till den del som förmånen hänförde sig till den tidsfrist under vilken A var allmänt skattskyldig i Finland.

HFD 2005/1710

Aktiebolagets arbetstagare A hade 2.6.1997 tecknat en på arbetsförhållandet grundande optionslån samt därtill anslutna optionsbevis. A hade avlidit senare under samma år. Då A:s dödsbo sålde år 2000 nämnda optioner, var inkomsten som influtit av dem kapitalinkomst i enlighet med 32 och 45 § inkomstskattelagen och inte förvärvsinkomst som avses i 66 § 3 mom. inkomstskattelagen. Skatteåret 2000.

HFD 2009:8

Ab Abp hade för avsikt att till B och bolagets andra nyckelpersoner erbjuda möjlighet att teckna bolagets aktier. Antalet aktier som skulle tecknas skulle bestämmas utgående från förverkligandet av målsättningar som för varje mätningsperiod satts ut för nyckelpersonen i fråga. mätningsperioderna skulle utgå 31.12.2008, 31.12.2009 och 31.12.2010. De skulle vara möjligt att teckna aktier alltid efter mätningsperiodens utgång. I arrangemanget skulle det vara möjligt att vid sidan om nya aktier även använda redan existerande aktier. Teckningspriset på aktier som används år 2008 – 2010 vid mätningsperiodernas utgång bestämdes i beslutet om aktieemission, som bolaget fattade år 2008. Teckningspriset var det genomsnittliga priset som beräknats för kalendermånaden som föregått beslutet om aktieemission.

Då avsikten med arrangemanget i fråga var, att bolagets nyckelpersoner kan dra nytta av värdestegringen på bolaget aktier genom att i framtiden teckna bolagets aktier mot ett pris som är lägre än det gängse värdet vid teckningstidpunkten, skulle arrangemanget betraktas som anställningsoption som avses i 66 § 3 mom. i inkomstskattelagen och inte såsom rättighet som avses i 1 mom. i samma lagrum. Då B tecknade aktier i A Abp, ansågs det att för honom uppkom skattepliktig förmån, om aktiernas gängse värde vid teckningstidpunkten är större än teckningspriset som tillämpats. Såsom B:s förmån som skulle beskattas som förvärvsinkomst betraktades aktiens gängse värde vid den tidpunkt då han tecknar aktierna minskat med priset som han betalt för aktien. Förmånen beskattas som inkomst för det skatteår, under vilket B tecknar aktierna. Med tanke på förmånens behandling i beskattningen har den omständigheten, om man i samband med arrangemanget i stället för nya aktier tillämpar de redan existerande aktierna ingen betydelse. Förhandsavgörande för år 2008 – 2009.

HFD 2010/823

A som hade arbetat i Finland hos X Abp, hade år 1997 antecknat X Abp:s anställningsoptioner. A hade flyttat med sin make till Hongkong år 1999 och arbetat där hos X - koncernen under tiden 1.4.1999 – 31.1.2003. A hade i enlighet med optionsprogrammet tecknat X Abp:s aktier 31.1.2003. Då A hade varit s.k. allmänt skattskyldig i Finland på grund av den s.k. treårsregeln till och med 31.12.2002, ansågs den del av anställningsoptionen som hade influtit under tiden mellan optionernas överlåtelse och 31.12.2002 utgöra skattepliktig inkomst i Finland oberoende av att A hade varit begränsat skattskyldig då optionerna tecknades 31.1.2003.

Inkomstskattelagen 9 § 1 mom., 10 § 4 punkten och 66 § 3 mom.

HFD 2004:80

A hade använt B Abp:s anställningsoptioner som han fått år 2003 genom att genom s.k. cashless exercise -uppdrag teckna sin arbetsgivares B ABp:s aktier. I det ifrågavarande uppdraget som lämnats till en bankirfirma bildade teckningen och försäljningen av aktier som var föremål för anställningsoptionerna en helhet så, att aktierna såldes på börsen omedelbart efter teckningen.

Då aktierna tecknades och såldes omedelbart och som en helhet, ansågs A:s skattepliktiga förvärvsinkomst bestå av aktiens gängse pris vid teckningen minskad med det sammanlagda priset som A betalt för aktien och anställningsoptionen. Såsom gängse värdet på B Abp:s aktie betraktades priset med vilket den såldes omedelbart efter teckningen av aktierna. Från A uppburna uppdragskostnader som anslöt sig till cashless exercise -uppdraget avdrogs i beskattningen såsom utgifter för inkomstens förvärvande.

HFD 2010/823

A som hade arbetat i Finland hos X Abp, hade år 1997 antecknat X Abp:s anställningsoptioner. A hade flyttat med sin make till Hongkong år 1999 och arbetat där hos X - koncernen under tiden 1.4.1999 – 31.1.2003. A hade i enlighet med optionsprogrammet tecknat X Abp:s aktier 31.1.2003. Då A hade varit s.k. allmänt skattskyldig i Finland på grund av den s.k.treårsregeln till och med 31.12.2002, ansågs den del av anställningsoptionen som hade influtit under tiden mellan optionernas överlåtelse och 31.12.2002 utgöra skattepliktig inkomst i Finland oberoende av att A hade varit begränsat skattskyldig då optionerna tecknades 31.1.2003.

CSN 1996/164

A Ab emitterade år 1994 ett optionslån, som endast kunde tecknas av personer anställda hos A Ab och personer i A Ab:s förvaltningsorgan. A Ab gav av lånet på innehavaren ställda skuldebrev med 100 marks nominella värde. Till varje skuldebrev fogades 100 optionsbevis. För den händelse, att A skulle emittera aktieemissioner, konvertibla skuldebrev eller optionslån, bestämdes det i lånevillkoren att optionsbevisens innehavare ges i sådana fall samma teckningsrätt med aktieägarna eller villkoren för aktieteckning med optionsbevis ändras på sätt som leder till jämlikhet mellan aktieägaren och innehavaren av ett optionsbevis. Arbetstagaren X tecknade detta optionslån. A Ab emitterade år 1996 ett nytt optionslån. Aktieägaren kan med tio gamla aktier teckna en andel av optionslånet. Innehavare av optionsbevis för optionslånet som A Ab emitterat år 1994 hade samma rättighet till teckning av de nya optionslåneskuldebrev som aktieägarna. Denna rättighet genomfördes så att mot varje optionsbevis gavs en teckningsrätt. Till det nya optionslåneskuldebrevet hörde två optioner, av vilka båda gav rättighet till att år 1997-2000 mot ett visst pris teckna en aktie i A Ab. Det ansågs, att X:s rätt till att få rätt till teckning av optionslån som A Ab emitterat år 1996 och X:s rätt att teckna A Ab:s aktier med optionsbevis som hörde till 1996 års optionslån anslöt sig till personens arbetsförhållande till A Ab och att det var fråga om anställningsoption. Om X tecknade med teckningsrätt som han fått år 1996 optionslån som A Ab emitterat år 1996, uppkom beskattningsbar inkomst för X inte vid teckningstidpunkten. Om X sålde teckningsrättigheterna som han fått år 1996, var försäljningspriset hans skattepliktiga förvärvsinkomst. Skatteår 1996, skatteår 1997 och skatteår 1998. HFD 1997/1306, ingen ändring.

CSN 1999/165

A flyttade 31.5.1996 från X Ab:s anställning i Finland till dotterbolaget Y Inc. I Förenta Stater. A hade fast bostad i Förenta Stater, där han bodde med sin familj. X Ab upptog år 1999 ett optionslån, till vilket anslutna optionsbevis berättigade till teckning av en aktie i X Ab under tiden 1.12.1999 - 31.12.2001. A tecknade detta optionslån. A flyttade tillbaka till Finland i augusti 1999 och återvände i X Ab:s anställning. Anställningsoptionerna ansågs utgöra en del av A:s totallön. Den förmån som A fått av användningen av optionsbevis var delvis skattepliktig och delvis skattefri inkomst i Finland till den del som den inflöt för tiden från teckningsdagen till den dag då han flyttat ut från Finland samt till den del som den influtit för tiden från återresan till Finland till den tidpunkt då optionsbeviset används i Finland. Till övriga delar beskattades inkomsten inte i Finland. Den skattepliktiga andelen i Finland av förmån som fåtts för användningen av optionsbevis som år 1995 fåtts i Finland och år 1997 i Förenta Stater bestäms på basis av den förflutna tiden så, att optionernas värdestegring fördelas på tiden mellan erhållandet av optionsbeviset och överlåtelsetidpunkten. Den proportionella andel av värdestegringen, som hänför sig till den tid under vilken A varit allmänt skattskyldig i Finland och den s.k. sexmånadersregeln som avses i 77 § inkomstskattelagen inte tillämpats på honom, utgör

skattepliktig inkomst. skatteår 1999 och skatteår 2000.

CSN 2000/128

Avsikten var att fusionera A Ab med B Ab. Den sökande hade optionsrätter som A Ab hade givit. I fusionsplan skulle inrymmas bestämmelser om att A Ab:s optionsrätter skulle ersättas i samband med fusionen med det mottagande B Ab:s likalydande optionsrätter. Byte av optioner i samband med fusion mot det mottagande bolagets optioner ansågs inte vara en överlåtelse som kan likställas med användning av optionerna. Förhandsavgörande för skatteåret 2000 och skatteåret 2001.

CSN 2001/55

A flyttade år 1995 från Finland till Förenta Stater där han arbetade som verkställande direktör för två därvarande bolag ända tills han våren 2001 gick på pension. Sagda bolag hörde dåförtiden till en koncern, hos vars moderbolag X Ab A hade arbetat i Finland.

X Ab hade år 1997 tagit ett optionslån, som erbjöds att tecknas av personer som hörde till koncernens ledning såsom en del av ledningens motiveringssystem. A hade då köpt skuldebrev av 1997 års optionslån, vilka skuldebrev innehöll optionsbevis. Skuldebrev hade betecknats med bokstäverna A, B eller C och de berättigade till att mot ett visst pris teckna aktier i X Ab.

A hade använt de till skuldebrevet A hörande optionsrätterna medan han bodde i Förenta Stater. Han ämnade använda resten av sina optionsrätter sedan han gått på pension våren 2001 och återvänt till Finland.

Eftersom A: s utlandsarbete hade börjat före år 1996, tillämpade man på hans utlandsarbetsinkomst som fåtts under 2001 bestämmelserna i 77 § inkomstskattelagen (1535/1992) som var i kraft år 1995.

Optionsrätten som A fått ansågs utgöra en del av A: s totala lön och således förvärvsinkomst. Förmån som uppkom av användning av anställningsoption hänförde sig i sin helhet till arbetet som A utfört i Förenta Stater då man också tog i beaktande den omständigheten att A hade omedelbart efter utlandsarbetet gått på ålderdomspension. Förmån som uppkom av användningen av optionsrätter som anslöt sig till skuldebrev B och C var således skattefri inkomst i Finland. Förhandsavgörande för år 2001.

CSN 2001/57

A, som var allmänt skattskyldig i Finland hade år 1997 fått rätt till sin arbetsgivares X Ab: s optioner. A kunde sälja ett bestämt antal av aktierna från och med 1.4. 2000, 1.4.2001 och 1.4.2002. Optionerna skulle säljas enligt optionsprogrammet senast 1.4.2004.

A flyttade år 2000 till Ungern för att arbeta hos X Ab: s dotterbolag Y Kft. Också hans familj flyttade dit senare under samma år. A: s lön betalades och skulle beskattas i Ungern. A: s arbetsavtal var i kraft till och med utgången av år 2002, men det var ytterst sannolikt att det skulle fortsättas tre år framåt. Det var likväl också möjligt att A skulle återvända med sin familj till Finland vid ingången av år 2003.

A ämnade sälja under tiden 2001 - 2004 en del av optionerna per varje år.

Lön som fåtts för arbete utomlands (utlandsarbetsinkomst) är inte skattepliktig inkomst om den skattskyldiges vistelse utomlands beror på detta arbete och varar oavbrutet minst sex månader (utlandsarbete). Som utlandsarbetsinkomst betraktas likväl inte inkomst som fåtts av förmån på grund av arbetsförhållande som avses i 66 § inkomstskattelagen, om

1) avtal om undanröjande av dubbelbeskattning inte är i kraft mellan Finland och arbetsstaten och inkomst som avses i 66 § inte beskattas som löneinkomst i arbetsstaten och

2) om den skattskyldige inte uppvisar tillräcklig utredning om att arbetsstatens skattemyndigheter har informerats om den ovan avsedda på arbetsförhållandet grundande förmånen (77 § inkomstskattelagen, 1165/2000).

Anställningsoptionerna var en del av A: s totallön och förmånen som fåtts av dem var således förvärvsinkomst. Om de ovan nämnda förutsättningarna i 77 § inkomstskattelagen skulle uppfyllas, skulle A inte vara skyldig att betala skatt till Finland för den proportionella andelen av inkomsten som han fått av anställningsoptionerna som skall anses ha influtit under utlandsarbetstiden.

Eftersom X ab och Y Kft hörde till samma koncern, utgjorde den omständigheten, att optionerna hade fåtts från X Ab men att A arbetade utomlands hos Y Kft, inte hinder för att

inkomsten av anställningsoptionerna betraktades som utlandsinkomst. Förhandsavgörande för år 2001 och 2002.

CSN 2002/29

X Ab riktade till samtliga aktieägare i Y Ab ett erbjudande om aktiebyte i avsikt att fusionera nämnda bolag. X Ab erbjöd i enlighet med fusionsplan också ägare av optioner som givits med stöd av Y Ab:s optionsprogram en ny option i X Ab mot varje option i Y Ab. Med stöd av dessa optioner var man berättigade att teckna aktier i X Ab i enlighet med samma bytesrelation som tillämpades i samband med byteserbjudandet som riktades till Y Ab:s aktieägare. Optionernas villkor motsvarade till alla delar villkoren för optioner i Y Ab. Y Ab:s arbetstagare hade Y Ab:s anställningsoptioner, av vilka en del var sådana vilkas teckningstid redan hade inletts och andra sådana vilkas teckningstid skulle börja först i framtiden. Det ansågs, att det var fråga om omorganisering av ett arbetsgivarföretag, varvid A inte erhöll eller förvärvade aktier som utgjorde föremål för anställningsoptionerna och överlät inte heller sin optionsrätt. Ersättandet av Y Ab:s optioner med X Ab:s optioner betraktades inte som sådan användning av eller sådant jämställande med överlåtelse som avses i 66 § 3 mom. ISL. Det ansågs, att anställningsoptionerna användes först då X anskaffade aktierna som var föremål för optionerna i X Ab eller överlät de ifrågavarande optionerna. Förhandsavgörande för år 2002 och 2003.

CSN 2002/50

Bolaget riktade ett med aktierna förbundet lån att tecknas av sina nyckelpersoner. Lånets teckningspris motsvarade skuldebrevets nominella värde. Skuldebrev kunde tecknas endast av bolagets arbetstagare. Skuldebrev var inte offentligt noterade, men arbetstagarna kunde fritt överlåta dem. Lånetiden var 5 år. Lånebrevets innehavare var berättigad att kräva bolaget att lösa in skuldebrev som han innehade eller en del av dessa tidigast efter två år efter lånetidens början. Bolaget betalade till innehavare av samtliga skuldebrev som inlösningspris förutom det nominella kapitalet den eventuella värdestegringen som överskred 15 procent och som efter lånetidens början influtit till och med den sista köpslutsdagen före inlösningsperioden. Till den del som skuldebrev inte hade inlösts återbetalades lånet i en rat vid lånetidens slut år 2007. På lånets nominella kapital betalades 2 procents årlig ränta. På lånet betalades dessutom per varje skuldebrev såsom tilläggsavkastning ett belopp som grundade sig på dividenden som bolaget delat ut under respektive år.

A:s rätt att teckna lånet ansågs grunda sig på arbetsförhållandet. För A uppkom inte på basis av lånet rätt att erhålla eller förvärva bolagets aktier. Om A tecknade aktiebundet lån, uppkom det inte skattepliktig förvärvs- eller kapitalinkomst för honom vid teckningstidpunkten. Om A överlät skuldebrev som gällde aktiebundet lån eller om bolaget inlöste sådana från honom, var överlåtelsepriset eller inlösningspriset hans skattepliktiga förvärvsinkomst. Teckningspriset på skuldebrevet som gällde aktiebundet lån kunde A dra av såsom naturligt avdrag.

Utbetalaren av räntan och tilläggsavkastningen på det aktiebundna lånet var A:s arbetsgivare. Skuldebrev erbjöds inte för allmänheten och avsikten var inte att notera dem offentligt. Under dessa omständigheter var lånet och tilläggsavkastningen på lånet förvärsinkomst som hade fåtts på basis av anställningsförhållandet till den del som deras sammanlagda belopp överskred den allmänna marknadsräntan och till övriga delar mottagarens kapitalinkomst. På ärendet inverkade inte det om den sökande själv hade tecknat skuldebreven eller köpt dem.

Skuldebrev till aktiebundet lån som den sökande tecknat var tecknarens skattepliktiga tillgångar. Som skuldebrevens värde i förmögenhetsbeskattningen betraktades deras gängse värde. I värderingen av skuldebrev betraktades inte den kalkylerade skatteskulden som på basis av kommande värdestegring eventuellt skulle uppkomma i samband med inlösning av skuldebrevet. Förhandsavgörande för år 2002 och 2003.

HFD 2011:91

A hade arbetat hos offentligt noterat B Abp. Han hade varit delaktig i bolagets optionspremiesystem, där betalning av premier hade grundat sig på uppnående av utsatta ekonomiska målsättningar. Till A hade betalts arvoden enligt aktiepremiesystem under 2006 och 2007. I arvoden hade ingått både bolagets aktier och

pengar. Till de erhållna aktierna hade anslutit sig en överlåtelsebegränsning, enligt vilken aktierna inte kunde överlåtas inom två år efter intjäningsperiodens utgång, om bolagets styrelse inte gav tillstånd till överlåtelse av aktierna tidigare än detta. Aktiekursen för aktier som A hade erhållit hade sjunkit betydligt innan överlåtelsebegränsningarna hade utgått.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att det inte fanns några grunder för att avvika från den i 66 § 3 mom. i inkomstskattelagen avsedda värderingstidpunkten för aktier och om dras värdering till värdet vid tidpunkten i fråga på grund av överlåtelsebegränsningar och minskningen av aktiernas kursvärde. Skatteår 2006 och 2007

Anställningslån

HFD 1991/3003 II 556

Bolaget hade sålt två små lägenheter till en anställd till ett köpepris av 31 600 mark. Den del av köpepriset som hade blivit obetalt, d.v.s. 10 600 mark måste erläggas så att bolaget gottgjorde 10 % av det obetalda köpe-priset efter fem år räknat från den dag då köpebrevet hade undertecknats för varje helt tjänstår, under vilket arbetstagaren hade varit i bolagets tjänst under de nämnda fem år. Ifall arbetstagaren sålde eller annars överlät sina aktier till en person som försäljaren inte accepterade eller ifall arbetstagarens arbetsförhållande till bolaget avslutades, förfaller den kvarstående delen av obetalt köpepris samt räntorna på 15 % till betalning omedelbart efter underteckningsdagen. Om orsaken till arbetsförhållandets avslutning var annan än en sådan som kan anses vara arbetstagarens fel, beräknades ränta inte på den obetalda delen av köpepriset.

Gottgörelsen för tjänstår och förmånen av ett obetalt köpepris räntefrihet var skattepliktig löneinkomst, på vilken bolaget måste verkställa förskottsinnehållning. Förhandsuppgift för år 1991.

HFD 1994/655 B 520

Bankdirektör A och hans make hade ett gemensamt bostadslån i banken som var A:s arbetsgivare. Räntan på lånet var 1,25 % mindre än Finlands Banks grundränta och den uppkomna ränteförmånen var 4.887 mark enligt av banken avfattat förskottsinnehållningsbevis. Eftersom det var frågan om ett lån som A erhållit på basis av sitt arbetsförhållande, var ränteförmånen skattepliktig inkomst för A utan hinder av att A:s make var den andra gäldenären av lånet. Skatteåret 1989.

HFD 1995/4865 B

En bank hade låtit bli att ta kreditreserveringsprovision och expeditionsavgift på krediter som den beviljat sina banktjänstemän. Storleken på lånen hade varierat från 11 000 till 650 000 mark och avgifterna från 237 till 5 875 mark. Banken hade också gett sina bästa kunder lån utan att ta ut de aktuella avgifterna. Av tjänstemännen hade i ränta på lånen enligt 48 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet tagits ut minst en ränta som motsvarade Finlands Banks grundränta. Den förmån banktjänstemännen hade då banken inte tog ut avgifter i samband med lånen ansågs som sådan sedvanlig skälig personalförmån som avses i 49 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåren 1989-1992. Omröstning 3+1-1.

HFD 1995/4866 B

Ett försäkringsbolag hade gett sin personal lån utan att ta kreditreserveringsprovision, expeditionsavgift och avgift för att sköta säkerheter. Lånebeloppen hade varierat mellan 7 500 och 400 000 mark och de bortlämnade avgifterna mellan 306 och 3 250 mark. Försäkringsbolaget hade också gett sina kunder lån utan att ta ut de aktuella avgifterna. Bolaget uppbar på lånen enligt 48 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet minst en ränta som motsvarade Finlands Banks grundränta. Med hänsyn till denna omständighet och 49 § 1 mom 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet var det faktum att man lät bli att ta ut kostnaderna för lyftande av lånen sedvanlig och skälig skattefri personalförmån. Skatteåren 1989-1992. Omröstning 3-1-1.

CSN 1991/134

Bank A hade beviljat sin personal lån med en ränta på 6 procent. Funktionärerna hade som sin beskattningsbar förmån anmält skillnaden mellan Finlands Banks grundränta på 8,5 procent och den betalda räntan. Bank A överförde sitt personallån till bank B. Bank B uppbar en 15

procents ränta på sina lån. Bank B uppbar en 6 procents ränta på sina lån från personalen och en ränta på 9 procent från bank A. Det ansågs, att bank A skulle verkställa förskottsinnehållningen på den ränta på 9 procent som den betalat för personalen. Skall iakttas ända till slutet av året 1991.

Livförsäkringar

HFD 1986/3455

Försäkringspremien för en livförsäkring som arbetsgivaren bekostat utgjorde i sin helhet arbetstagarens inkomst för det skatteår då premien hade betalts, trots att en del av försäkringsskyddet hänförde sig till följande skatteår. Skatteåret 1983. F.d.IFSkL 22 § 21 a punkten gällde inte ännu skatteåret 1983.

HFD 1990/2726 B 565

Försäkringsbolaget A hade för avsikt att utveckla sitt avlöningssystem med bonussystem. Storleken av den eventuella bonusen, som skulle utbetalas årligen, skulle vara beroende av bolagets resultat under räkenskapsperioden på ett sätt som bolagets styrelse skulle avgöra mera detaljerat. Det var meningen att hälften av bonusen skulle användas till försäkringspremier för personförsäkringar som skulle tas i form av tjänstemannaförsäkringar. Arbetstagaren kunde alternativt välja att en motsvarande del av bonusen skulle användas till en av bolaget tecknad individuell pensionsförsäkring. Arbetstagarna hade även rätt att erhålla hela bonusen i pengar. HFD ansåg att bonussystemet utgjorde en del av systemet med arbetstagaravlöningen i bolaget. Med beaktande av arbetstagarens rätt att välja var det fråga om användningen av den lön som tillkom honom och inte om en person- eller pensionsförsäkring som arbetsgivaren tecknat för arbetstagaren. Hela beloppet av den bonus som skulle utbetalas och sålunda även försäkringspremien som bolaget enligt arbetstagarens val betalade ugjorde arbetstagarens förskottsinnehållning underkastade lön. Försäkringsbolaget A skulle verkställa förskottsinnehållning på hela beloppet av försäkringspremierna för tjänstemannaförsäkring och pensionsförsäkring. Förhandsbesked. Året 1990. Omröstning 3-2.

Dödsfalls-, olycksfalls- och sjukförsäkringar

HFD 1994/1343 B

Bolagets avsikt är att för en avdelningschef i sin tjänst ta en livförsäkring som kallas funktionärsförsäkring. I försäkringsavtalet skulle ingå utöver en sparförsäkring även en dödsfallsförsäkring. Bolaget skulle som försäkringstagare erlägga försäkringspremierna som förfaller till betalning. Försäkringspremien för sparlivförsäkringen skulle vara 19.320 mark år 1993 och försäkringspremien för dödsfallsförsäkringen 540 mark. Arbetsgivaren skulle inte erlägga förskottsinnehållning till dödsfallsförsäkringens försäkringspremies del, eftersom den inte skulle betraktas såsom arbetstagarens skattepliktiga förvärvsinkomst enligt 68 § 1 mom. inkomstskattelagen. Förhandsbesked. År 1993. Omröstning 4-1.

Pensionsförsäkringar

HFD 1983/1094 II 517

Ett aktiebolag tecknade för sina högre funktionärer, av vilka en del var delägare i bolaget, s.k. individuella pensionsförsäkringar, med stöd av vilka man till de försäkrade fr.o.m. det 58 levnadsåret började utbetala en lika stor pension som de med stöd av lagen om pension för arbetstagare skulle ha erhållit i 65-års ålder. Med stöd av 8 § 4 p. lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet var pensionsförsäkringspremierna avdragbara från bolagets inkomst utan begränsningar angående beloppet, och de var inte till några delar funktionärers sådan inkomst av lönenatur som avses i lagen om förskottsuppbörd. HFD konstaterade dock med anledning av skattestyrelsens besvär att skattenämnden vid förrättandet av beskattningen av bolaget och av delägarfunktionärerna skulle undersöka förutsättningarna att tillämpa beskattningslagens 57 §. Förhandsbesked. Skatteåren 1981 och 1982.

HFD 1983/1095 II 554

N var heltidsanställd i A Oy och ägde samtidigt 12,5 % av bolagets aktier. Bolaget ämnade förbättra sina 10 högsta funktionärers pensionsvillkor och 6 av funktionärerna var delägare i bola-

get så, att pensionsåldern nedsattes från 65 år till 58 år och att vid 58 års ålder erhölls en lika stor 42,5 %:s pension som ifrågavarande person enligt lag skulle få vid 65 års ålder. För att finansiera skillnaden måste bolaget i N:s fall betala för N:s tre återstående arbetsår en årspremie på 465 000 mark. CSN och HFD fann att de pensionspremier som arbetsgivaren erlagt inte var att betrakta som N:s skattepliktiga inkomst. HFD hänvisade till stadgandet i 8 § 4 punkten NärSkL, men anförde samtidigt att skattenämnden skulle undersöka huruvida 57 § beskattningslagen skulle tillämpas.

HFD 1992/4457

Då bolagets arbetstagare var berättigade att välja, huruvida bolaget tar för dem en pensionförsäkring genom att nedsätta deras lön eller om dessa tar ifrågavarande delen av lönen i pengar, ansågs pensionförsäkringssystemet utgöra en del av bolagets arbetstagares lönesystem. Försäkringspremiens belopp ansågs utgöra lön som av ses i 4 § L om förskottsuppbörd.

Se också HFD 1990/2726 B 565

HFD 2000/690

X Ab hade för avsikt att för sin arbetstagare som skulle gå på pension teckna en individuell pensionsförsäkring på engångspremie, på basis av vilken pension man skulle till arbetstagaren betala pension i enlighet med grundpensionsskyddet. engångspreminen för pensionen, som X Ab betalat, utgjorde lön för A till den del som överskred 50 000 mark. Förhandsavgörande för år 1998.

HFD 2003/974, 2003:18

A Ab hade i ett försäkringsbolag tecknat en grupplivförsäkning under benämningen tilläggsförsäkring, vilken försäkring omfattade A AB:s verkställande direktörer och övriga direktörer. Bortsett från den korta övergångsperioden i samband med byte av verkställande direktören fanns det i A Ab:s anställning inte andra direktörer. Då försäkringen såldes gällde på samma gång endast för en person, var det inte frågan om en i ett försäkringsbolag anordnad kollektiv tilläggsförsäkring, utan en frivillig tilläggsförsäkring. Försäkringspremierna som bolaget hade betalt utgjorde lön till den del som beloppet överskred 50 000 mark. Skatteår 1997-1999. Inkomstskattelagen 68 § 2 mom. och 96 § 1 mom. Lagen om förskottsuppbörd 13 §.

HFD 2006/667

Arbetsgivaren hade för avsikt att för sin verkställande direktör A arrangera tilläggspension, som man tidigare hade kommit överens om, genom ett kapitaliseringsavtal med försäkringsbolaget så, att antingen pensionens försäkringstekniskt uträknade kapitalvärdet betalades till försäkringsbolaget på en gång eller att genom att betala årliga avgifter. Arbetsgivaren avdrog inte de i avtalet överenskomna avgifterna i sin beskattning. Arbetsgivaren ställde såsom säkerhet för betalning av pensionen till A panträtt till medel som avses i kapitaliseringsavtalet. Dessa medel utgjorde arbetsgivarens egendom och var intagna i arbetsgivarens balansräkning. Då A går på pension, skulle försäkringsbolaget återbetala kapitalet till arbetsgivaren årligen med en summa som motsvarar A:s pension under kalenderåret, vilken summa arbetsgivaren skulle betala vidare till A i form av månatlig pension.Kapitaliseringsavtalet mellan arbetsgivaren och försäkringsbolaget var enligt centralskattenämndens beslut ett avtal som skulle likställas med en tidsbunden deposition. A var på inget sätt part i kapitaliseringsavtalet mellan arbetsgivaren och försäkringsbolaget och han kunde inte på grund av avtalet välja mellan några förmåner i penningars värde. Atal om panträtt som ingicks mellan A och arbetsgivaren skulle betrakts som föräkringsarrangemang. Detta ansågs inte ge A någon självständig förmån i penningars värde. Det ansågs, att för A uppkom inte någon skattepliktig förmån för A då arbetsgivaren under dessa omständigheter betalade till försäkringsbolaget avgifter i enlighet med kapitaliseringsavtalet. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte Centralskatenämndens beslut.

HFD 2008/3238

Koncernens moderbolag Abp hade i ett försäkringsbolag tecknat en grupplivförsäkring, som gällde för verkställande direktörer i A Abp och i dess dotterbolag B Ab och C Ab. Varje koncernbolag betalade försäkringspremierna som hänförde sig till den egna verkställande direktörens försäkringsandel. Försäkringsskyddet var

samma för alla tre verkställande direktörer. Försäkringen betraktades som ett sådant av arbetsgivaren för sina anställda ordnade kollektiva tilläggsförsäkringsskydd som avses i 96a § 2 mom. i inkomstskattelagen, vars försäkringspremier inte utgör lön. Skatteår 2005 och 2006.

HFD 2010/95

A Ab hade för sina anställda tecknat en kollektiv tilläggspensionsförsäkring, där den försäkrade pensionsgruppen bestod av bolagets arbetstagare. Enligt villkoren i försäkringsavtalet bestämdes arbetsgivarens pensionsavgift utgående från de försäkrades årslön och avgiften utgjorde fem procent av den årliga lönesumman. Pensionsåldern enligt villkoren var 63 år. Man kunde vägra försäkringen endast då försäkringen började.

Avsikten var att ändra försäkringens villkor för försäkringsavgiftens vidkommande så, att utöver arbetsgivarens försäkringsavgift samtliga försäkrade kunde bestämma om sin egen betalningsandel inom de ramer som bestäms i 96 a § 1 mom. i inkomstskattelagen. Försäkringens villkor skulle dessutom ändras så, att person som senare uppfyllde förutsättningarna för medlemskap i pensionsgruppen skulle vara berättigad att vägra anslutning till försäkringen. Då arbetsgivarens andel av betalningen bestämdes även efter förändringen med samma grunder för varje till pensionsgruppen hörande persons vidkommande, betraktades pensionsförsäkringen, oberoende av förändring av villkoren, såsom sådant kollektivt tilläggspensionsskydd som avses i 96 a § 2 mom. i inkomstskattelagen. Förhandsavgörande för år 2008 och 2009.

HFD 2010/95

A Ab hade för sina anställda tecknat en kollektiv tilläggsförsäkring, där den försäkrade pensionsgruppen bestod av bolagets anställda Enligt försäkringsavtalets villkor bestämdes försäkringspremien på basis av de försäkrades årsinkomster och premien utgjorde fem procent av årsinkomsten. Den i villkoren utsatta pensionsåldern var 63 år. Man kunde avsäga sig försäkringen endast då försäkringen började

Avsikten var att försäkringens villkor skulle för försäkringsavgiftens vidkommande ändras så, att utöver försäkringsavgiften som arbetsgivaren betalade skulle varje försäkrad arbetstagare kunna besluta om sin egen avgiftsandel inom de gränser som nämns i 96 a § 1 mom. i inkomstskattelagen. Avsikten var också att ändra försäkringens villkor så, att en person som senare uppfyllde villkoren för att höra till pensionsgruppen skulle ha rätt att avsäga försäkringen. Då arbetsgivarens andel av avgiften skulle även efter förändringen bestämmas med samma grunder för alla arbetstagare som hörde till pensionsgruppen betraktades pensionsförsäkringen trots ändringen av försäkringens villkor såsom i 96 a § 2 mom. i inkomstskattelagen avsett kollektivt tilläggspensionsskydd. Förhandsavgörande för år 2008 och 2009

CSN 1983/433

Man tänkte förbättra en underhållschefs pensionsskydd på så sätt att han skulle gå i pension redan som 60-årig. Underhållschefens arbetsgivare skulle betala tilläggspensionsförsäkringspremierna, som dock skulle avdras från den provisionsandel som betalades till underhållschefen. Tilläggsförsäkringspremien skulle anses som den skattskyldiges skattepliktiga inkomst. Den skattskyldige kan avdra premierna enligt 29 § 1 mom. 5 p IFSkL.

CSN 48/2010

A arbetade i ett försäkringsbolag i en personalgrupp som hade specialiserat sig i försäljning av försäkringar, vilken personalgrupp skiljde sig från bolagets övriga personal både till organisatorisk ställning och till arbetsbeskrivning. Avlöning av de som arbetade i gruppen bestod av en fast grundlön samt av en försäljningslön som baserade sig på den personliga försäljningen, vars andel var cirka 40 – 60 procent av personens totala lön.

A:s arbetsgivare hade för avsikt att för arbetstagare som hörde till personalgruppen i fråga teckna en frivillig på kontantprincipen baserande grupplivförsäkring, vars försäkringsavgifter bolaget skulle årligen betala ett belopp som det själv skulle bestämma. Enligt försäkringsavtalets villkor skulle försäkringsavgifterna som arbetsgivaren hade betalat fördelas mellan de försäkrade i förhållandet till de arbetsinsatsrelaterade löneandelar som årligen betalades till dem.

Då man tog i beaktande, att försäkringsavgiften fördelades på alla de som hörde till personalgruppen i fråga med lika grunder, dvs. i förhållandet till arbetsinsatsrelaterade löneandelar och det att tilläggspensionsskyddet hänförde sig till en personalkrets som bestod av arbetstagare, betraktades försäkringen såsom sådant i 96a § 2 mom. i inkomstskattelagen avsett kollektivt tilläggspension som arbetsgivaren hade ordat för sina anställda och vars premier inte utgjorde skattepliktig förvärvsinkomst för A. Förhandsavgörande för 2010.

Hälsovård

HFD 1988/2415 B 584

Ett bolags förvaltningsdirektör A, som var delägare i bolaget med en andel av 20 % hade en hjärtsjukdom. A skulle ha varit tvungen att köa ca 1 1/2 år för s.k. by-passoperation. A hade på rekommendation av bolaget vänt sig till ett privat sjukhus och genomgått en by-passoperation som kostade ca 60 000 mark, varav folkpensionsanstalten ersätter ca 6 000 mark. Bolaget betalade operationskostnaderna. Det ansågs att bolaget ger A en sådan förmån som skall anses utgöra lön.

HFD 1991/461 B 558

Ett fackförbund hade enligt reglemente för arbetshälsovård ersatt kostnader för sin arbetstagares axeloperation i en privat sjukvårdsanstalt som var 12 203 mark. Ifrågavarande förmån var inte i 49 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd från hälsovård som arbetsgivaren anordnar erhållen sedvanlig och skälig personalförmån som borde anses vara arbetstagarens skattefria inkomst, utan den borde anses vara arbetstagarens skattepliktiga löneinkomst på vilken skall verkställas förskottsinnehållning. Förhandsuppgift. Skatteår 1989. Social- och hälsoministeriets utlåtande har anskaffats i saken.

HFD 1999/2362

En läkarstation ämnade ersätta åt en tandläkare som var anställd hos läkarstationen kostnaderna för kirurgisk korrektion med laserteknik av brytningsfel i öppen hälsovård. Kostnaderna uppgick till 21 000 mark och de betalades på basis av hälsovårdsreglementet. Personalen indelades dock i reglementet i tre grupper och endast grupp A, dvs. läkare, tandläkare och förmän var berättigade till nämnda förmån. Operationen var enligt handlingarna nyttig men inte oundviklig för tandläkaren. Då det också var fråga om en ny vårdmetod och kostnaderna därav var tämligen höga, ansågs förmånen inte som sedvanlig och skälig personalförmån utan lön, för vilken förskottsinnehållning skulle verkställas. Skatteåret 1998. Skattestyrelsens utlåtande har införskaffats i ärendet.

HFD 2011/766 HFD 2011:27

Aktiebolaget A hade planerat på att för sin personal teckna en sjukvårdsförsäkring som skulle komplettera bolagets företagshälsovård som hade ordnats på allmänläkarnivå. Försäkrade skulle vara bolagets och dess dotterbolags samtliga cirka 700 fast anställda personer, vilkas arbetsförhållande hade varat minst sex månaders tid. Av försäkringen skulle ersättas vårdutgifter på grund av sjukdom eller olycksfall upp till 10 000 euro/en enskild sjukdom eller ett enskilt olycksfall utan självrisk. Såsom vårdkostnader som ska ersättas skulle enligt försäkringsvillkoren betraktas kostnaderna för undersökningar och vård av en sjukdom eller ett lyte, bland annat operationskostnaderna samt sjukhusets vårddagsavgifter inbegripna, upp till det maximala ersättningsbeloppet som hade nämnts i försäkringsbrevet. Förutsättningen för ersättandet av specialistens vård och av honom förordnade undersökningar var att man hade remiss från företagshälsovårdsläkaren. Arbetstagaren skulle kunna endast i undantagsfall söka sig direkt till vård. Av försäkringen skulle också medicinkostnader ersättas. Försäkringens genomsnittliga årsavgift skulle vara 273 per arbetstagare.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att tjänsten som kompletterade företagshälsovården på allmänläkarnivå och som via företagshälsovården tillhandahölls för de anställda inte skulle betraktas som icke sedvanlig eller oskälig, då både försäkringsvillkoren som gällde för användning av tjänsterna och beloppet som arbetsgivaren betalade för försäkringen togs i beaktande. Försäkringspremierna ansågs inte bilda skattepliktig inkomst för A Ab:s anställda och bolaget var inte skyldigt att verkställa förskotts-

innehållning på grund av sjukvårdsförsäkringen som tecknades för kunderna.

CSN 2002/43

A: s arbetsgivare ämnade ta åt sin personal en sjukkostnadsförsäkring såsom komplettering till lagstadgat hälsovård. Av försäkringen skulle ersättas undersökningar som företagsläkaren eller företagshälsovårdaren förordnade att utföras på annat håll, åtgärdsavgifterna för vården samt specialists arvoden. Arbetsgivaren kunde dessutom i efterhand hos försäkringsbolaget anhålla om ersättande av utgifterna för läkemedel som förordnats honom. Avsikten var att av försäkringen skulle ersättas endast vårdåtgärder som utförts på basis av remiss från arbetarhälsovården. Arbetstagaren kunde inte fritt på eget initiativ söka sig till undersökningar eller vård.

På försäkringspremier med stöd av sjukkostnadsförsäkringen som arbetsgivaren betalt skulle det allmänna stadgandet om skattepliktighet i 29 § inkomstskattelagen samt bestämmelsen om skattepliktighet av sedvanliga personalförmåner i 69 § samma lag tillämpas. Förmån som uppkom för A av sjukförsäkringen som arbetsgivaren tagit värderades med samma grunder som arbetarhälsovård som arbetsgivaren anordnat. Förmån som A fått på grund av försäkringen betraktades såsom sedvanlig och rimlig personalförmån på sätt som avses i 69 § 1 mom. 1 punkten inkomstskattelagen, under den förutsättning att förmånen gällde på samma sätt för hela personalen. Av försäkringspremier för sjukkostnadsförsäkringen som arbetsgivaren betalade uppkom således inte skattepliktig förvärvsinkomst för A som var den försäkrade. Om försäkringen gällde endast en begränsad nyckelgrupp av personalen, betraktades förmånen såsom A: s skattepliktiga förvärvsinkomst.

Personalrabatt

HFD 1970/1982 II 586

Då bolag hade betalt en del av det pris för vilket huvudkontorets arbetstagare inköpt bensin av olika rörelseidkare, ansågs bolaget åt sina arbetstagare ha betalt förmån som avses i 4 § FörskL.

HFD 1975/3872

Boktryckeribolag skulle varken verkställa förskottsinnehållning eller betala arbetsgivares socialskyddsavgift för årgångar av tidskrifter som det utgett och gratis gett åt sina styrelseledamöter, funktionärer och arbetstagare. Skatteåren 1967-1972.

HFD 1981/1669 II 543

En f.d. toppidrottsman hade tillsammans med sin hustru av sin arbetsgivare år 1976 inköpt den aktielägenhet, som utgjort hans arbetsavtalsbostad. Köpesumman var cirka 630 mk per kvardratmeter dvs. densamma varmed arbetsgivaren år 1970 hade anskaffat lägenheten. I samma hus hade år 1976 sålts två andra lägenheter till ett pris om cirka 1 300 mk per kvadrameter. Den skattskyldige hävdade, att köpesummans förmånlighet berott på, att man på detta sätt ville ge honom en erkänsla för de betydande idrottsprestationer han på sin tid utfört. Köpet ansågs ha skett till lägre än gängse pris på grund av att den skattskyldige stod i arbetsförhållande till säljaren. Prisnedsättningen betraktades såsom skattepliktig löneinkomst, men såsom lägenhetens gängse pris sattes uppskattningsvis endast 1 000 mark per kvadratmeter. Skatteåret 1976.

HFD 1983/1783 II 605

Bolag som bedrev tillverkning och försäljning av oljeprodukter sålde bensin och dieselolja med rabatt åt sin personal. Såsom lön, vilken bolaget erlagt åt sin personal betraktades den rabatt som beviljats på bensinen till 16 p/l och på dieseloljan 11 p/l överskjutande del. Skatteåret 1982. FörskL 4 § 2 mom.

HFD 1983/4366 II 606

Försäkringsbolag tillämpade på sin personals frivilliga försäkringar en specialtariffering, enligt vilken försäkringspremierna under år 1982 var följande: kombinationsförsäkringspremie 85 %, bilförsäkringspremie 75 %, privat olycksfallsförsäkringspremie 60 %, skogsförsäkringspremie 55 % och andra frivilliga försäkringars premier 50 % av premien enligt de allmänna premietabellerna. Specialtarifferingen för år 1982 hade uppgjorts på basen av 1980 års lönsamhetskalkyl, där man beaktat försäkringsersättningarnas och affärskostnadernas belopp. Enligt handlingarna utgjorde grunden för de premier som uppbars av personalen en sådan specialtariffering, som

bolaget utöver den egna personalen tillämpade också på kundkretsar som stod utanför personalgrupperna. Bolagets egen personal, såvida på den tillämpades specialtarifferingen på ovan anfört sätt var att betrakta som sådan kundkrets, på vilken specialtariffering kunde tillämpas utan att förmånen var att anse som lön. Skatteåren 1982 och 1983. FörskL 4 §.

HFD 1986/942

Ett bolag hade beviljat sina anställda ca 20 procents rabatt på huspaket som bolaget tillverkade och sålde. Bolaget hade beviljat alla utomstående personer som hade byggt i kommunen i fråga en rabatt på 8 procent. Bolaget har enligt den utredning som det företett åtminstone i några fall beviljat t.o.m. över 20 procents rabatter även för andra än arbetstagarna i bolaget eller i dess dotterbolag. Enligt bolagets utredning har täckningen varit avsevärd även i fråga om de hus som sålts till arbetstagarna. Vid bedömningen av de rabatter som arbetstagarna erhållit bör dessutom observeras att bolaget inte till denna del var tvungen att betala en försäljningsprovision på 8 procent. Dessutom har på grund av arbetstagarnas sakkunskap uppstått inbesparingar i fråga om de tjänster som ingår i huspaketen vilka sålts till dem. Då man dessutom beaktar de begränsade möjligheterna att omsätta de hus som mot rabatterat pris blivit arbetstagarnas egna bostäder, samt att arbetstagarna i praktiken har möjlighet att få ifrågavarande rabatt endast en gång, anser högsta förvaltningsdomstolen att den rabatt som bolaget gett sina anställda bör anses som en sådan sedvanlig och skälig rabatt i arbetsförhållandet, som inte utgör i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön för arbetstagarna.

HFD 1988/2886 B 585

Ett elverk beviljade sin personal 50 % rabatt på grundavgiften för värme levererad av värmecentraler eller för eluppvärmning. Grundavgiften var ca 1 100 mark. Den genomsnittliga rabatten på el blev ca 10 procent per kilowattimme. Rabatten ansågs som en sådan sedvanlig och skälig personalrabatt som avses i 22 a § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1987 och skatteåret 1988. Omröstning 5-2.

Gåvor på bemärkelsedag

HFD 1977/3027 II 605

Aktiegåva, som avsåg överlåtande av aktiebolagets egna i börsen noterade aktier åt bolagets arbetstagare och funktionärer som firade märkesdag ansågs, med beaktande av möjligheten att utbyta aktierna mot pengar, som sådan lön som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd. Skatteåret 1976 eller 1977. Förhandsbesked.

HFD 1981/1660 II 601

Företaget hade gett guldur åt arbetstagare, vilka varit i bolagets tjänst i 10 år. Urens anskaffningspris växlade mellan 800 mk och 3 000 mk. Det var fråga om sedvanliga minnesgåvor som getts på märkesdag, vilka inte betraktades såsom i 4 § FörskL avsedd lön. Skatteåret 1977. Likaså avgörandet HFD 23.3.1981 nr 1661 som rörde ett annat företag och där till en arbetstagare till minne av 25-årsjubileum getts en klocka som kostat 800 mk. Skatteåret 1978.

HFD 1981/1666 II 602

Ett bolag hade gett presentkort och gåvoföremål åt sina arbetstagare som hade varit i bolagets tjänst i 30 år eller då dessa fyllt 50 eller 60 år eller avgått från bolaget. I fråga om presentkorten ansågs det inte visat, att de hade getts för inköp av visst specificerat föremål. Det var därför fråga om lön. I fråga om gåvoföremålen (en målning, en bandspelare, stereoanläggningar) ansågs däremot, då föremålens anskaffningspris varit skäligt och då det inte visats, att arbetstagarna fritt hade fått välja föremålen, att det var fråga om sådan sedvanlig märkesdagsgåva, som inte utgjorde mottagarens skattepliktiga inkomst och således inte heller lön. Skatteåret 1975.

HFD 1982/3792 II 572

För att belöna långvarig tjänst hade ett bolag gett gåvoföremål åt sina arbetstagare. Arbetstagaren hade för detta ändamål erhållit en rekvisitionsblankett på vilken färdigt skrivits gåvans värde i mark. Gåvomottagaren hade själv fått välja ut gåvoföremålet i affär som han själv valt ut utan annan begränsning än att gåvoföremålet inte fick vara livsmedel. Värdet av gåvan betrak-

tades såsom lön, på vilken förskottsinnehållning skulle ske och arbetsgivares socialskyddsavgift erläggas. Den omständigheten, att förskottsinspektörerna vid en tidigare förskottsinspektion i bolaget inte gjort debiteringsförslag i fråga om årsgåvorna utgjorde inte hinder för en debitering som följd av en ny inspektion. 4 § FörskL. Skatteåren 1973-1977.

HFD 1983/149

Den skattskyldige hade i 33 års tid verkat inom ett storbolags förvaltningsorgan. Bolaget hade i 70-årspresent gett honom en utrikesresa. De resekostnader bolaget betalat var sammanlagt 13 726 mk, varav resekostnadernas andel var 9 526 mk och förskott på dagtraktamenten 4 200 mk. Reseutgifterna 9 526 mk utgjorde en skälig märkesdagsgåva, som inte var skattepliktig inkomst. Förskottet på dagtraktamenten 4 200 mk var en löneartad förmån och skattepliktig inkomst. Skatteåret 1978. IFSkL 19 § 1 mom.

HFD 1983/303 II 607

Ett bolag hade åt sina 9 arbetstagare, som tjänat bolaget i 30 år såsom gåva gett en resa till Kanarieöarna och till resebyrån betalat kostnaderna för resan sammanlagt 19 982 mk. Resan hade gjorts till ett mål, som bolaget valt och varit densamma för alla arbetstagare som under året fått gåvan. Med beaktande av detta och då resekostnaderna varit skäliga var det fråga om en sedvanlig åt arbetstagare given gåva, som inte var förskott underkastad lön. Skatteåret 1978.

HFD 1986/3696 II 586

A Ab hade för avsikt att med anledning av sin egen 50-årsdag för sina samtliga ca 970 stadigvarande anställda funktionärer bekosta en semesterartad utlandsresa, i vilken utöver de anställda skulle få delta make eller annan person. Nämnda resa skulle ges till de anställda oberoende av hur länge de hade varit anställda hos bolaget. De kostnader för resan som arbetsgivaren skulle åsamkas vore ca 5 400 mk per funktionär. Då det beaktades att det var fråga om en förmån som avsågs för personalen med anledning av arbetsgivarens egen bemärkelsedag, skulle nämnda resa inte med beaktande av värdet av den totala förmån som tillföll funktionärerna anses som en sådan sedvanlig och skälig bemärkelsedagsgåva, som avsågs i 22 a § 3 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Bemärkelsedagsgåvans gängse värde skulle således anses som tjänstemannens lön, varom stadgas i 4 § lagen om förskottsuppbörd. Skatteåret 1986. Skatteåret 1987. Omröstning 4-3.

HFD 1986/4333

A hade tidigare verkat som verkställande direktör i B Ab och senare som styrelsemedlem, för vilket hans sammanlagda mötesarvode år 1981 hade varit 17 400 mk. Bolaget hade år 1981, med anledning av att A:s anställningsförhållande pågått 40 år beslutat ge i gåva en båt värd 7 170 mk och då A fyllde 65 år en videobandspelare värd 6 270 mk. Länsrätten förkastade bolagets besvär över den debitering av socialskyddsavgift som skett i fråga om nämnda gåvor. HFD beviljade bolaget besvärstillstånd och ansåg att båten varit en sedvanlig gåva på grundval av arbetsförhållandet som pågått 40 år. Däremot skulle den videobandspelare som A fått på sin 65-årsdag, med beaktande av bemärkelsedagens art, anses som en löneförmån vilken A erhållit av bolaget. Besvären förkastades till den del det var fråga om videobandspelaren. Skatteåret 1981.

HFD 1989/1987 B 560

Ett bolag hade för avsikt att på sin 30-års bemärkelsedag för sina arbetstagare bekosta en enveckas semesterresa till Teneriffa. Bolaget hade för avsikt att betala resan och halvpension. Bolaget betalade ingen lön för resedagarna och subtraherade inte de dagar för vilket det inte betalade lön från arbetstagarnas semester. Om någon arbetstagare inte deltog i resan, fick han ingenting i stället, utan han var utan arbete under reseveckan. Resedagarna utgjorde kollektivavtalsenliga dagar för förkortning av arbetstiden. Resans kostnad var 2 500-3 000 mark per person. 37 arbetstagare skulle uppenbarligen delta i resan. Bolagets totalkostnader för resan var c. 100 000 mark. Då man tog hänsyn till att det var fråga om arbetsgivarens 30-års bemärkelsedag till följd av vilken bolaget gav sin personal en gratisresa till Teneriffa med halvpension, skulle denna resa, med hänsyn till den totalförmån som resan till varje person medförde, inte anses som sådan sedvanlig och skälig gåva på märkesdag som avses i 49 § 1 mom. 3 p.

lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Det gängse priset av gåvan på märkesdag skulle sålunda betraktas som i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön. Förhandsbesked. Skatteåret 1989. Omröstning 5-2.

HFD 1993/1728

Ett bolag ordnade årligen till semesterorter som det valt resor för de arbetstagare som uppnått 10, 20 eller 30 anställningsår. En arbetstagare kan även samtidigt utnyttja två semesterresor så att maken eller någon annan familjemedlem utnyttjade den andra resan. Den skattskyldige hade under skatteåret tillsammans med sin make utnyttjat två reseförmåner, varav värdet av makens resa, 2 625 mark, vid beskattningen hade ansetts som den skattskyldiges skattepliktiga inkomst. Då den skattskyldiges makes deltagande i utlandsresan hade grundat sig på att den skattskyldige hade sparat sin semesterprisresa, som grundade sig på 10 anställningsår, för att användas samtidigt med 20-årsresan, ansåg länsrätten att även den resförmån som den skattskyldiges make utnyttjat skall anses som sådan i 22 a § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd sedvanlig och skälig förmån vars värde inte anses som skattepliktig inkomst.

Med beaktande av hur värdet av den totalförmån som den skattskyldige fick genom resorna förhåller sig till hans lön samt att det varit fråga om reseförmåner som givits arbetstagaren med anledning av långvarig tjänst och av att den skattskyldiges förfarande har grundat sig på hans eget val ansåg högsta förvaltningsdomstolen med anledning av prövningsombudets besvär att värdet av makens resa skall anses som den skattskyldiges med lön jämförbara förmån. Högsta förvaltningsdomstolen upphävde länsrättens utslag och bringade den statsbeskattning som skattenämnden förrättat i kraft. Skatteåret 1984. Omröstning 3-2. IFSkL 19 §, IFSkL 22 a § 1 mom. 3 punkten.

CSN 1986/386

Gåvoföremål på 3 000-7 000 mark, som en bank hade på sin 125-års bemärkelsedag givit sina 8 500 arbetstagare (mikrovågsugn, television eller tvättmaskin), skulle inte med beaktande av gåvornas värde, art och mottagarens frihet att välja beaktas såsom sedvanliga och överkomliga. Banken var skyldig att verkställa förskottsinnehållning på gåvorna. Skatteår 1987. Omröstning 4-3.

CSN 1989/38

En arbetsgivare tänkte i samband med sin märkesdag ge skrin med bordssilver till sin personal och personer som uppbär pension för tidigare anställning hos honom. Anskaffningspriset på ett skrin som skulle ges till personer som varit anställda minst 15 år hos arbetsgivaren var 4 509 mark och anskaffningspriset på ett skrin som skulle ges till personer som varit anställda en kortare tid än 15 år var 2 868 mark. På presentskrinet skulle antecknas jubileumsmärket för arbetsgivarens märkesdag och på silverföremålen i skrinen ett litet märke som användes som arbetsgivarens firmamärke. Gåvans värde skulle inte betraktas som gåvomottagarnas förskottsinnehållning underkastade lön. Skatteåret 1989.

CSN 1996/305

A Ab gav sin personal en julpresent, som innehöll A Ab:s årskalender, 20 stycken 2 marks julfrimärken samt ett prenumerationskort med vilket man kunde av sexton olika tidskrifters årgångar prenumerera en årgång. Årgångens värde var högst 420 mark. Kalendern och julfrimärken var sådana obetydliga presenter till arbetstagaren som avses i 69 § 1 mom. 3 punkten ISL, på vilkas värde förskottsinnehållning inte skulle verkställas. Prenumerationskortet var däremot skattepliktig inkomst för mottagaren och A var skyldigt att verkställa förskottsinnehållning på dess värde. Skall iakttas i förskottsuppbörden till och med utgången av 1996.

HFD 1997/1232

Julklapp som en arbetsgivare givits sin personal omfattade bl.a. ett prenumerationskort, som berättigade till prenumeration av en årgång av en tidskrift bland 16 tidskrifter. Prenumerationskortet skulle betraktas som en med pengar jämförbar betalning som utgjorde skattepliktig inkomst då den fåtts av arbetsgivaren. Arbetsgivaren var således skyldig att verkställa för-

skottsinnehållning på förmånen. Förhandsbesked för förskottsuppbörden till och med utgången av 1996. Omröstning 4-1.

Rekreations- och hobbyverksamhet

HFD 1985/2712 II 612

Ett bolag beslöt att såsom ersättning för godtagbara kostnader i anslutning till rekreations- eller fritidsverksamhet mot verifikat betala 100 mk/mån. till alla sina arbetstagare. Det var inte fråga om sådan av arbetsgivaren organiserad verksamhet som avses i 22 § 1 mom. 4 punkten IFSkL och varav erhållen förmån inte anses som skattepliktig löneinkomst. De kostnadsersättningar som bolaget betalat till sina arbetstagare utgjorde således i 4 § FörskL avsedd lön, på grundval av vilken arbetsgivares socialskyddsavgift skulle erläggas. Omröstning 5-2. Skatteåret 1984.

HFD 1987/3229

Ett bolag som idkade möbelindustri hade ca 60 arbetstagare, av vilka 8 med månadslön. Bolagets kontorspersonal och arbetsledarna på produktionssidan, dvs. alla arbetstagare med månadslön hade två gånger per dag fått gratis kaffe jämte kaffebröd. Kaffeförmånen ansågs utgöra en i 22 a § 4 punkten avsedd sedvanlig och skälig skattefri förmån varför på grundval av den inte skulle betalas arbetsgivares socialskyddsavgift. Löneutbetalningsåret 1984. Omröstning 3-1.

HFD 1997/1504 B

En bank från Uleåborgs län, i vilken antalet löntagare uppgick till 12 personer, hade i januari 1995 anordnat en åt direktionen och personalen avsedd operaresa till Helsingfors. Resan togs per flyg och inkvarteringen var på ett hotell i Helsingfors. På resan deltog 12 personer av vilka en hade betalt sin andel av resan. Av direktionen deltog på resan tre personer, av vilka direktionens ordförande och vice ordförande hade också sin make med. Resan ersatte 1994 års julklapp och lillajulsfest. Kostnaderna för resan uppgick till 1 356 mark per person.

Då beloppet av ifrågavarande operaresa togs i beaktande och då resan inte hade ersatt i fråga om personalen eller direktionen som deltagit på resan sådana utgifter som annars skulle ha förorsakats dem, skulle resan i fråga om personalen och direktionen betraktas som sådan sedvanlig och rimlig skattefri personalförmån som avses i 69 § 1 mom. inkomstskattelagen, på vilken förskottsinnehållning inte skulle verkställas eller arbetsgivares socialskyddsavgift betalas, men i fråga om makar som deltagit på resan skulle förmånen betraktas som sådan skattepliktig förmån som avses i 29 § inkomstskattelagen. Skatteår 1995. Omröstning 3-2.

Fribiljett given av trafikidkare

HFD 1983/1734 II 604

Ett bolag beviljade medlemmar av sin personal och vissa av deras nära anhöriga vissa fri- och rabattbiljetter, vilka närmare preciserades i bolagets interna anvisningar. Det ekonomiska värdet av de förmåner som bolaget sålunda beviljade sin personal var betydande och dessa förmåner kunde inte heller i övrigt jämställas med sedvanliga personalrabatter inom andra branscher. Dessa förmåner skulle sålunda anses vara bolagets arbetstagares i 4 § FörskL avsedda lön. Enär enligt företedd utredning det inom flygtrafiken var sedvanligt att bevilja avsevärda rabatter för resebiljetter på ruttflygningar skulle såsom värde av den förmån, vilken betraktades som lön anses 50 % av ifrågavarande flygrutts och reseklass normalpris då biljetten berättigade till platsbokning. Då bokningsrätt inte fanns skulle som värde av förmånen anses 30 % av normalpris. Omröstning 3-1. Skatteåren 1982 och 1983.

HFD 1987/3914

Samarbetsdelegationen för vissa kommuner hade tagit i bruk ett service- och tariffsystem för hela regionen. Med regionbiljetten är det möjligt att färdas i samtliga allmänna fortskaffningsmedel inom regionen. Samarbetsdelegationen och dess kommuner ersätter trafikidkarna för de kostnader som de åsamkas av regiontrafiken och får i stället räkna sig samtliga biljettintäkter till godo. Samarbetsdelegationen ämnade ge sina funktionärer och förtroendevalda regionbiljetter som är i kraft ett år. Länsskatteverket ansåg i sitt beslut, att samarbetsdelegationen betalar personalens levnadskostnader då den utfärdar personregionbiljetter och att prestationen således bör anses utgöra lön. Länsrätten förkastade

samarbetsdelegationens besvär och ansåg i motiveringen för sitt utslag att samarbetsdelegationen inte kan anses som en i 22 a § 2 mom. IFSkL avsedd trafikidkare. HFD ansåg att det inte fanns anledning att ändra LR:s utslag.

HFD 1987/4001

A hade av en flygtrafikidkare i vars förvaltningsråd han var medlem för resor till utlandet fått fribiljetter med platsreserveringsrätt. På dessa resor hade han representerat vissa bolag av vilka han fått löneinkomst. Då det beaktades att ifrågavarande bolag skulle ha ersatt A för de kostnader som resorna förorsakade, om han skulle ha skrivit reseräkningar, ansåg HFD att såsom A:s inkomst inte kunde räknas 50 % av värdet av förmånen, vilken andel skattenämnden och länsrätten hade ansett som naturaförmån. Skatteåret 1983.

HFD 1988/3889 B 586

Ett bolag som idkade passagerarbåttrafik gav årligen till sina arbetstagare sex fribiljetter vilka berättigade till tur och retur-resor mellan Finland och Sverige, till hyttplatser och till måltider ombord. Fribiljetterna ansågs som sådana i 22 a § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedda sedvanliga och skäliga förmåner inom branschen på vilka inte skulle verkställas förskottsinnehållning. Förhandsbesked. Skatteåret 1988. Omröstning 3-1-1.

HFD 1991/3387

Bolagets verksamhetsområde var att främja resandet och med denna avsikt bedriva resebyrårörelse och idka även annan till resebranschen hörande verksamhet. Bolaget hade sålt sällskapsresor till resemålen som det hade valt självt. Resorna ordnades under tider som bolaget hade valt självt. För sina charterflyg hade bolaget hyrt ett flygplan. Bolaget var inte i 22 a § 2 moment lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd trafikidkare och stadgandena i nämnt lagrum skulle inte tillämpas på förmånen av att bolaget hade gett till en resa berättigade fri- och rabattbiljetter till sina anställda.

Det var också frågan om rätten att föra talan i ärendet i högsta förvaltningsdomstolen. Beslutet av länsrätten, med vilket bolagets besvären över debiteringen av förskotts-innehållningar som inte hade verkställts och arbetsgivares socialskyddsavgifter som inte hade erlagts hade förkastats, gällde inte rätten av bolagets anställda på så sätt att de skulle ha haft rätt att ansöka om besvärstillstånd eller göra en i 2 § lagen om extraordinärt ändringssökande i förvaltningsärenden avsedd klagan beträffande ifrågavarande beslut av länsrätten.

10. PENSIONER OCH SOCIALA FÖRMÅNER

OM PENSIONSSYSTEMET

Finlands pensionssystem består i huvudsak av arbetspension som baserar sig på förvärvsarbete samt av folkpension som ger minimiskyddet och av garantipension.. Pensionssystemet kompletteras av frivilligt pensionsskydd.

Den obligatoriska pensionsförsäkringen för arbetstagare inom den privata sektorn och för företagare sköts i Finland av arbetspensionsförsäkringsbolag. Försäkringen av arbetstagare inom den offentliga sektorn sköts av Kommunernas pensionsförsäkring och Statskontoret. Sjömännens arbetspensionsförsäkring har ordnats i Sjömanspensionskassan. För lantbruksföretagarnas och stipendietagarnas pensionsförsäkring svarar å sin sida Lantbruksföretagarnas pensionsanstalt. Frivilliga pensionsförsäkringar beviljas av livförsäkringsbolag. Arbetsgivaren kan under vissa förutsättningar ordna sina anställdas obligatoriska och frivilliga pensionsförsäkring också med anlitande av pensionsstiftelser eller pensionskassor.

Folkpensionsanstalten administrerar folkpensionssystemetoch garantipensionen.

Väsentliga begrepp

Pensionsskyddet kan ordnas på många olika sätt. En *obligatorisk* pensionsförsäkring är en sådan försäkring som den försäkrade eller arbetsgivaren är skyldig att ta på basis av ett bindande stadgande i lagen eller ett kollektivavtal. En *lagstadgad* pensionsförsäkring är ett mera omfattande begrepp. Den täcker också de pensionsförsäkringar, vilka villkor är stadgade i lag och vilka är frivilliga (t.ex. registrerad tilläggspensioneller i ArPL 8 § avsedd frivillig pensionsförsäkring för person som har förtroendeuppdrag). Dessutom finns det*frivilliga* pensionsförsäkringar, som inte är lagstadgade.Sådana är till exempel en frivillig individuell och kollektiv pensionsförsäkring.. Pensionen kan också basera sig på en frivillig förbindelse (t.ex. sytning).

Folkpension och garantipension

Folkpensionen är var och ens grundpensionsskydd. På folkpensionen kan också olika fakultativa tillägg betalas.

Garantipensionen som avses i lagen om garantipension (703/2010) kompletterar minimipensionsskyddet som baserar sig på folkpensionssystemet.

Folkpensionen och garantipensionen inverkar reducerande på pensionen. Detta betyder, att deras belopp är desto mindre, ju större personens övriga pensionsinkomster som utgör förvärvsinkomst är. Om pensionsinkomsterna som utgör förvärvsinkomst överskrider en viss nivå, betalas till personen ingen folkpension eller garantipension alls.

Arbets- och företagarpensioner

Arbetsgivaren är skyldig att för sina anställda ordna ett pensionsskydd som uppfyller minimivillkoren. Detta förverkligas med en obligatorisk pensionsförsäkring. .Från början av år 2007 har pensionslagarna för arbetstagare inom privata branscher sammanslagits till en ArPL som gäller för alla arbetstagare. Samtidigt har pensionslagen för arbetstagare i kortvariga asrbetsförhållanden (KaPL) och pensionslagen för konstnärer och vissa andra arbetstagare i kortvariga arbetsförhållanden (KoPL) upphävts. Sjömanspensionslagen (SjPL) som gäller för löntagare inom privata branscher förblir likväl också i fortsättningen som en separat lag.

Pensionslagar inom offentliga branscher är statens pensionslag (StPL), den kommunala pensionslagen (KATPL) och den evangelisk-lutherska kyrkans pensionslag (KyPL).

Det obligatoriska pensionsskyddet kan ordnas också i en pensionsstiftelse eller -kassa.

Företagaren är skyldig att ordna sitt pensionsskydd antingen enligt företagarnas pensionslag (FöPL) eller lagen om pension för lantbruksföretagare (LFöPL).

Registrerade tilläggsförmåner

Arbetsgivaren har kunnat förbättra sina arbetstagares grundpensionsskydd genom lagstadgad frivillig tilläggspensionsförsäkring. Man har kunnat foga en sådan försäkring till företagets APL -försäkring såsom registrerat kollektivt tilläggspensionsskydd med iakttagande av Social- och hälsovårdsministeriets anvisningar. Registrerade tilläggspensionssystem spärrades från ingången av 2001 (lagen om ändring av lagen om pension för arbetstagare 654/2000). Gällande tilläggspensionssystem förblir i kraft, men nya försäkrade kan inte ansluta sig till dem.

Även en företagare har kunnat komplettera sitt pensionsskydd genom registrerat tilläggspensionsskydd enligt FöPL eller LFöPL. Också dessa system har spärrats från början av 2001 (lagen om ändring av lagen om pension för lantbruksföretagare 655/2000 och lagen om pension för företagare 656/2000).

Kollektiva tilläggspensionsförsäkringar

Arbetsgivaren kan med användande av kollektivt tilläggspensionsskydd som avses i ISL 95 a § ordna åt sina anställda pensionsförmåner som är bättre än förmånerna enligt obligatoriskt pensionsskydd. Med kollektivt tilläggspensionsskydd avses sådant frivilligt tilläggspensionsskydd som arbetsgivaren ordnat för en personkrets som består av arbetsgivarens anställda och vilken personkrets har definierats per grupp på basis av arbetsområdet eller annan därmed jämförbar grund så, att den i verkligheten inte riktar sig till utnämnda eller på annat sätt individuellt bestämda personer. Såsom kollektivt tilläggspensionsskydd betraktas inte ett arrangemang, som är avsett att gälla endast en hos arbetsgivaren anställd person i sänder.

Pension som baserar sig på en kollektiv tilläggspensionsförsäkring utgör skattepliktig förvärvsinkomst. Om kollektiv tilläggspension har berättas mera ingående i kapitel 9 Lön (se punkt Försäkringspremier) och 13 Avdrag från förvärvsinkomsterna (se punkt Avdrag från nettoförvärvsinkomster).

Frivilliga individuella pensionsförsäkringar

Det lagstadgade pensionsskyddet kan kompletteras även med frivilliga, individuella pensionsförsäkringar. Vem som helst kan ta en dylik försäkring, även arbetsgivaren. Pensionen beviljas i allmänhet för en viss tid. Med en frivillig pensionsförsäkring avses vid beskattningen en sådan ålderdomspensionsförsäkring och familjepensionsförsäkring samt en invaliditetspensionsförsäkring i anslutning till en dylik försäkring och arbetspensionsförsäkring, på vilken baserad pension är avsedd för att utbetalas i upprepade rater varje halvår eller med kortare mellanrum under den försäkrades eller förmånstagarens kvarstående livstid eller minst under två år.Från och med 2010 betraktas som frivillig pensionsförsäkring en försäkring, på voilken baserande pension betalas årligen eller med kortare mellanrum i minst två års tid.

I lagen om bundet långsiktigt sparande (1183/2009) avsett långsiktigt sparavtal är en med frivillig pensionsförsäkring jämförbar form av sparande, genom vilken spararen kan på eget initiativ förbättra sin utkomst under pensionstiden. Även om långsiktigt sparavtal liknar mycket en frivillig individuell pensionsförsäkring och på den tillämpas i stort sett samma skattebestämmelser, är det likväl inte frågan om en pensionsförsäkring.

Pension eller annan inkomst

I skattelagstiftningen finns inte exakta bestämmelser om, vilka inkomster som skulle behandlas som pension. Tolkningssituationer kan uppkomma till exempel av ersättningar för inkomstbortfall som avsetts vara långvariga. Man måste i oklara fall stöda sig på regleringen av betalningar samt på praxisen som blivit vedertagen i samband med tillämpningen av regleringen.

Till exempel i 17.1 § olycksfallsförsäkringslagen (608/1948) stadgas ett år som maximitid för betalning av dagpenning. I lagens 18 § stadgas, att olycksfallsförsäkring ska betalas efter det att utbetalning av ovan nämnd dagpenning har upphört. I brist på annan reglering kan dagpenningen ansesha förvandlats till pension efter ett år, om inte till exempel en domstol eller Statskontoret har ansett att prestationen ska betraktas som pension redan från första början (se HFD 1996/3613).

Ersättningar som fastställts som bestående och fortlöpande ska betraktas som pensionsinkomst redan från första början på samma sätt som prestationer som betalts till maken, barn och andra som är till underhåll berättigade.

BESKATTNING AV PENSIONER

Pensionerna beskattas i allmänhet såsom förvärvsinkomst. En pension som grundar sig på en frivilligindividuell pensionsförsäkring kan även utgöra kapitalinkomst (se senare kapitel Pensioner som grundar sig på individuell pensionsförsäkring.

Förhöjning av pensionen

Då pensionen försenas, betalas pensionen förhöjd för förseningstiden. Förseningsförhöjningen för en lagstadgad pension utgör samma inkomst som den inkomst, som förhöjs (ISL 61 a §, 1027/1999). Förhöjning som före år 2000 med stöd av 12 a § i trafikförsäkringslagen betalades på basis av pension och ersättning för inkomstbortfall utgjorde sådan kapitalinkomst som avses i 33.1 § i ISL.

PENSIONER I ENLIGHET MED FOLKPENSIONSLAGEN

Med stöd av folkpensionslagen kan utbetalas

a) ålderdomspension till den som fyllt 65 år eller förtida ålderspension till en försäkrad person som fyllt 62 år;(FPL 10.1§)

b) arbetsoförmögenhetspension till arbetsoförmögen försäkrad som är yngre än 65 år (FPL 12.1§), eller arbetsoförmögenhetspension i form av individuell förtidspension till föräkrad i ålder 55 - 64 år; eller

c) familjepension FPL 26.1§ och 40.1§).

Folkpension och tillägg till den

Folkpensionen utgör skattepliktig inkomst-.Från pensionsinkomsten beviljas pensionsinkomstavdrag vid stats- och kommunalbeskattningen. Avdragen garanterar att den skattskyldige inte behöver betala skatt i det fall att han endast erhåller folkpension eller annan lika stor pension.

Av prestationerna enligt folkpensionslagen är fortfarande skattefria tilläggen av folkpensionen (92 § 1 och 2 p. ISkL). Sådana här tillägg är barnförhöjning, fronttilläggoch extra fronttillägg .

Pensionstagarens vårdtillägg

Om pensionstagarens vårdtillägg har från och med början av 2008 bestämts i lagen om handikappförmåner.Pensionstagarens vårdbidrag utgör skattefri inkjomst (ISL 92 § 2 p.).

Individuell förtidspension

Betalning av individuell förtidspension och partiell individuell förtidspension har slutat vid utgången av 2008.

GARANTIPENSION

Lagen om garantipension trädde i kraft 1.3.2011. Garantipension kan betalas till en person som enligt lagen om tillämpning av lagstiftningen om bosättningsbaserad social trygghet (1573/1993) är bosatt i Finland. Garantipension betalas inte till personer som är bosatta utomlands.

Garantipensionens belopp är bundet till folkpensionsindexet (33 § i L om garantipension). Garantipensionen reduceras av andra pensioner, dvs. från garantipensionen dras av beloppet av andra pensioner som personen får (9 § i L om garantipension). Pensioner som reducerar garantipensionen är till exempel folkpensionen, arbetspensionen och motsva-

rande pensioner som har fåtts från utlandet. Pensioner som grundar sig på en frivillig pensionsförsäkring inverkar däremot inte på garantipensionens storlek. PÅ garantipensionens storlek inverkar inte heller övriga förvärvsinkomster eller kapitalinkomster. Det kan således hända, att garantipension betalas till exempel till en person som får endast folkpension.

Garantipensionen utgör skatteplitig förvärvsinkomst. Från garantipensionen görs pensionsinkomstavdrag i stats- och kommunalbeskattningen. För garantipension behöver man i praktiken betala ingen skatt alls, om personen som får garantipension har inga andra inkomster än lagstadgade pensioner.

FAMILJEPENSION

Familjepensionsskyddet ingår i förtjänstpensionssystemet enligt arbets-, tjänste- och företagarnas pensionslagar, ersättningssystemet enligt lagen om olycksfallsförsäkring, trafikförsäkringslagen och lagen om skada, ådragen i militärtjänst samt systemet enligt folkpensionslagen.

Änkepension

Berättigad till änkepension är en efterlevande make som inte har fyllt 65 år och som tillsammans med förmånslåtaren har ett gemensamt barn och vars äktenskap har ingåtts innan förmånslåtaren fyllt 65 år. En änka som inte har några barn har rätt till pensionen, om han då förmånslåtaren avlidit har fyllt 50 år och då äktenskapet ingåtts innan änkan fyllt 50 år och förmånslåtaren 65 år. Det förutsätts ytterligare att äktenskapet fortgått i minst fem år. Kvinnliga efterlevande makar födda före 1.7.1950 beviljas pensionen då de fyllt 40 år i stället för ovan nämnda 50 år.

Efterlevande make är dock inte berättigad till änkepensionen, om han eller hon erhåller arbetsoförmögenhetspension, ålderdomspension eller förtida ålderspension som utgår enligt folkpensionslagen eller annan motsvarande pension som betalas från utlandet.. Till en efterlevande make som erhåller dessa pensioner utbetalas emellertid från s.k. begynnelsepension det belopp, med vilket begynnelsepensionen överstiger nämnda pensioner.

Sambor har inte rätt till änkepensioner.

En efterlevande makes begynnelsepension

Till en efterlevande make betalas begynnelsepension under sex månader räknat från arvlåtarens död och därefter som fortsättningspension.

Rätten till änkepensionen upphör vid 65 års ålder eller då efterlevande make som är under 50 år ingår ett nytt äktenskap. En efterlevande make som är under 50 år gammal och har ingått ett nytt äktenskap och fått änkepension under ett års tid erhåller såsom engångsprestation ett belopp som motsvarar tre års änkepension.

Barnpension

Barnet har rätt till pension (grundbelopp och kompletteringsbelopp), ifall han inte har fyllt 18 år (tidigare 16 år). Hos ett studerande barn förblir rätten i kraft tills han eller hon fyller 21 år. Barnpensionen utbetalas till ett föräldralöst barn efter vartdera barn. Ett barn som inte erhåller invaliditetspension enligt folkpensionslagen är inte berättigad till barnpensionen .

LAGSTADGADE ARBETS- OCH FÖRTJÄNSTPENSIONER

Lagstadgade arbets- och förtjänstpensioner utgör skattepliktig förvärvsinkomst. Pensioner är skattepliktig inkomst oberoende av om pensionen utbetalas såsom ålderdoms-, invaliditets-, arbetslöshets- eller familjepension.Även förtida ålderspension utgör skattepliktig inkomst. På skattepliktigheten av pensionen inverkar inte, om det är staten, kommunen eller annat offentligt samfund, ett försäkringsbolag, en pensionsstiftelse, en pensionskassa, en arbetsgivare, tidigare arbetsgivare eller annan.

Makar till tjänstemän inom utrikesrepresentationen

Med pensionsinkomst jämställs ersättningen enligt lagen om särskild ersättning till make till tjänsteman inom utrikesrepresentationen (657/1989). Den kan utbetalas från 65 års ålder framåt.

PERIODISERING AV PENSION

Enligt 112 § ISkL kan en retroaktivt utbetalad lagstadgad pensionsinkomst periodiseras, om den utbetalade pensionen hänför sig till den tid av tre månader som föregår skatteåret och pensionsbeloppet är minst 500 euro. Periodiseringen är möjlig för högst tre år. Utbetalas pension för en längre tid än tre år, periodiseras den i tre lika stora rater för betalningsåret och för två föregående år.

Skatten för tidigare år räknas ut enligt då gällande skattegrunder med beaktande av även ifrågavarande års övriga inkomster. För hela pensionsinkomsten uträknad skatt debiteras för skatten för det år då inkomsten erhållits.

Periodiseringen utförs på den skattskyldiges yrkande. Möjligheten till periodisering angår alla lagstadgade pensioner, till exempel obligatoriska pensioner baserade på olycksfalls- och trafikförsäkringsskyddet.

Från och med år 2005 periodiseras pensionen endast om dess belopp är minst 500 euro om året.

PENSIONER BASERADE PÅ EN FRIVILLIG INDIVIDUELL PENSIONSFÖRSÄKRING

En pension baserad på en frivillig individuell pensionsförsäkring utgör vanligen skattepliktig inkomst i sin helhet. En prestation baserad på en pensionsförsäkring med engångspremie är emellertid skattepliktig endast delvis.

Som frivillig pensionsförsäkring vid beskattningen anses en sådan försäkring, på vilken baserade prestationer är avsedda för att betalas periodiskt varje halvår eller med kortare mellanrum under den skattskyldiges kvarvarande livstid eller minst under två år. (ISL 34 a.3 §). Från och med 2010 ska pensionen betalas i upprepade rater minst en gång om året i minst två års tid . Såsom frivillig pensionsförsäkring betraktas dessutom en *arbetsoförmögenhetspensionsförsäkring* och *arbetslöshetspensionsförsäkring* som ansluter sig till ovan nämnd ålders- och familjepensionsförsäkring. I definitionen finns inte någon begränsning om, till vem prestationerna betalas, hurdana prestationer det betalas samt om storleken av prestationerna. Avsikten med stadgandet är att närmast göra skillnad mellan pensionsförsäkringen och sparlivförsäkringen.

Pension kapital- eller förvärvsinkomst

Pension som betalas på basis av en pensionsförsäkring som den skattskyldige själv tecknat eller som tecknats av den skattskyldiges make beskattas antingen såsom kapitalinkomst eller såsom förvärvsinkomst. Hela pensionen utgör kapitalinkomst, om försäkringen har tecknats 6.5.2004 eller senare. Pension som betalas på basis av äldre pensioner utgör delvis kapitalinkomst och delvis förvärvsinkomst. Sådan pension som betalas på basis av försäkringspremier som dragits av från förvärvsinkomsten och på basis av premiernas avkastning utgör förvärvsinkomst. till övriga delar utgör pensionen kapitalinkomst. Försäkringsbolag antecknar i sina årsanmälningar vilkendera pension har betalts.

Återköp av en pensionsförsäkring

Skattepliktig inkomst är också förutom pension som betalas på basis av en pensionsförsäkring även andra försäkringsprestationer (ISL 34a. 1 §). Sådan annan försäkringsprestation är bland annat pensionens återköpsvärde. Om återköpsvärdet baserar sig på premier som avdragits både från förvärvsinkomster och från kapitalinkomster, fördelas återköpsvärdet i förvärvs- och kapitalinkomstandelen i förhållandet till försäkringens sparbelopp.

Försäkringsprestation eller annan engångsersättning som har betalts på grund av återköp utgör inte pension, som har betalts minst under två år på sätt som avses i ISL 34 a §. Förvärvsinkomstandelen utgör därför inte pensionsinkomst, utan annan förvärvsinkomst. Pensionsinkomstavdrag får inte göras för den.

Förhöjning av en försäkringsprestationi försäkringar som tecknats före 18.9.2009

Om en på försäkring grundande pension betalas under en kortare tid än två år, räknas beloppet som ska beskattas som kapitalinkomst till inkomst förhöjd med 50 procent . På samma sätt förfaras om pensionen återköps i strid mot förutsättningar som bestämts i ISL 54d. §. Den del av pensionen som utgör förvärvsinkomst förhöjs inte. Förhöjning fastställs inte, om den försäkrade visar, att premier för försäkringen i fråga inte har dragits av i beskattningen i Finland.

Förhöjning av pensionsprestationer i fråga om försäkringar som tecknats 18.9.2009 och senare

Om en frivillig pensionsförsäkring har tecknats 18.9.2009 eller senare, tillämpar man på den skattebestämmelser som trätt i kraft från och med 2010 (lagen om ändring av inkomstskattelagen 1741/2009). Enligt dem beskattas pension eller annan prestation såsom kapitalinkomst förhöjd med 50 procent i följande fall (ISL 34b.1 §):

- pensionen betalas under en kortare tid än 10 år;
- pensionen betalas innan den försäkrade uppnår åldern för ålderspension enligt lagen om pension för arbetstagare (395/2006); eller
- försäkringen återköps utan den i ISL 54 d.2 § 2 punkten bestämda grunden som ansluter sig till den försäkrades omständigheter.

Pensionen kan under vissa förutsättningar betalas under en kortare tid än 10 år utan att den beskattas förhöjd. Minimibetalningstiden förkortas nämligen med 2 år per varje sådant år, med vilket inledning av lyftandet av pensionen skjuts upp till senare tidpunkt än den allmänna pensionsåldern. Minimibetalningstiden förkortas likväl till högst 4 år (ISL 54 d. 5 §). Förhöjning faställs inte heller då pensionens inbetalningstid blir kortare än den i lagen stadgade minimitiden på grund av att den försäkrade dör innan den i lagen stadgade minimitiden uppfylls.

Pension kan alltid under ett kalenderår betalas högst 2 000 euro utan att den beskattas förhöjd (ISL 54 d. 4 § 1 punkten). Betalningstiden kan därför bli ännu kortare än de i lagen bestämda 6 - 10 år och pensionen beskattas inte förhöjd.

Förhöjning faställs inte heller till den del som den skattskyldige visar, att försäkringspremier inte har dragits av i beskattningen i Finland (ISL 34 b. 1 §).

Om pensionen utgör delvis förvärvsinkomst, höjs förvärvsinkomstens andel inte.

Från och med 2010 räknas pension som ansluter sig till frivillig pensionsförsäkring till mottagarens kapitalinkomst förhöjd med 20 procent, om:

- pensionens mottagare är någon annan än den försäkrade eller dennes make; eller
- familjepensionens mottagare är någon annan än sådan mottagarens nära anhörig som avses i ISL 34.4 § 2 punkten (ISL 34 a.2 §).

Sparmedel av en frivillig pensionsförsäkring kan från och med 2010 överföras till en annan frivillig pensionsförsäkring eller till långsiktigt sparavtal som avses i lagen om bundet lånsiktigt sparande (1183/2009) utan att det uppkommer några skattepåföljder av ärendet (ISL 34 b.5 §). Det förutsätts, att försäkringens sparmedel överförs i sin helhet.Om den nya pensionsförsäkringen eller det långsiktiga sparavtalet inte uppfyller de förutsättningar som ingår i ISL 54.d §, räknas värdet av sparmedel vid överföringstidpunkten till försäkringstecknarens kapitalinkomst förhöjda med 50 procent (ISL 34 b. 7 §).

Sparmedel räknas till kapitalinkomst förhöjda med 50 procent också om rätt till pension överlåts eller pantsätts (ISL 34 b.3 §).

Om sparmedel har på grund av överföring, överlåtelse eller pantsättning räknats till kapitalinkomst förhöjd med 50 procent, avdrar man beloppet som tidigare räknats till inkomst då pensionen lyfts, likväl inte förhöjningens andel.

Pensionsförsäkringar med engångspremie

Försäkringspremien för en individuell pensionsförsäkring kan utbetalas antingen såsom årsavgifter eller som engångspremie. Av pensioner med engångspremie och pensioner som erhållits genom köp, byte eller mot annat vederlag än fastighet eller annat därmed jämförbart fång mot vederlag, utgör följande andel skattepliktig förvärvsinkomst.

om pensionstagarens ålder vid skatteårets utgång ärunder 44 år	60 %
44-52 år	55 %
53-58 „	50 %
59-63 „	45 %
64-68 „	40 %
69-72 „	35 %
73-76 „	30 %
77-81 „	25 %
82-86 „	20 %
87-91 „	15 %
92 år eller mera	10 %

Delvis skattepliktig är bland annat en pension som baserar sig på en individuell pensionsförsäkring som den skattskyldige betalat på en gång (81 § ISkL). Engångspension utgör alltid förvärvsinkomst, även då försäkringen har tecknats 6.5.2004 eller senare. Delvis skattepliktig är också pensionen enligt lagen om avträdelsepension (1619/74) i fråga om dem som betalat försäkringspremien som enligt nämnda lag skall erläggas på en gång. (se 11 § i lagen om avträdelsepension sådan den lydde i lagen som trädde i kraft 1974.)I fråga om andra är avträdelsepensionen skattepliktig inkomst i sin helhet.

Återbäring av försäkringspremier, återköps- och ändringsvärde

Beloppet och ändringsvärdet som erhållits såsom återbäring av försäkringspremierna för en pensionsförsäkring eller genom återköp samt ändringsvärdet är skattepliktig förvärvsinkomst i sin helhet. I inkomstskattelagen ingår flera specialbestämmelser, på grund av vilka de ovan nämnda prestationerna kan bli beskattade till förhöjt belopp (se punkten om förhöjning av försäkringsprestationer).

Av återbäringen, återköpsvärdet eller ändringsvärdet av försäkringspremierna för en pensionsförsäkring med engångspremie som tagits själv utgör förvärvsinkomst. Endast avkastningen av försäkringen är emellertid skattepliktig (81.2 § ISkL).

Återbäringen av en försäkringspremie som betalats felaktigt är inte skattepliktig inkomst.

På långsiktigt sparavtal baserande prestation som utgör förvärvsinkomst

Prestationer som baserar sig på långsiktigt sparavtal utgör i allmänhet skattepliktig kapitalinkomst. Om till långsiktigt sparavtal har överförts medel från sådan frivillig pensionsförsäkring, vars premier man har kunnat dra av från förvärvsinkomsterna, utgör de årliga betalningarna av det långsiktiga sparavtalet förvärvsinkomst till den del som försäkringspremierna har dragits av från förvärvsinkomsterna. Prestationerna beskattas på samma sätt som pensioner som baserar sig på frivillig pensionsförsäkring. För dem beviljas till exempel pensionsinkomstavdrag.

SKATTEFRIA PENSIONER OCH UNDERHÅLLS-PRESTATIONER

Vissa pensioner och prestationer som betalas för uppehälle har i inkomstskattelagen stadgats som skattefria. Sådana skattefria prestationer är:

1) Barnförhöjning 92 § 1 p. ISL) i enligt folkpensionslagen (568/2007);

2) fronttillägg enligt lagen om frontmannapension (119/1977), extra fronttillägg samt fronttillägg enligt lagen om betalning av fronttillägg utomlands (988/1988) (92 § 2 p. ISL och 16 § lagen om frontmannapension, 589/1986);

3) vårdbidrag för pensionstagare enligt lagen om handikappförmåner (570/2007) (92 § 6 p. ISL)

4) bostadsbidrag enligt lagen om bostadsbidrag för pensionstagare (571/2007) (92 § 15 p. ISL);

5) sådan dagpenning, livränta och försörjningspension eller sådana tillägg i anslutning till dem som med stöd av obligatoriskt olycksfallsskadeskydd har utbetalts på grund av försäkringsfall som har inträffat före den 1 januari 1982, även då dessa förmåner har erhållits av arbetsgivaren i form av lön eller förskott, dock inte till den del som det årliga beloppet av livräntan eller försörjningspensionen överstiger 3 400 euro (80 § 2 p. ISL);

6) republikens presidents arvode pension, familjepension samt därutöver av staten bekostad bostads- och annan förmån (87 § ISL)

7) familjepension som utbetalas på basis av en försäkringshändelse som inträffat före 1.7.1990 (164 § ISL (1988/1240) och övergångsstadgandet för 143.3 § ISL.

Utöver de ovan nämnda prestationerna utgör skattefri inkomst även pension som staten före den 1 januari 1984 har beviljat för pris som har utdelats som erkänsla för vetenskaplig, konstnärlig eller allmännyttig verksamhet eller för annan förtjänstfull verksamhet, eller familjepension som hänför sig till sådan pension (80.1 § 3 p. ISL). Sådana pensioner är till exempel statens konstnärspension och journalistpension.

Skattefri inkomst är dessutom ersättningar på grund av kroppsskada, sjukdom eller dödsfall som inträffat i krigstjänst eller annars orsakats av en krigsoperation, då de av statens eller ett allmännyttigt samfunds medel har betalts i form av en engångsersättning eller fortlöpande ersättning till den skadade eller insjuknade själv eller till hans anhöriga (80 § 3 p. ISL). Stadgandet gäller bland annat för dagpenning och livränta som betalas med stöd av lagen om skada, ådragen i militärtjänst (404/1948).

Skattefri inkomst är också förmån som i samband med överlåtelse av fastighet före 1.1.1989 har innehållits för en viss tid eller livstid (*sytning),* då den erläggs såsom bostadsförmån, naturprodukter eller tjänster. Förmåner som med stöd av sytning fåtts i pengar eller i andra varor än naturprodukter utgör skattepliktig inkomst , om de betalats i pengar 1.1.1989 eller därefter på basis av en överenskommelse om fastighetsöverlåtelse (hänvisningsstadgandet i 143.3 § ISL till 164 § i 1989 års ISL). Sytning som 1.1.1989 eller därefter har betalts på basis av en överenskommelse om fastighetsöverlåtelse i form av pengar utgör skattepliktig kapitalinkomst (37.1 § ISL).

SOCIALA FÖRMÅNER

Sociala förmåner har ursprungligen varit skattefria. Systemet har utvecklats på det sättet att förmånerna har förbättrats och ersättningarna för förlorad inkomst har blivit skattepliktiga. Dagpenningar enligt sjukförsäkringslagen, lagen om olycksfallsförsäkring och trafikförsäkringslagen blev skattepliktiga år 1982. Folkpensionen stadgades skattepliktig år 1983 och arbetslöshetsskyddsförmånerna samt stödet för vård av barn i hemmet år 1985. Tilläggs- och kompletteringsdagpenningar utbetalda av sjukkassor blev skattepliktiga år 1992.

SJUKFÖRSÄKRING

Med stöd av sjukförsäkringslagen (1224/2004)erläggs dagpenning för sjuktid, moderskaps-, faderskaps- och föräldrapenning samt partiell föräldrapenning. Också sjukvårdskostnader ersätts med stöd av lagen.

Dagpenning-, moderskaps-, faderskaps- och föräldrapenningar samt partiell föräldrapenning enligt sjukförsäkringslagen är skattepliktig förvärvsinkomst. Också dagpenningar utbetalda av sjukkassorna blev skattepliktiga i början av år 1992. Skattepliktig inkomst är även ersättningarna enligt sjukförsäkringslagen som utbetalas på grund av minskade inkomster eller försämrad utkomst, t.ex. ersättningen för förlorad inkomst som utbeta-

lats till en förälder som deltagit i vård av barn i sjukhus.

Kostnadsersättningarna åter är skattefria.

Sjukdagpenning

Grunderna för dagpenningen

Utkomsten under sjuk- och förlossningstid försäkras med förmånerna som utbetalas med stöd av sjukförsäkringslagen (1224/2004). Till sjukförsäkringens dagpenning är berättigad en 16-67-årig person som är bosatt i Finland och som på grund av sjukdom inte kan utföra sitt arbete. Till dagpenningen är berättigad också en sådan person som på grund av en smittosam sjukdom har förordnats att vara borta från förvärvsarbetet eller som ålagts att skall isoleras.

Dagpenning utbetalas på basis av en kortvarig sjukdom för sex dagar i veckan som varat en kortare tid än ett år. Varar sjukdomen eller invaliditeten längre än ett år, ersätts den förlorade inkomsten med invalidpensioner enligt förtjänstpensionslagarna eller folkpensionslagen.

Dagpenningens belopp

Sjukdagpenningens storlek bestäms enligt den arbetsinkomst som konstaterats vid den senast verkställda beskattningen (SFL 11:1). Den granskas med löneindexet. Dagpenningen utgör vanligen cirka 80 procent av arbetsinkomsten.

Dagpenningens minimibelopp är 22,13 euro per dag under tiden 1.3.2011-31.12.2011. Minimibeloppet var tidigare 22,04 euro per dag. Från ingången av 2012 stiger minimibeloppet till 22,96 euro per dag.

Partiell sjukdagpenning

Från och med början av år 2007 har man även kunnat betala partiell sjukdagpenning, vars storlek är hälften av beloppet av den sjukdagpenning som omedelbart föregår den partiella sjukdagpenningen. Partiell sjukdagpenning kan betalas till en person som återvänder till deltidsarbete på basis av en överkommelse med arbetsgivaren. Dagpenningen kan betalas för 12 - 72 vardagar, med undantag för vissa mindre avvikelser.

Kostnadsersättningar

Även sjukvårdskostnader ersätts på basis av sjukförsäkringslagen (läkararvoden, forsknings- och vårdkostnader, mediciner, resor). Också tandvårdskostnader ersätts i vissa fall. Sjukförsäkringen ersätter kostnaderna för privat sjukvård. Ersättning erläggs inte för avgifterna som hälsovårdscentralen uppburit och vårddagavgifterna i sjukhus. Ersättning för mediciner utbetalas oberoende av vårdformen.

Dagpenningar i anslutning till barnets födelse

Som föräldrarnas utkomstskydd utbetalas i samband med barnets födelse bl.a. moderskaps-, faderskaps- och föräldrapenning. De är i regel lika stora som dagpenningen SFL 11:1). Från början av 1996 är minimibeloppet för moderskaps-, faderskaps- och föräldrapenningen 60 mk.

Moderskapspenning

Var och en som föder ett barn är berättigad till moderskapspenning. Den utbetalas därefter såsom föräldrapenning. Därefter utbetalas föräldrapenning.

Specialmoderskapspenning

För en gravid kvinna som utför riskfyllt arbete skall ordnas riskfritt arbete för graviditetstiden. Är detta inte möjligt, kan kvinnan ha moderskapsledighet för hela graviditetstiden samt erhålla specialmoderskapspenning.

Faderskapspenning

Faderskapspenning kan betalas för sammanlagt 18 dagar under moderskaps- och föräldrapenningsperioden. Fadern är dessutom berättigad till faderskapspenning för 1 - 12 vardagar omedelbart efter föräldrapenningsperiodens slut, om fadern har utnyttjat minst 12 sista vardagar av föräldrapenningsperioden.

Föräldrapenning

Föräldrapenning börjar utbetalas omedelbart efter upphörandet med moderskapspenningen. Penningen utbetalas antingen till pappan eller till mamman på basis av en ömsesidig överenskommelse. Pappan eller pappan som är sambo kan erhålla föräldrapenning, om han deltar i vården av barnet och inte arbetar. Ersättningen utbetalas inte samtidigt till båda av föräldrarna. Perioden då föräldrapenning utbetalas är 158 vardagar. Erläggandet av faderskapspenningen förkortar inte betalningstiden. Föds det flera än ett barn, förlängs perioden då föräldrapenning utbetalas med 60 vardagar.

Partiell föräldrapenning

Föräldrapenning kan betalas också partiellt. Förutsättningen är att båda makar arbetar på deltid under föräldrapenningperioden. Deltidsarbetet ska vara 40 - 60 % av den normala arbetstiden och lönen ska minska motsvarigt.

Stöd som ansluter sig till vård av ett sjukt barn

Specialvårdpenning

Specialvårdpenning utbetalas till föräldern till ett under 16-årigt sjukt eller handikappat barn under 16 år som enligt ordination deltagit i vården av barnet eller i rehabiliteringen på ett sjukhus eller en poliklinik. Förutsättningen är att föräldern på grund av att han deltagit i vården av barnet inte mera kan utföra sitt arbete och inte erhåller lön för denna tid. Också hemmamammor och studerande kan erhålla specialdagpenning.

Specialvårdpenningen ersätter förlorad inkomst, varför den är skattepliktig.

Vårdbidrag för barn

Om vårdbidrag för barn har från och med början av 2008 stadgats i lagen om handikappförmåner (570/2007). Stödets namn har samtidigt ändrats till handikappbidrag för personer under 16 år (se punkten handikappbidrag).

Sjukkassor

Sjukförsäkringsförmåner kan utbetalas förutom av folkpensionsanstalten även av kassorna avsedda i lagen om försäkringskassor (1164/1992), tidigare lagen om understödskassor).

Medlemmar av en sjukkassa är vanligen sådana personer som är i en viss arbetsgivares tjänst och som hör till en viss yrkeskår. Kassorna utbetalar lagstadgade sjukförsäkringsförmåner till sina medlemmar samt tilläggsförmåner som kompletterar dem (arbetsplatskassor) eller endast tilläggsförmåner.

Tilläggsförmånerna definieras i kassans stadgar. Sådana kan vara t.ex. kostnadsersättningarna som sjukförsäkringen inte ersätter (glasögon, sjukvård e.dyl.)

Kassorna kan också betala kompletterande dagpenning. Beloppet av den och betalningstiden definieras i kassans stadgar. Kompletterande dagpenning är vanligen lika stor som dagslönen. Den utbetalas för den tid, för vilken lön för sjuktiden skall utbetalas enligt kollektivavtalet. Den kompletterande dagpenningen ersätter lönen.

Tilläggsdagpenning utbetalas t.ex. för en tid då personen erhåller dagpenning enligt sjukförsäkringen. Med den kompletteras utkomstskyddet av kassans medlemmar.

Dagpenningar utbetalda av sjukkassor samt avgångsbidraget blev skattepliktiga år 1992.Enligt avgörandet HFD 1984 II 624 har de inte utgjort lön. Enligt sjukförsäkringslagen som trädde i kraft vid ingången av 2005 ska man likväl för kompletterande dagpenningar betala sjukvårdsavgift och arbetsgivares socialskyddsavgift.

Kostnadsersättningarna är skattefria i samma omfattning som kostnadsersättningar utbetalda av folkpensionsanstalten, eller om de skulle vara skattefria på grund av hälsovård som arbetsgivaren anordnat.

HANDIKAPPBIDRAG

Handikappförmåner enligt lagen om handikappförmåner (570/2007) är handikappbidrag för personer över 16 år och handikappbidrag för personer under 16 år. Dessa bidrag utör skattefri inkomst (ISL 92 § 6 punkt). Stöd utbetalas av Folkpensionsanstalten.

Handikappbidrag för personer över 16 år

Rätt till handikappbidrag har en person som fyllt 16 år och vars funktionsförmåga på grund av sjukdom, lyte eller skada beräknas vara nedsatt åtminstone ett år utan avbrott. Dessutom förutsätts att sjukdomen, lytet eller skadan medför olägenhet, hjälpbehov, behov av handledning och tillsyn eller särskilda kostnader. Bidraget har enligt personens behov av stöd graderats i bidrag med grundbelopp, förhöjt belopp och högsta belopp.

Handikappbidrag för personer under 16 år

För barn under 16 år kan betalas handikappbidrag för personer under 16 enligt lagen om lagen om handikappbidrag (570/2007). Betalning av bidraget förutsätter, att vården, omvårdnaden och rehabiliteringen i anslutning till sjukdom, lyte eller skada i minst sex månader innebär större belastning och bundenhet än vad som är vanligt jämfört med friska barn i samma ålder.

STÖD FÖR HEMVÅRD OCH PRIVAT VÅRD AV BARN

I början av augusti 1997 trädde i kraft lagen om stöd för hemvård och privat vård av barn (1128/1996). I lagen stadgas om de stödformer som kan fås då barnet inte vårdas i kommunal dagvård. Stöd som nämns i lagen är stöd för hemvård av barn, stöd för privat vård av barn och partiell vårdpenning.

Alla föräldrar till barn som inte fyllt tre år är fortsättningsvis berättigade att välja mellan kommunal dagvård och stöd för hemvård av barn eller stöd för privat vård av barn. Familjen kan dessutom välja antingen kommunal dagvård eller stöd för privat vård av barn då barnet inte ännu börjat grundskolan.

Stöd för hemvård av barn

Rätt till stöd för hemvård av barn tillkommer föräldrarna till ett barn som inte fyllt tre år. Vårdaren kan vara barnets förälder eller annan vårdare som familjen anställt. Då betalas vårdpenning.

Utöver vårdpenningen betalas vårdtillägg som är förbundet med inkomsterna. Vårdtillägg betalas endast för ett barn.

Kommunerna kan betala förhöjning på stöd för hemvård.Kommunen och Folkpensionsanstalten kan komma överens om, att Folkpensionsanstalten tar hand om betalningen.

Stöd för hemvård av barn är skattepliktig förvärvsinkomst för den förälder som får stödet.

Stöd för privat vård av barn

Stöd för privat vård av barn betalas direkt till en vårdproducent som angivits av barnets förälder. Denna kan vara en person eller en sammanslutning som bedriver barndagvårdsverksamhet mot ersättning. Vårdproducenten kan också stå i anställningsförhållande till barnets föräldrar. Han eller hon kan likväl inte vara medlem i samma hushåll.

Stöd för privat vård av barn består av vårdpenning och vårdtillägg. Vårdtillägget är förbundet med inkomsterna.Även stöd för privat vård kan betalas förhöjd på samma sätt som stöd för hemvård.

Stöd för privat vård av barn är skattepliktig inkomst för vårdproducenten.

Partiell vårdpenning

Föräldrarna till ett barn som är under tre år och som utför en förkortad arbetsdag kan erhålla partiell vårdpenning. Endast den ena av föräldrarna är berättigad till stödet, om han tjänstgör i ett arbets- eller tjänsteförhållande och har förkortat sin arbetstid till högst 30 timmar per vecka.

Partiell vårdpenning utgör skattepliktig förvärvsinkomst.

ANDRA VÅRDBIDRAG

Stöd för vård av en nära anhörig

Stöd för närståendevård baserar sig på socialvårdslagen och förordningen som utfärdats med stöd av denna lag (710/1982 och 318/1993). Kommunen kan utbetala stödet för vården av en långvarigt sjuk åldring eller handikappad person i hemmet. Grunden för beviljande av stödet är behovet av vård, möjligheterna att anordna sakkunnig vård samt hur bindande och krävande vårdarbetet är.

Vårdaren kan vara patientens nära vän, närstående eller någon annan person. Kommunen sluter med vårdaren ett avtal om stödet för vården av en nära anhörig. Avtalet innehåller en vård- och serviceplan.Vårdarvodet utbetalas direkt åt vårdaren. Det minsta vårdbidraget är 1 135 mk per månad.

Stöd för närståendevård utgör arbetsersättning (HFD 1997/561 se kapitel 9, Lön).

Servicesedel

Kommunerna övergår i allt större utsträckning till att använda olika servicesedlar. Det är fråga om en situation där kommunen inte längre själv producerar lagstadgade tjänster utan går över till köpta tjänster. Då ges personer som är berättigade till en viss tjänst en form av betalningsförbindelse, som kommunens invånare kan använda som betalningsmedel då han eller hon skaffar tjänsten från en privat producent av tjänster. Servicesedelns värde bestäms av kommunen. Sedeln är personlig. Den kan endast användas för betalning av tjänsten i fråga. Då dessa förutsättningar uppfylls, utgör servicesedeln inte skattepliktig förmån för mottagaren. Sedelns värde utgör skattepliktig inkomst för den som producerat tjänsten.

Servicesedel har använts till exempel för att ordna närståendevårdarnas semestrar och för hemvårds- och hälsovårdstjänster.

REHABILITERING

Med rehabilitering avses åtgärder genom vilka man försöker främja en handikappad persons eller invalids arbete, återupptagande av arbetet, social verksamhet och bästa möjliga omständigheter att klara sig på egen hand. Rehabiliteringen kan vara uppfostringsmässig, medicinsk, yrkesmässig eller social.

Utkomstskydd som betalas under rehabiliteringstiden kan basera sig på lagen om Folkpensionsanstaltens rehabiliteringsförmåner och rehabiliteringspenningförmåner (566/2005)

, arbetspensionslagar eller olycksfalls- eller trafikskadeskyddet.

På basis av olycksfallsförsäkringen betalas dagpenning eller olycksfallspension till fulla beloppet under utbildningstiden. Trafikskadeersättningen fortsätter normalt under rehabiliteringstiden.

Rehabiliteringspenning

Rehabiliteringspenning betalas av arbetspensionsanstalter och FPA. Beloppet av rehabiliteringspenning som arbetspensionsanstalten betalt är den i arbetspensionslagarna avsedda arbetsoförmögenhetspensionen ökad med 33 procent. FPA:s rehabiliteringspenning är lika stor som sjukförsäkringens dagpenning. Om den som rehabiliteras får pension, betalas till honom eller henne även 10 procent av pensionsbeloppet såsom rehabiliteringspenning. Denna rehabiliteringspenning utgör inte pension utan annan förvärvsinkomst.

FPA kan betala även rehabiliteringstillägg som baserar sig på prövning.

I anslutning till rehabiliteringen har den som rehabiliteras också möjlighet att få hjälpmedel som behövs för att arbetsförmågan och förtjänstmöjligheterna av en handikappad person kan förbättras eller bevaras.

Rehabiliteringspenning och rehabiliteringsbidrag utgör skattepliktig förvärvsinkomst. Övriga prestationer i anslutnng till rehabiliteringen är skattefria (92 § 19 p. ISL).

Rehabiliteringsstöd

Rehabiliteringsstöd betalas när aktiva rehabiliteringsåtgärder inleds eller man kan förvänta

sig att den sökandes sjukdom eller skada skall bli bättre med lämplig vård. Rehabiliteringsstödet ersatte den tidsbunddna invalidpensionen , då arbetspensionslagarna ändrades från och med 1.1.1996. Motsvarande ändring gjordes också i folkpensionslagen.

Rehabiliteringsstödetär pensionsinkomst och berättigar till pensionsinkomstavdrag. Stödet kan också periodiseras på samma sätt som pensionsinkomst.

Rehabiliteringstillägg

Arbetspensionsanstalterna betalar rehabiliteringstillägg för den tid då personen genomgår aktiv rehabilitering. Rehabiliteringstillägg kan också betalas till en person som tills vidare får invalidpension.

Storleken på tillägget är 33 procent av beloppet av arbetspensioner som hållller på att betalas.

Rehabitliteringstillägget utgör pensionsinkomst.

Andra stöd

Till invalider och personer med mentala problem kan i form av till vården ansluten åtgärd betalas olika stöd, vilka endast förutsätter ringa arbetsinsats. Kommunen skall enligt mentalvårdslagen (1116/1990), lagen angående specialomsorger om utvecklingsstörda (519/1977) och lagen om missbrukarvård (41/1986) ta hand om tjänster och vård som avses i dessa lagar. Som en vårdform används arbets- och dagverksamhet. Likadan verksamhet kan också anordnas på socialvårdens övriga områden. Till dem som vårdas betalas olika bidrag (t.ex. flit-, uppmuntrings-, rehabiliterings- och terapipenning), vilka nominellt ansluter sig till arbete som utförs av en handikappad person.

Skattepliktig inkomst är inte verksamhets- eller andra bidrag på högst 12 euro per dag som betalas för arbets- eller dagverksamhet som kommunen eller andra offentliga samfund som bedriver social- eller hälsovård eller allmännyttiga samfund ordnar för utvecklingshämmade, psykiatriska patienter, klienter inom missbrukarvården eller andra klienter inom socialvården, när bidraget stöder klientens vård, rehabilitering eller anpassning till samhället (92 § punkt 23 i ISL, 1128/2005).

Stadgandet tillämpas då bidraget betalas på grund av vård eller rehabilitering. Skattefriheten gäller inte för arbete som utförs i arbetsförhållande. Således är till exempel ersättning som fåtts för skyddat arbete skattepliktig löneinkomst. Hela beloppet är skattepliktig inkomst också då stöd betalas mera än 12 euro per dag.

UTKOMSTSKYDD FÖR ARBETSLÖSA

Om arbetslöshetsskydd stadgas i lagen om utkomstskydd för arbetslösa (1290/2002).Bestämmelser om beviljande av arbetslöshetsskydd finns dessutom i i lagen om offentlig arbetskraftsservice (1295/2002) och i förordningen (1344/2002).

Arbetslöshetsdagpenningar och arbetsmarknadsstöd

Förmåner enligt arbetslöshetsskyddslagen är grunddagpenningen som Folkpensionsanstalten utbetalt och enligt förvärsinkomsten utgående förvärvsdagpenning som arbetslöshetskassorna utbetalt.

Grunddagpenning

Grunddagpenningen utbetalas till arbetslösa personer som inte är medlemmar av en arbetslöshetskassa. Grunddagpenning utbetalas för hela arbetslöshetstiden. Försörjer den arbetslösa personen barn under 18 år, förhöjs dagpenningen. Grunddagpenningen kan höjas också då, personen har en lång arbetshistoria bakom sig. Grunddagpenning betalas retroaktivt i fyra veckors perioder.

Grunddagpenningen utgör skattepliktig förvärvsinkomst.

Förvärvsdagpenning

Arbetslöshetskassorna utbetalar dagpenning till sina medlemmar förvärvsdagpenning som

betalas med förvärvsinkomsterna som grund . Med den försöker man bevara den arbetslösa personens inkomstnivå i skäligt förhållande till de sedvanliga förvärvsinkomsterna som föregår arbetslösheten. Förvärvsdagpenningen består av en grunddel, förvärvsdel och barnförhöjning. Förvärvsdagpenning utbetalas för högst 500 arbetslöshetsdagar under fyra på varandra följande kalenderår. Då arbetssökanden inte mera är berättigad till förvärvsdagpenningen, kan han ansöka om arbetsmarknadsstöd.

Förvärvsdagpenningens grunddel är lika stor som grunddagpenningen som fastställs årligen. Förtjänstdelen beräknas å sin sida såsom en procentuell andel av skillnaden mellan lönen och grunddelen.

Förtjänstdelen kan betalas förhöjd. Förhöjning kan betalas bland annat i samband med uppsägning, om uppsägningen grundar sig på ekonomiska eller produktionsbaserade orsaker. Förhöjd förvärvsdagpenning betalas för högst 200 dagar. Förhöjning av förtjänstdelen ersatte systemet med avgångsbidrag som var i kraft till och med år 2003.

Till en mottagare av förvärvsdagpenning som hör till kretsen för omställningsskyddet kan man betala omställningsskyddets förtjänstdel. Storleken av omställningsskyddets förtjänstdel bestäms som en procentuell andel av skillnaden mellan grunddagpenningen och lönen. Omställningsskyddets förtjänstdel kan betalas högst för 200 dagar.

Förvärvsdagpenningen och förhöjning av den utgör skattepliktig förvärvsinkomst.

Arbetsmarknadsstöd

Arbetsmarknadsstöd betalas enligt lagen om utkomstskydd för arbetslösa till en arbetslös person som skulle kvarbli utanför systemet med arbetslöshetsskydd. Stöd betalas till dem som första gången kommer till arbetsmarknaden samt till dem som har erhållit arbetslöshetsdagpenning den maximala tiden, dvs. 500 dagar. Arbetsmarknadsstöd betalas 180 dagar och därefter arbetsmarknadsstöd enligt behovsprövning en obegränsad tid.

Arbetsmarknadsstödet är lika stort som grunddagpenningen. Stödet kan betalas även delvis till en arbetslös person som bor i sina föräldrars hushåll. Stödbeloppet utgör då 60 procent av arbetsmarknadsstödet enligt behovsprövning.

Arbetsmarknadsstöd utgör skattepliktig förvärvsinkomst.

Resebidrag

Arbetsmarknadsstöd kan betalas som resebidrag till en person tar emot heltidsarbete som varar i minst två månader utanför sitt pendlingsområde (Lagen om utkomstskydd för arbetslösa 7:3 §). Resebidrag kan också betalas på grund av arbete som ansluter sig till läroavtal som avses i lagen om yrkesutbildning (630/1998) och lagen om yrkesinriktad vuxenutbildning (631/1998) samt till tjänsteförhållande.

Utbildningsdagpenning

Utbildningsdagpenning betalas inte mera efter ingången av 2010 (lagen om ändring av lagen om utkomstskydd för arbetslösa 1188/2009). I fortsättningen betalas till arbetslösa för utbildningstiden arbetslöshetsförmåner (arbetslöshetsdagpenning eller arbetsmarknadsstöd) som avses i lagen om utkomstskydd för arbetslösa (1290/2002).

Deltidstillägg

För att möjligheterna till deltidsarbete skall öka kan arbetstagare som frivilligt övergår från heltidsarbete till deltidsarbete enligt 7:5.2 § lagen om offentlig arbetskraftsservice beviljas ersättning för minskad inkomst (deltidstillägg), om arbetsgivaren samtidigt förbinder sig att för motsvarande tid anställa en av arbetskraftsbyrån anvisad person som är arbetslös arbetssökande vid densamma.

Deltidstillägget är hälften av skillnaden mellan lön för heltidsarbete och deltidsarbete hos person som gått över till deltidsarbete. Deltidstillägget utgör skattepliktig förvärvsinkomst.

Övriga stöd som betalas till en arbetslös person

Utbildningsstöd

Betalning av utbildningsstöd har i regel slopats från början av 2010 (lagen om ändring av lagen om offentlig arbetskraftsservice 1198/2009). För utbildningstiden betalas arbetslöshetsförmån och ersättning för uppehälle. Utbildningsstöd kan likväl betalas också i fortsättningen till en sådan person, vars arbetskraftspolitiska utbildning har inletts före 2010.

Sysselsättningsstöd för person som deltar i träning för arbetslivet

Betalning av sysselsättningsstöd direkt till arbetstagarens slutade vid ingången av 2010 (lagen om ändring av lagen om offentlig arbetskraftsservice 1198/2009). sysselsättningsstödet som betalas till en arbetslös person ersätts i fortsättningen med arbetslöshetsförmån.

Tillägg för sysselsättningsplan

Från och med ingången av 2010 slopades betalning av tillägg för sysselsättningsplan (lagen om ändring av lagen om offentlig arbetskraftsservice 1198/2009)Tillägg för sysselsättningsplan som ansluter sig till inkomstrelaterad dagpenning ersattes med omställningsskyddets förtjänstdel. Grunddagpenningens tillägg för sysselsättningsplan ändrades till omställningsskyddstillägg.

Pensionsstöd

Betalning av pensionsstöd har slutat under 2009, eftersom de sista mottagare av pensionsstöd fyllde då 62 år och går över till ålderspension.

Kostnadsersättningar i anslutning till arbetskaraftsservice

Med stöd av lagen om offentlig arbetskraftsservice kan åt arbetslös eller handikappad person betalas kostnadsersättningar som ansluter sig till arbetskraftsservice. Dessa ersättningar är skattefria med stöd av 92 § 11 punkten ISL.

Alterneringsersättning

I början av 1996 trädde lagen om försök med alterneringsledighet i kraft. En arbetstagare kan med sin arbetsgivare ingå ett avtal om att vara alterneringsledig om arbetsgivaren förbinder sig att anställa en arbetslös arbetssökande för motsvarande tid. Alterneringsledigheten kan vara mellan 3 - 12 månader.

Till arbetstagaren betalas alterneringsersättning i proportion till arbetslöshetsdagpenningen. Ersättningen är högst 70 procent av den arbetslöshetsdagpenning som arbetstagaren skulle ha rätt till. Om den som alternerar har en arbetshistoria om minst 25 år, utgör alterneringsersättningen 80 procent av arbetslöshetsdagpenningen.

Alterneringsersättningarna betalas av arbetslöshetskassorna eller FPA.

Alterneringsersättningen utgör skattepliktig förvärvsinkomst.

Sysselsättning på eget initiativ och inledande av företagsverksamhet

Sysselsättningsstöd för den som ämnar bli företagare

Arbetskraftsbyråerna kan betala sysselsättnngsstöd med benämningenstartpenning till en arbetslös som ämnar bli företagare (lagen om offentlig arbetskraftsservice 1295/2002, 7:5.1 §). Startpenningen är avsett för att trygga företagarens egen utkomst för tiden för inledande av företagsverksamhet .

Stöd utbetalas för högst 10 månader. Beloppet av stödet är det normala sysselsättningsstödet (lagen om offentlig arbetsmarknadsstöd 1295/2002, 1:7.1 § 10 p.) förhöjt med 0 - 80procent. Stöd utbetalas för högst fem dagar per vecka. Med stöd av en tillfällig lag 1050/2004) kunde startpenning beviljas till och med utgången av år 2007 även andra personer än arbetslösa arbetssökande. Till exempel en person som går över från avlönat

arbete till företagare kan få startpenning då verksamheten inleds (1050/2004).

Startpenningen utgör skattepliktig förvärvsinkomst.

Stöd för den som sysselsatt en arbetslös person

Lönesubvention

För främjandet av sysselsättning av och för förbättring av förutsättningarna för placering i arbetslivet för en arbetslös arbetssökande kan arbetsgivaren av sysselsättningsmedel beviljas lönesubvention för att användas för löneutgifterna. Lönesubventionen ersatte från början av år 2006 övriga stöd som beviljades arbetsgivarna för löneutgifterna (lagen om offentlig arbetskrtaftsservice (1295/2002).

Lönesubventionen utgör skattefri inkomst för hushåll (ISL 92 § 13 p.).

Sammansatt stöd

Experimentet med sammansatt stöd upphörde i slutet av år 2005. Sammansatt stöd har likväl kunnatbetalas ännu till och med utgången av år 2007 på basis av beslut som fattats före år 2006.

Understöd som erhållits för reparation av bostäder

För sysselsättning beviljar staten kommunerna anslag som skall användas för reparation av bostäder. Stödet är skattefritt för alla fysiska personer (92 § 16 p. ISL).

Om pensionstagaren får understödet såsom arbete utfört av en person avlönad med anslag beviljade för reparation av bostäder, kan förmånen som uppkommit med anledning av understödet betraktas som skattefri.

Avgångsbidrag och upprepad ersättning

Systemet med avgångsbidrag upphörde 31.12.2002.Avgångsbidraget var en förmån som hade stadgats som skattefri i inkomstskattelagen. Avgångsbidraget kunde betalas på basis av arbets- och tjänsteförhållanden som utgått före år 2003 enligt lagen om utbildnings- och avgångsbidragsfonden (537/1990) eller med stöd av statstjänstemannalagen (750/1994).

Vid ingången av år 2003 trädde i kraft lagen om utbildningsfonden (1306/2002). Utbetalning av skattefritt avgångsbidrag, avgångsbidragets vuxenutbildningstillägg samt Statskontorets förmåner upphörde och de flyttades över till en del av det skattebelagda arbetslöshetsskyddet så, att arbetslöshetsunderstödet betalas förhöjt då vissa förutsättningar uppfylls.

Periodisk ersättning enligt statstjänstemannalagen

Till en ordinarie tjänsteman för vilken beviljats avgångsbidrag kan man ytterligare enligt prövning erlägga periodisk ersättning. Även om betalning av avgångsbidrag har slopats, betalas periodisk ersättning också i fortsättningen (tjänstemannalagen 755/1986 och 750/1994).Periodisk ersättning är skattepliktig förvärvsinkomst på basis av 29 § ISL.

Stöd för lantbruksföretagare

Avträdelseersättning

Till lantbruksföretagare som åren 1993 - 1995 bestående upphörde med att idka jordbruk för minskning av lantbruksproduktion utbetalas avträdelsebidrag (lagen om avträdelsebidrag för lantbruksföretagare, 1330/1992). Ersättning utbetalas då avträdaren vid avträdelsen fyllt 55 år men inte 65 år.

Avträdelseersättning består av grundbeloppet och avträdelsetilllägget. Grundbeloppet motsvarar invaliditetspensionen enligt pensionslagen för lantbruksföretagare. Avträdelsetillägget bestäms enligt åkerarealen och antalet husdjur. Lantbruksföretagarnas pensionsanstalt utbetalar ersättningen.

Avträdelseersättningen är en ersättning som erhållits utöver den skattepliktiga förvärvsinkomsten eller i stället för den, varför den är skattepliktig förvärvsinkomst. Den är

emellertid inte pensionsinkomst som berättigar till pensionsinkomstavdraget.

Avträdelsestöd

Till en lantbruksföretagare har man ända från början av året 1995 kunnat betala avträdelsestöd. På detta sätt kan förverkligas det jordbrukets system med förtidspension som avses i EU:s stadganden. Om avträdelsen har skett under 2000\-2002, baserar stödet sig på det nationella systemet.

Till avträdelsestödet är berättigade 55-64 -åriga jordbruksföretagare som varaktigt slutar idkandet av kommersiellt jordbruk genom att de överlåter eller uthyr åkrarna till en yngre odlare. Grundbeloppet och kompletteringsdelen av avträdelsestödet betraktas vid tillämpning av 100 och 101 § ISL som en pensionsinkomst som berättigar till pensionsinkomstavdraget (lagen om avträdelsestöd för lantbruksföretagare (1293/1994) 40.4 §).

STUDIESTÖD

Studiestöd kan beviljas på basis av lagen om studiestöd (65/1994) åt studerande som antagits till en läroanstalt och som bedriver heltidsstudier. Såsom heltidsstudier betraktas avläggande av högskoleexamen samt slutförande av gymnasiets, yrkesläroanstaltens eller folkhögskolans lärokurs, om deras omfattning uppfyller bestämmelserna i förordningen om studiestöd. Studiestöd kan också beviljas för studier utomlands, om studierna motsvarar ovan nämnda studier i Finland eller ingår i en examen som avläggs i Finland. Studiestödet består av studiepenning, bostadstillägg och statsborgen för studielån.

Studiepenning

Studiepenningens belopp bestäms på basis av studerandes ålder och boendeform. Den utgör skattepliktig inkomst. Den som får studiepenning beviljas likväl avdrag för studiepenning vid kommunalbeskattningen. Avdraget har dimensionerats så, att det ska tillsammans med grundavdraget leda till att 12 månaders studiepenning blir skattefri. Avdraget minskar allt efter som inkomsterna ökar. Om studeranden har också andra inkomster, ska också studiepenningen eller en del därav omfattas av beskattningen.

Vuxenutbildningsstöd

Utbetalning av vuxenutbildningsstöd som avses i lagen om vuxenutbildningsstöd (1276/2000) har inletts den 1 augusti 2001. Med vuxenutbildningsstöd och därtill ansluten statsborgen för studielån understöds frivillig yrkesinriktad utbildning av sysselsatta löntagare och företagare.

Stöd beviljas för yrkesinriktad och yrkesskickligheten förbättrande utbildning som anordnas i läroverk vars verksamhet övervakas offentligt. Understödet förutsätter frånvaro från förvärvsarbete antingen på studieledighet eller på något annat sätt varom överenskommits med arbetsgivaren samt ersättning för inkomstbortfall under utbildningstiden.

Vuxenutbildningsstöd utbetalas av Utbildningsfonden.Stödets storlek beror på förtjänsten som fåtts före stödperiodens början. Stödet utgör skattepliktig förvärvsinkomst. Studiepenningavdraget får inte göras på det.

Stödet ersatte vuxenstudiepenningen och yrkesutbildningspenningen som utbildnings- och avgångsbidragsfonden utbetalt.

Yrkesexamensstipendium

Utbildningsfonden kan betala ett yrkesexamensstipendium till en person som avlagt en fristående examen. Yrkesexamensstipendiret som Utbildningsfonden har betalt är fri från skatt (92 § 10 p. ISL)

ASYLSÖKANDE OCH FLYKTINGAR

Om utplacering och tryggande av utkomsten av flyktingar och asylsökande stadgas i lagen om särskilt understöd till invandrare (1192/2002) och i lagen om främjande av invandrares integration samt inkvartering av asylsökande (493/99) samt i förodningen

(511/99) på grund av lagen och i statsrådets beslut (512/99).

Särskilt stöd

Genom särskilt stöd försöker man säkra tillräcklig utkomst under ålderdomstiden och arbetslöshetstiden till en invandrare som antagligen annars skulle vara i behov av utkomststöd. Särskilt stöd till invandrare kan beviljas invandrare som fyllt 65 år och på basis av arbetsoförmögenhet tills vidare eller för bestämds tid även invandrare som är yngre än 65 år.

Särskilt stöd är skattefritt (92 § 9 p. ISL).

Lagen om särskilt stöd till invandrare har slopats från och med 1.3.2011 genom lagen om garantipension 703/2010. Betalning av särslkilt stöd till invandrare upphör och stödets mottagare beviljas garantipension från och med 1.3.2011 utan särskild ansökan. (L om garantipension 40.1 §).

Utkomststöd

Utkomststöd kan i enlighet med lagen om utkomststöd beviljas personer som omfattas av mottagning av flyktingar och asylsökande. Av utkomststödet avdras 5 procent som ersättning för inkvartering i mottagningscentrumet. Från utkomststödets grunddel avdras 10 procent för vuxna och 15 procent för barn som ersättning för service som anordnas i mottagningscentrumet.

Utkomststödet är skattefritt.

Integrationsstöd

Integrationsstödet är ett stöd för en invandrare för att trygga försörjningen under den tid under vilken integrationsplan är i kraft. Stöd kan betalas till flykting och sådan asylsökande som fått uppehållstillstånd. Integrationsstöd består av arbetsmarknadsstöd och utkomststöd.

Integrationsstödet utgör skattepliktig förvärvsinkomst till den del som det betalas som arbetsmarknadsstöd.

Återflyttningsbidrag

Såsom sådant återflyttningsbidrag som avses i 8a § lagen om främjande av invandrares integration samt inkvartering av asylsökande (493/1999) kan beviljas rimliga resekostnader och flyttningskostnader samt bidrag för återvändande till hemlandet eller det land där flyktingen haft sin tidigare hemvist.Återflyttningsbidraget är skattefritt.

FÅNGAR

För arbete som utförs för statens räkning betalas till fångar i öppna anstalter gängse lön, som utgör skattepliktig inkomst för mottagaren.

Till fångar som avtjänar straff i tvångsinrättning betalas för arbetet sysselsättningspenning. Sysselsättningspenning betalas även till fångar som deltar i förberedande arbete, utbildning eller annan verksamhet som fängelsen ordnat eller godkänt. Sysselsättningspenningen utgör skattefri inkmomst från och med 1.10.2006 (ISL 92 § 21 punkten, 770/2005).

Till fångar som är befriade från deltagande, betalas brukspenning. Brukspenning betalas också för sådan arbets- eller sysselsättningsaperiod för vilken sysselsättningspenning inte betalas. Brukspenningen har också tidigare varit skattefri inkomst för mottagaren.

Även sysselsättnings- och brukspenning som betalas till rannsakningsfånge utgör skattefri inkomst.

UNDERSTÖD

Periodiskt understöd

Skattepliktigt är inte sådant underhåll i form av pengar eller varor som på basis av en frivillig förbindelse eller någon annan förpliktelse på bestämda tider betalas till en tidigare make eller till en make som på grund av söndring i äktenskapet är stadigvarande bosatt på annat håll (91 § ISL).

Underhållsbidrag för barn

Skattepliktig inkomst är inte sådant underhållsbidrag för barn som har fastställts genom

dom eller avtal enligt lagstiftningen om underhåll för barn eller som annars erhålls för sådant underhåll (90 § ISL).

Skattepliktig inkomst är således inte till exempel underhållsbidrag som erläggs till ett barn som är fött utanför äktenskapet eller underhållsbidrag som på grund av skilsmässa erläggs till barnet, inte heller understöd till ett eget barn på grund av hans studier.

Är prestationstagaren annan än ovan avsedd make eller barn, kan prestationen beskattas med stöd av stadgandena om skattepliktigheten av annan inkomst enligt ISL, till exempel som pension. Engångsprestationen kan i vissa fall beskattas som gåva enligt lagen om skatt på arv och gåva.

SKATTEFRIA SOCIALA FÖRMÅNER

Skattefria sociala förmåner är enligt 92 § punkt 3 - 25:

3) begravningshjälp;

4) moderskapsunderstöd enligt lagen om moderskapsunderstöd (477/1993)och stöd för kostnader för internationell adoption;

5) barnbidrag;

6) handikappstöd, kostersättning och vårdbidrag för pensionstagare som betalas med stöd av lagen om handikappförmåner (570/2007), ;

7) Underhållsstöd enligt lagen om underhållstryggnet (671/1998);

8) värnpliktigs dagpenning och militärunderstöd;

9) särskilt stöd enligt lagen om särskilt stöd till invandrare (1192/2002);

10) yrkesexamenstipendium enligt lagen om utbildningsfonden (1306/2002);

11) kostnadsersättningar som i anslutning till arbetskraftsservice betalas med stöd av lagen om offentlig arbetsskaftsservice till arbetslös eller handikappad person samt ersättning för uppehälle som avses i 10 kap. 3 och 6 § samma lag och förmånerna som avses i 10 kap 2 § 1 mom samma lag ;

12) ekonomiska förmåner som en i 39 § i lagen om yrkesutbildning (630/1998) avsedd elev som deltar i läroavtalsutbildning erhållit från statsmedel;

13) sysselsättningsstöd till fysisk person i enlighet med lagen om offentlig arbetskaftsservice (1295/2002);

14) räntestöd som i enlighet med lagen om studiestöd (65/1994) betalas av statsmedel; ;

15) bostadsbidrag enligt lagen om bostadsbidrag (408/1975) och enligt lagen ompensionstagarnas bostadsbidrag 571/2007 samt bostadstillägg enligt lagen om studiestöd (65/1994);

16) understöd som en fysisk person från statsmedel erhållit för reparation av en bostad;

17) förmåner avsedda i lagen om service och stöd på grund av handikapp (380/1987);

handikappbidragenligt lagen om handikappbidrag (124/1988) upphävts från och med 1.1.2009;

19)I lagen om Folkpensionsanstaltens rehabiliteringsförmåner och rehabiliteringspenningförmåner (566/2005) avsedda rehabiliteringsförmåner samt i 31 § i nämnda lag avsedd ersättning för uppehälle;

bevisningskostnadermed statens medel (666/1972) erhållits från statsmedel; punkt 20 har upphävts genom lagen 528/2005, som trädde i kraft 20.7.2005.Innehållet har flyttats till den nya 92b § inkomstskattelagen)

21) sysselsättnings- eller brukspenning som betalas till fångar som avtjänar straff eller till häktade (770/2005).

22) utkomststöd enligt lagen om utkomststöd (1412/1997);

23) verksamhets- eller andra bidrag på i genomsnitt högst 12 euro per dag som betalas för arbets- eller dagverksamhet som kommunen eller andra offentliga samfund som bedriver social- eller hälsovård eller allmännyttiga samfund ordnar för utvecklingshämmade, psykiatriska patienter, klienter inom missbrukarvården eller andra klienter inom socialvården, när bidraget stöder klientens vård, rehabilitering eller anpassning till samhället;

24) stöd för skolresor som avses i lagen om stöd för skolresor för studerande i gymnasier och yrkeslläroanstalter (48/1997) och som betalas till studeranden själv.

25) polisaspirantens dagpenning /1273/2004)

ÅTERINDRIVNING AV SOCIALA FÖRMÅNER

Betalningen återindrivs direkt från kunden

Pensioner, olika dagpenningar och andra förmåner kan i olika situationer återindrivas från prestationens mottagare. Studeranden kan återbetala studiestöd också på eget initiativ, om studerandens inkomster har överskridit den inkomstgräns efter vilken man inte längre har rätt till studiepenning. Enligt tidigare beskattnings- och rättspraxis avdrogs det återindrivna beloppet i beskattningen för det år för vilket det hade återindrivits.(HFD 2002/3438)

Till inkomstskattelagen har från och med början av år 2005 fogats en ny 112 a § (561/2004). enligt bestämmelsen dras det återindrivna beloppet i huvudsak av i beskattningen för det år då betalningen återbetalas. Avdraget görs i form av skatterättelse för återbetalningsåret på samma sätt som avdragen från nettoförvärvsinkomsten i stats- och kommunalbeskattningen. Man ska förfara så här också då prestationen återindrivs genom kvittning mot samma eller annan förmån som senare betalas till samma person.

Återindrivet belopp dras likväl inte av i beskattningen för återbäringsåret utan i beskattningen för det ursprungliga betalningsåret, om prestationen återindrivs under året som följer efter det ursprungliga betalningsåret så tidigt att man hinner ta det återindrivna beloppet i beaktande i skattedeklarationen för det förra året.

Betalningen återindrivs från en prestation som en annan utbetalare beviljat

Prestationen kan också återindrivas från förmån som en annan utbetalare beviljat. I sociallagstiftningen finns flera s.k. regressionsbestämmelser, enligt vilka den som betalat förmånen har rätt att få tillbaka en prestation som en senare utbetalare betalt till den del som den hänför sig samma tid som den tidigare betalarens prestation. Enligt den nya 112a § i inkomstskattelagen om en utbetalare av pension, studiepenning eller annan lagstadgad förmån av pensionen eller utbetalningarna betalar ut ett sådant belopp till en utbetalare av tidigare pensioner eller skattepliktiga förmåner som denna redan har betalat till den skattskyldige för samma tid, räknas beloppet inte som skattepliktig inkomst det år då det betalas till den tidigare utbetalaren av förmånen. Den tidigare betalningen är skattepliktig inkomst det år då betalningen erhållits.

Om en pension som retroaktivt beviljats en skattskyldig som fått arbetslöshetsdagpenning eller annan förmån betalas till utbetalaren av den ursprungliga förmånen, då den inte beskattas som betalningsårets inkomst med stöd av 112 § i ISL, betraktas prestationen som utbetalaren av den ursprungliga förmånen har betalt inte såsom pensionsinkomst i beskattningen (HFD 2011:71). För en tidigare betald förmån beviljas pensionsinkomstavdrag således varken i kommunalbeskattningen eller i statsbeskattningen.

10. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTLSAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

PENSIONER

HFD 1978/4580 II 556

Årlig pension som erhållits av Förenta Nationernas pensionsfond, till vilken fondens medlem betalade 7 % av sin till pensionen berättigande lön och arbetsgivaren ett belopp som motsvarade 14 % av denna lön var till hela beloppet skattepliktig inkomst. Skatteår 1974.

HFD 1979/4369

En till Finland inflyttande svensk person hade år 1973 åt sina två bröder sålt aktierna i det familjebolag han ärvt av sin far. Köpesumman 635 250 svenska kronor hade överenskommits att skulle betalas i form av livränta, som utbetalades under personens livstid, dock i minst 7 års tid, uträknad i enlighet med de kapitalplaceringsprinciper som följts vid förmögenhetsbeskattningen och bunden vid levnadskostnadsindex till ett belopp av en 42 000 svenska kronors årsbetalning. Livräntan betraktades såsom pension erhållen genom fång mot vederlag, för vilken beskattades till belopp enligt 20 § 3 punkten IFSkL. Förhandsbesked. Skatteår 1979.

HFD 1989/4941 B 528

Skattskyldig hade år 1983 fått enligt lagen om familjepensioner utgående pension 14 609 mark, år 1984 16 242 mark och år 1985 10 052 mark. År 1985 hade han beviljats retroaktiv folkpension från och med 1.1.1983. Enligt folkpensionsanstaltens uppgift hade han under skatteåret fått folkpension 56 923 mark. Ovan nämnd familjepension ansågs utgöra en delvis betalning av folkpensionen och till honom betalades således under skatteåret 26 072 mark, vilket belopp omfattade även den nämnda familjepensionen om 10 052 mark. Länsrätten ansåg, att såsom skattskyldigas beskattningsbara pensionsinkomst under skatteåret skulle betraktas 26 072 mark. Sedan granskningsombudet besvärat sig över ärendet och påyrkat, att beloppet på den skattepliktiga pensionsinkomsten skall höjas till 56 923 mark, ansåg högsta förvaltningsdomstolen, att familjepensionerna som den skattskydlige fått under år 1983 och 1984 utgjorde inkomst för dessa år, vilken inkomst var enligt lag befriad från skatt. Den omständighet att det till honom år 1985 retroaktivt hade beviljats folkpension från ingången av år 1983 förvandlade dessa familjepensioner inte till skattepliktiga, trots att de enligt lagen betraktats som delvisa betalningar av folkpensionen. Någon återindrivning hade inte ägt rum. Med dessa grunder ändrade högsta förvaltningsdomstolen inte länsrättens beslut.

HFD 1990/1842 B 528

Pensionsinkomst, som en person som varit anställd hos Förenta Nationerna erhöll av pensionsfonden United Nations Joint Staff Pension Fund, utgjorde enligt 20 § 3 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1034/74) skattepliktig inkomst. Eftersom utbetalningen av pensionen baserade sig på ifrågavarande persons anställningsförhållande till FN, var pensionen inte i 22 § 1 mom. 21 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett, med stöd av liv- eller kapitalförsäkring utfallet skattefritt kapital. Skatteår 1981. Skatteår 1982. Skatteår 1983. Skatteår 1984.

HFD 1996/3613

Tingsrätten hade med anledning av talan som A med stöd av trafikförsäkringslagen väckt mot försäkringsbolaget ansett, att A hade på grund av en skada som ådragits i en trafikolycka drabbats av arbetsoförmögenhet och förpliktigat försäkringsbolaget att från och med 1.1.1986 till A betala ersättning för bortfall av inkomster. Försäkringsbolaget hade beviljat A arbetsoförmögenhetspension. Ersättningen som försäkringsbolaget betalt betraktades i beskattningen som pensionsinkomst, av vilken anledning A inte kunde få avdrag för inkomstens förvärvande, ej heller kommunalbeskattningens invalidavdrag och för A fastställdes förhöjd sjukförsäkrings- och folkpensionsförsäkringspremie. A yrkade i rättsinstanserna på att ersättningen för bortfall av inkomsterna skulle betraktas som löneinkomst i stället för pensionsinkomst. Det ansågs,

att bestående ersättning för bortfall av inkomster med stöd av trafikförsäkringen, som A fått under skatteåret, var med pensionsinkomst jämförbar inkomst och inte löneinkomst. Skatteår 1993.

HFD 1999/380

A hade invalidiserats i en trafikolycka år 1980. Försäkringsbolaget betalade åt A under år 1996 ersättning för inkomstbortfall och pension för tiden 1.6.1981-29.2.1996 och dessutom på grund av försenad betalning med stöd av 12a § tarfikförsäkringslagen förhöjning av ersättningen sammanlagt 1 001 760 mark. Förhöjningen av ersättningen var 16 procent beräknat per år. Förhöjningen av ersättningen var sådan kapitalinkomst som avses i 33 § 1 mom. inkomstskattelagen. I ärendet hade finansministeriets utlåtande skaffats. Förhandsavgörande. Skatteår 1996. Omröstning 5-2.

CSN 1981/60

K ämnar åt sin dotter och hennes make sälja de företagsaktier han äger. Vederlaget skulle vara 2 000 mark i månaden från dagen för köpet till säljarens död. Ansågs att det var fråga om pension mot vederlag, vars räknande som inkomst sker i enlighet med 20 § 3 punkten IFSkL. Vid förmögenhetsbeskattningen betraktas pensionen som K:s skattepliktiga tillgångar (IFSkL 40 § 2 punkten och 49.4 §) och som köparnas avdragsgilla förpliktelse (IFSkL 51.2 § 2 punkten och 51.4 §).

Sociala förmåner

HFD 1973/1502 II 557

Det underhållsbidrag i ett för allt som den skattskyldige fått av sin make och som fastställts i utslaget om äktenskapsskillnad utgjorde inte skattepliktig inkomst för bidragstagaren.

HFD 1984/910 II 624

Bolaget var inte skyldigt att erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift för kompletterande dagpenningar som sjukkassan utbetalt. Debiteringar för åren 1976-1980.

HFD 1985/3555 II 613

En stad hade ingått i 9 § socialvårdsförordningen avsedda avtal med privatpersoner om att de svarar för hemvården av handikappade, åldringar eller långvarigt sjuka. I avtalet bestämdes rättigheterna och skyldigheterna för dem som svarar för vården. Det hemvårdsstöd som betalades till vårdarna, år 1984 högst 1 300 mk/mån., utgjorde i 4 § FörskL avsedd lön för vårdaren, för vilken staden skulle verkställa förskottsinnehållning och erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift. Förhandsavgörande för år 1984.

HFD 1986/2709 II 548

Modern till ett barn som var i kommunal familjedagvård i sitt eget hem hade av kommunen fått ersättning, som var avsedd att täcka bl.a. de måltids- och andra vårdkostnader som för de egna barnens del uppstod vid dagvården. Ersättningen ansågs som moderns skattepliktiga inkomst.

HFD 1986/3974 A II 587

En kommun betalade hemvårdsstöd för barn som inte uppnått skolåldern inom ramen för ett anslag som stadsfullmäktige beviljat och i enlighet med de användningsdirektiv som fullmäktige fastställt. Stödet grundade sig på behovsprövning. Stödet ansågs inte som skattefritt utkomststöd, utan på stödet skulle, då det var fråga om skattepliktig inkomst som avsågs i 19 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, verkställas förskottsinnehållning med stöd av 5 § 1 mom. 6 och 8 punkten lagen om förskottsuppbörd samt 1 § 2 punkten skattestyrelsens beslut om förskottsinnehållning på stöd för vård av barn i hemmet m.m. (283/1985). Omröstning 4-3.

HFD 1987/1282 B 548

En jordbrukare hade år 1984 i startstöd avsett för unga odlare beviljats 50 000 mk, varav till honom år 1984 hade betalts i förskott 6 000 mk. Skattenämnden hänförde förskottet till jordbrukarens skattepliktiga inkomst av lantbruket. Länsrätten ansåg att förskottet om 6 000 mk hade använts för grundreparation av jordbrukarens bostadsbyggnad och att den således var ett skattefritt understöd från staten. Då jordbrukaren år 1985 hade fått 30 000 mk för återbetalning av bostadsbyggnadslån, vilket belopp utgjorde maximum för vad som gavs för detta ändamål, hade förskottet inte kunnat hänföra sig

till bostadsbyggnadslån. Därför och då förskottet inte heller i övrigt hade beviljats för grundförbättring av bostadsbyggnaden ansåg HFD att förskottet om 6 000 mk utgjorde ett sådant stöd för lantbruket som med stöd av 5 § 1 mom. 4 punkten utgjorde skattepliktig lantbruksinkomst. HFD upphävde länsrättens utslag och bringade skattenämndens beslut i kraft. Skatteår 1984.

HFD 1987/3796 B 549

En jordbrukare hade med stöd av statsrådets beslut om startstöd till unga odlare (633/83) beviljats startstöd till ett belopp av 30 000 mk under skatteåret för att användas till återbetalning av högräntelån jämte räntor vilka föranleds av uppförande, utvidgning eller grundreparation av bostadsbyggnaden på brukningsenheten. Ifrågavarande stöd om 30 000 mk ansågs som en i 5 § 1 mom. 4 punkten inkomstskattelagen för gårdsbruk avsedd ersättning för anskaffning och grundförbättring av bostadsbyggnad, vilken inte var skattepliktig inkomst av lantbruk. Ersättningen var inte heller på andra grunder skattepliktig inkomst. Skatteår 1984.

HFD 1990/1324 B 569

Det betalades inom ramen för anslag som reserverats i kommunens budget stöd enligt prövning för anordnande av vård för barn i hemmet till familjer som själva avlönade dagvårdare. På stödet, som inte ansågs som i 57 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett utkomststöd, skulle det enligt 5 § 1 mom. 6 och 10 punkten lagen om förskottsuppbörd samt enligt 1 § 2 mom. skattestyrelsens beslut om skyldighet att verkställa förskottsinnehållning (66/1989) verkställas förskottsinnehållning. Förhandsavgörande för 1989.

HFD 1994/4430

Kommunen hade betalat behovsprövat hemvårdsstöd för barn till föräldrarna till ett svårt handikappat 16-årigt barn. Stödet skulle anses som sådan ersättning som betalas på grund av familjerättslig vårdskyldighet och det kunde vid förskottsinnehållningen jämställas med det hemvårdsstöd som avses i 5 § 1 mom. förskottsuppbördslagen och inte som lön avsedd i 4 § förskottsuppbördslagen. Sålunda skulle kommunen inte betala arbetsgivares socialskyddsavgift på det stöd den betalade ut. Socialskyddsavgifterna hade betalats under tiden 1.1.1986-31.1.1993.

CSN 1986/596

Till verksamhetsområdet för en sjukkassa har hört de arbetstagare som stått i bestående arbetsförhållande till arbetsgivaren och medlemskapet har varit obligatoriskt. Utöver det som medlemmarna betalat har kassan fått understödsavgifter av arbetsgivaren. Beslut har fattats om att upphöra med kassans verksamhet och om att i enlighet med dess stadgar dela ut tillgångarna till medlemmarna. Den andel av tillgångarna som en medlem erhåller är inte skattefri såsom överlåtelsepris avsett i 21 § IFSkL eller på andra grunder. Skatteår 1986 och skatteår 1987.

CSN 1990/417

Arbetskraftsbyrån hade för jordbrukaren A anvisat en långtidsarbetslös arbetssökande, för vilken staten eller kommunen enligt 18 § 3 mom. sysselsättningslagen skulle anordna möjlighet att arbeta. Arbetskraftsbyrån hade med personen, som skulle sysselsättas, slutit ett arbetsavtal för 6 månader. Arbetskraftsbyrån hade betalat lönen till personen som skulle sysselsättas. Personen som skulle sysselsättas hade utan ersättning placerats på A:s brukningsenhet, där han hjälpt A i spannmålsodlingen, skogsröjningen och förstagallringen. Värdet av en sådan här persons arbetsinsats, som sysselsätts inom ramen för ett dylikt system med sysselsättningstjänster, skulle inte i A:s gårdsbruk anses som en skattepliktig förmån erhållen av A. Skatteåret 1990 och 1991.

CSN 1990/448

En arbetskraftbyrå hade för jordbrukaren A anvisat en långtidsarbetslös arbetstagare för vilken staten eller kommunen enligt 18 § 3 mom. sysselsättningslagen skulle anordna möjlighet att arbeta. Arbetskraftsbyrån hade ingått ett arbetsavtal för 6 månader med personen som skulle sysselsättas. Arbetskraftsbyrån hade utbetalat lönen till personen som sysselsattes. A hade slutat med sitt jordbruk men han ägde skog. A gav den sysselsatta personen i uppdrag att t.ex. renovera taket på bostadshuset, måla

ytterväggen på bostadshuset, reparera gårdsbyggnaden, hugga ved för hushållets behov och röja buskar. Värdet för arbetsinsatsen av en person som sysselsätts inom ramen för sysselsättningsservicesystemet skulle inte anses som skattepliktig förmån för A. Skatteår 1990 och skatteår 1991.

Återindrivning

HFD 2002/3438

A återbetalade år 1997 till Folkpensionsanstalten 13 500 mark studiestöd som hade fåtts för mycket år 1994 och 5 340 mark år 1998. Rättelserna, som skulle betraktas såsom sådana rättelser som med grund som uppkommit efter beskattningens verkställande gjorts i skatteårets skattepliktiga inkomst, skulle ha gjorts i A:s beskattningsbara inkomst för år 1994. A:s anspråk på att dra av återbetalda belopp från inkomsterna för betalningsår förkastades.

Inkomstskattelagen 110 och 113 §

HFD 2011:71 (HFD 19.8.2011/2241)

A hade från arbetslöshetskassan fått arbetslöshetsdagpenning för tiden 1.9.2005 – 21.11.2007 och inkomsten i fråga hade beskattats såsom hans dagpenningsinkomster för respektive år. A fick under 2008 beslut om retroaktiv arbetsoförmögenhetspension som hade börjat 1.9.2005. Pensionsanstalterna betalade därför under år 2008 direkt till arbetslöshetskassan beloppet av arbetslöshetsdagpenningar för tiden 1.9.2005 – 21.11.2007 som med stöd av pensionsbeslutet skulle återindrivas. Då pensionsanstalterna betalade direkt till en tidigare utbetalare av skattepliktig arbetslöshetsdagpenning prestationen som denne hade tidigare betalt till den skattskyldige för samma tidsperiod, var en sådan inkomst inte skattepliktig inkomst med stöd av 112 a § 3 mom. i inkomstskattelagen. Enligt stadgandet utgjorde den tidigare utbetalda arbetslöshetsdagpenningen skattepliktig inkomst för det år, under vilket den hade fåtts. Beloppet som för tiden 1.9.2005 – 21.11.2007 hade betalts som arbetslöshetsdagpenning kunde med beaktande av ändamålet i 112 § 3 mom. i inkomstskattelagen och lagrummets ordalydelse inte anses utgöra den skattskyldiges pensionsinkomst. A hade således inte rätt till pensionsinkomstavdrag från inkomsten som hade fåtts för tidsfristen i fråga. Skatteår 2005–2007. Omröstning 4 – 1

Inkomstskattelagen 112 a § 3 mom. (561/2004)

11. SKATTEFRIA PRESTATIONER

HELT ELLER DELVIS SKATTEFRIA INKOMSTER

I ISL 87-92c § har vissa inkomster stadgats vara helt eller delvis skattefria. Beträffande skattefria sociala förmåner, se kapitel 10, Skattefria sociala förmåner.

Republikens presidents arvode

Arvode, pension och familjepension som republikens president uppbär för skötseln av sitt ämbetsuppdrag samt bostads- eller annan förmån som han dessutom erhåller utav staten är inte skattepliktig inkomst (ISL 87 §).

Strejkbidrag

Strejkbidrag och annat med detta jämförbara bidrag är skattepliktigt till den del det överstiger 16 euro per dag (ISL 88 §).

Naturprodukter och modersmjölk

Den inkomst som plockaren erhållit vid överlåtelse av vilda bär, svampar och kottar eller sådana vilda växter och växtdelar som insamlats för att användas som människoföda eller läkemedel eller vid tillverkningen av läkemedel är inte skattepliktig. En sådan naturprodukt är också bark (CSN 1999/107). Om plockaren står i ett arbetsförhållande till beställaren, utgör ersättningen en sådan lön som avses i lagen om förskottsinnehållning (ISL 89 §). De inkomster plockaren erhåller av andra naturprodukter än de nämnda är skattepliktiga.

Skattepliktig är inte heller den ersättning som överlåtaren har erhållit för överlåtelse av modersmjölk (ISL 89 §).

Vittnesarvode och belöning för tips

Enligt 92 b § i inkomstskattelagen är skattepliktig inkomst inte:

1) ersättning enligt lagen om bestridande av bevisningskostnader med statens medel (666/1972) av statens medel för kostnader för resa och uppehälle samt för ekonomisk förlust, samt

2) ersättning eller arvode som en myndighet betalar eller förmedlar för information som har bidragit till att ett brott har förebyggts eller utretts, en gärningsman har gripits eller den nytta som ett brott har medfört har återfåtts.

Vård av byggnadsarvet

Från början av år 1998 stadgades som skattefri även understöd för vård av byggnadsarvet (ISL 92a §, 1263/97). Stadgandet avviker från 92 § 16 punkten i ISL i två avseenden. Understöd kan få även annan än fysisk person, till exempel en förening. Objektet som ska vårdas eller repareras kan vara också annat än en bostadsbyggnad. skattefri är också understöd som fås för vård eller reparation av det byggnadsarv som utses av miljöministeriet eller museiverket. Objektet utses i allmänhet då understödet beviljas.

Gottgörelse av brott genom arbete

Om medling vid brott stadgas i lagen om medling vid brott och i vissa tvister (1015/2005). I samband med medling kan skadan som brottet har förorsakat ersättas till brottsoffret antingen som penningersättning eller eller genom att arbeta för dennes räkning. Arbete för den som lidit skada tillämpas särskilt i samband med brott som begåtts av minderåriga. Arbetsmängden räknas så, att man uppskattar skadans omfattning och kommer överens om arbetets timlön och om det nödiga antalet arbetstimmar. För arbetet betalas inte ersättning i pengar.

Enligt 92c § i ISL skattepliktig inkomst är inte den ekonomiska nytta som en gärningsman på grundval av sådan medling som avses i lagen om medling vid brott och i vissa tvister (1015/2005) får genom att med en arbetsprestation gottgöra den skada som orsakats målsäganden av ett brott.

ERSÄTTNING FÖR RESEKOSTNADER

Under vissa förutsättningar är inte resekostnadsersättning, dagtraktamente, måltidsersättning, logiersättning samt nattresepenning som arbetsgivaren betalat för en arbetsresa skattepliktig (resekostnaderna ISL 71.1 §).

Efter att ha hört kostnadsersättningsdelegationen fastställer Skattestyrelsen årligen grunderna för resekostnadsersättningarnas skattefrihet.

Skatteförvaltningens beslut om kostnadsersättningar

Skatteförvaltningen fastställer beloppet av skattefria dagtraktamenten och måltidsersättningar som arbetsgivaren betalar för arbetsresor. Som grund används de av statens arbetsmarknadsverk uträknade resekostnadsbeloppen. Även den ersättning den skattskyldige får för att han vid arbetsresor använt ett fordon han äger eller besitter fastställs med arbetsmarknadsverkets uträkningar som grund (ISL 73.2 §).

Beslutets bindande verkan

Grunderna och beloppen i Skatteförvaltningens beslut är enligt gällande stadganden bindande. Således är en ersättning som betalats i överensstämmelse med lindrigare grunder (t.ex. stadgandena i ett kollektivavtal) eller som överstiger beslutets eurobelopp, till den del den avviker från beslutet en skattepliktig löneinkomst för mottagaren (Se HFD 1982 II 573 och 574).

Om igen ersättningen överensstämmer med Skatteförvaltningens beslut kan den inte anses vara en skattepliktig inkomst, även om kostnaderna i verkligheten varit mindre än det fastställda beloppet.

Eurobeloppen i Skatteförvaltningens beslut är de maximibelopp som skall anses vara skattefria. Om det dagtraktamente som betalas till en skattskyldig är mindre än beslutets maximibelopp, får han inte utan att ge en utredning över de verkliga kostnaderna dra av skillnaden i sin beskattning.

Av en arbetsresa förorsakade extra kostnader för vilka den skattskyldige inte ersatts av arbetsgivaren, är med stöd av stadgandena i ISL om avdrag för utgifter för inkomstens förvärvande avdragsgilla i beskattningen. En förutsättning för att avdragen skall godkännas är att den skattskyldige ger en utredning som är baserad på verifikat eller som på annat sätt kan anses tillförlitlig.

ARBETSRESA

Med arbetsresa avses en resa, som den skattskyldige tillfälligt företar till ett särskilt arbetsställe för att utföra uppgifter som hör till arbetet. (ISL 72 §). Om den skattskyldiges arbete är av sådan natur att det inte finns något särskilt arbetsställe, betraktas som arbetsresa en sådan resa som den skattskyldige tillfälligt företar från sin bostad till ett särskilt arbetsställe för att utföra arbetsuppgifter.

Villkoret om order av arbetsgivaren finns inte längre i lagen. På grund av detta är frilansare och andra som på eget initiativ sökt sig ett särskilt arbetsställe utanför sin bostadsort nu i samma ställning som den som på order av sin arbetsgivare arbetar under samma omständigheter.

Arbetsresan kan börja från bostaden, från bostad på arbetsorten som avses i ISL 95a § eller från egentlig arbetsplats. Arbetsresan slutar då arbetstagaren återvänder till någon av de ovan nämnda ställen.

Arbetsresa från en sekundär arbetsplats

En arbetsresa kan också företas från en sekundär arbetsplats. Då man utreder skattefriheten för resekostnader likställs den sekundära arbetsplatsen med den egentliga arbetsplatsen. Till exempel en arbetsresa anses ha börjat från en sekundär arbetsplats eller från inkvarteringsplatsen på respektive arbetsort.

Frilansare

Med frilansare avses en person som under skatteåret, även samtidigt, kan ha flera arbets-

eller uppdragsgivare. T.ex. journalister, artister, fotografer och författare kan vara frilansare.

Resekostnadsersättningarna är skattefria endast för löntagare och idrottsmän. Även ersättningar som allmännytiga föreningar betalar är skattefria upp till ett visst belopp.Om en frilansare får lön, skall bestämmelserna om löntagare tillämpas på honom. Om en frilansare däremot inte står i arbetsförhållande, utan man betalar arbets- eller bruksersättningar åt honom, är resekostnadersättningarna skattepliktiga. Han får dra av antingen kostnaderna enligt utredning eller beloppet enligt Skattestyrelsens harmoniseringsanvisning.

Ej arbetsresor

Som arbetsresa betraktas inte resa mellan den skattskyldiges bostad och den egentliga arbetsplatsen och inte heller veckosluts- och liknande resor som under pågående arbetskommendering har företagits mellan bostaden och det särskilda arbetsstället (Se nedan Resor från bostaden till den egentliga arbetsplatsen och veckoslutsresor).Arbetsresor är inte heller resor mellan den egentliga arbetsplatsen och bostaden på arbetsorten.

Utvidgning av begreppet arbetsresa

Från början av år 2009 betraktas som arbetsresa en resa till arbetsstället även då:

1) arbetsstället är beläget någon annanstans än på verksamhetsstället för den egna arbetsgivaren eller ett samfund som hör till samma intressesfär som arbetsgivaren

2) arbetet är tillfälligt på det sätt som avses i 72a §,

3) arbetsstället är beläget mer än 100 kilometer från den skattskyldiges bostad, och

4) den skattskyldige på grund av en resa till arbetsstället har övernattat i tillfällig inkvartering som är nödvändig till följd av arbetsställets läge (ISL 72.2 §, 946/2008).

Med arbetsgivarens driftställe avses annat än tillfälligt utrymme som arbetsgivaren äger, hyr eller besitter på något annat sätt. Sådana platser är till exempel byrå, lager, produktionsinrättning, butik eller annat bestående affärsställe. Utrymmen som kundföretaget besitter är däremot inte ovan avsedda driftställen, även om arbetsgivarens anställda skulle arbeta där under en längre tidsperiod. Ett driftställe bildas endast om arbetsgivaren i fråga hyr eller på annat sätt får till förfogandet arbetsutrymmen från kundföretaget. Av enbart sociala utrymmen bildas inte något driftställe.

Arbetsgivarens driftställe är inte samma sak som fast driftställe. Till exempel av en byggnadsplats bildas i allmänhet inte företagets driftställe, eftersom verksamheten på arbetsstället är tillfälligt. Av samma orsak är inte heller en barack som transporterats till arbetsstället inte sådant arbetsgivarens driftställe som avses här.

Intressesfär, se senare Sekundär arbetsplats.

Tillfällig inkvartering, se senare Arbetsresans tillfälliga natur, Tre års tidsfrist.

Enligt ISL 72.3 § (946/2008) är den ovan avsedda platsen inte en egentlig arbetsplats.

Tillämpning av bestämmelsen

Den nya bestämmelsen kan tillämpas till exempel på kommenderingsmän. De kan, då de ovan nämnda förutsättningarna uppfylls, ha ett särskilt arbetsställe, även om särskild arbetsplats saknas. Också det första arbetsstället kan vara ett särskilt arbetsställe. Sådana situationer där kommenderingsmannens arbetsgivare har ett driftställe, liksom en verkstad eller en monteringshall, behandlas senare i punkten Egentlig arbetsplats.

Till exempel en underleverantör inom svetsningsbranschen anställer en person som är bosatt i Vanda och hans första arbetsställe är ett kundföretags fabrik i Uleåborg. Löntagaren övernattar i en barack, som kan användas även under veckoslut. Efter ett års arbete kommenderar arbetsgivaren personen till ett skeppsvarv i Helsingfors. Han gör sina dagliga arbetsresor hemifrån.

Under arbetstiden i Uleåborg är svetsaren

på arbetsresa som avses i ISL 72.2 §, eftersom lagrummats alla förutsättningar uppfylls. Man kan således betala till honom skattefritt resorna till och från Uleåborg under kommenderingstiden och då den slutar samt dagtraktamenten för arbetstiden i Uleåborg. Veckoslutsresor under kommenderingstiden kan inte ersättas skattefritt. För arbetstiden i Helsingfors kan skattefria ersättningar inte betalas, eftersom avstånds- och övernattningskrav inte uppfylls.

Undantag

Ett undantag från det ovanstående är en sådan situation där löntagaren måste mitt under kommenderingstiden på arbetsorten A flytta över till ett annat objekt B och återvänder därefter till det ursprungliga kommenderingsstället A för att där fortsätta kommenderingen som inte ännu slutförts. Personen anses då arbeta på ett särskilt arbetsställe under de båda kommenderingarna, även om till exempel kravet om 100 kilometers avstånd till arbetsobjektet B inte uppfylls.

Ex. En svetsare som bor i Vanda har kommenderats till Uleåborg för att i två års tid arbeta på kundföretagets fabrik. Efter ett års arbete i Uleåborg kommenderas han för två månaders tid till servicearbeten i kundföretagets utrymmen i Helsingfors. Till denna arbetsobjekt går han dagligen hemifrån. Därefter återvänder han till Uleåborg för att där fortsätta sin kommendering. Under arbetstiden i Uleåborg övernattar svetsaren i gemensamt rum. Man kan till honom i enlighet med kostnadsbeslutet betala resekostnadsersättningar för de båda arbetsperioderna. Förutsättningarna i ISL 72.2 § uppfylls till den del som gäller arbetet i Uleåborg. Arbetet i Helsingfors anses utföras på ett särskilt arbetsställe, eftersom det är frågan om tillfälligt arbete mitt under en annan kommendering.

EGENTLIG ARBETSPLATS

Med egentlig arbetsplats avses den plats där den skattskyldige stadigvarande utför sitt arbete. Om den skattskyldiges arbete till sin natur är så rörligt att han därför inte kan ha någon egentlig arbetsplats, betraktas som hans egentliga arbetsplats den plats där han avhämtar arbetsorder, förvarar klädesplagg, redskap eller material vilka han använder i arbetet, eller någon annan i fråga om arbetets utförande motsvarande plats (SkatteSb 5 §). Chaufförer samt personer som utför installations- eller reparationsarbete är exempel på personer som utför här avsett arbete.

Också en idrottare kan ha egentlig arbetsplats. Enligt HFD:s utslag är egentliga arbetsplatser för bobollsspelare som spelar i Superpesis -serien idrottsföreningens normala träningsplatser och hemmaspelplatser (HFD 2003:50).

Det är av största vikt att bestämma den egentliga arbetsplatsen så att det blir möjligt att avgöra om resan gjorts till en särskild plats för arbetets utförande, vilket är villkoret för ersättningens skattefrihet. Den egentliga arbetsplatsen kan vara en byggnad som inrymmer ämbetsverk, kontor, fabriks-, verkstads- eller lagerutrymmen eller någon annan motsvarande eller till sitt omfång avskild byggnad där den skattskyldige stadigvarande arbetar.

Kortvarig sysselsättning

Även när den skattskyldige t.ex. är vikarie under en sjukledighet, sommar- eller högsäsongsbiträde eller i något motsvarande kortvarigt arbete, betraktas denna arbetsplats som hans egentliga arbetsplats.Personen kan under tjänsteledighetstiden arbeta hos en annan arbetsgivare Denna andra arbetsgivares verksamhetsställe är då arbetstagarens egentliga arbetsplats (HFD 2005/1707).

Också de arbetstagares egentliga arbetsplats som är anställda hos bolag som hyr ut arbetskraft är i användarföretagarens (hyrestagarens) lokaliteter. Till exempel en läkare som arbetade hos ett bolag som idkade försäljning av läkartjänster arbetade på olika sjukhus och hälsocentraler i 5 - 10 dagar i månaden. Han arbetade inte alls i nämnda bolagets lokaliteter, arbetsuppgifterna förmedlades på internet. HFD ansåg, att ovan

avsedda sjukhus och hälsocentraler var läkarens egentliga arbetsplatser. (HFD 2005/1707). Likväl, om en hyrd arbetstagare arbetar inom en s.k. särskild bransch, är arbetsplatsen hans särskilda arbetsplats under samma förutsättningar som i fråga om personer som står i arbetsförhållande till den som låter utföra arbetet

Anvisning av arbetskraftsmyndighet

Det är även fråga om en egentlig arbetsplats när arbetskraftsmyndigheten anvisar den skattskyldige arbete på en annan ort. Detta är även fallet när den skattskyldige själv söker sig till arbete på en främmande ort.

Arbetsplatsområde

Till exempel under byggprjojekt kan under samma även större arbetsplatsområde verka flera företag och byggandet genomförs genom flera projekt.Ett sådant arbetplatskomplex betraktas som en arbetsplats för arbetstagarna. Den totala arbetstiden på arbetsplatsområdet avgör, om det är frågan om en egentlig eller särskild arbetsplats (CSN 17/2007)

Kommenderingsmän, ändring från år 2009

kommenderingsmän

Om arbetsgivaren har ett driftställe, t.ex. en monteringshall eller en verkstad, är den egentlig arbetsplats för de arbetstagare, som arbetar där stadigvarande eller regelbundet mellan kommenderingarna. Endast det att driftstället finns, saknar betydelse för de arbetstagares vidkommande, som inte alls arbetar där. Några dagars introduktionsperiod före kommenderingen betraktas inte som arbete.

I lagen finns inte exakt tidsfrist för det, hur länge man ska mellan kommenderingarna arbeta på arbetsgivarens driftställe, för att det skulle bli egentlig arbetsplats. Arbetet där behöver inte vara längre än på kommenderingarna. Arbetstagaren kan likaså vara på flera efter varandra kommenderingar utan att emellanåt arbeta på arbetsgivarens driftställe. Men om arbetstagaren inte återvänder till arbetsgivarens driftställe inom ramen för tidsfristerna för tillfälligheten (2 eller 3 år), är stället i fråga inte längre arbetstagarens egentliga arbetsplats.

Exempel

En underleverantör inom svetsningsbranschen anställer en person som är bosatt i Vanda till företagets monteringshall i Helsingfors. Han arbetar där en månad, varefter arbetsgivaren kommenderar honom för ett års tid till kundföretagets skeppsvarv i Åbo. Arbetstagaren återvänder därefter till monteringshallen. Då han har arbetat där en månad, kommenderar arbetsgivaren honom till Raumo skeppsvarv för ett års tid och genast därefter till kundföretagets utrymmen för ett halvt års tid. Arbetstagaren återvänder därefter till sin egen arbetsgivares monteringshall. Monteringshallen är arbetstagarens egentliga arbetsplats. Kundföretagens driftställen i Åbo, Raumo och Helsingfors är särskilda arbetsställen.

Exempel

Underleverantören inom svetsningsbranschen anställer en svetsare som bor i Helsingfors. Till att börja med arbetar personen en månad på sin arbetstagares verkstad i Helsingfors. Därefter kommenderas han först för ett års tid till Åbo och därefter för ett halvt års tid till kundens utrymmen i Helsingfors. Kommenderingarna fortsätter turvis i Åbo och i Helsingfors i kundernas verksamhetsställen. Man visste redan i början av kommenderingen, att arbetstagaren inte ska återvända till sin egen arbetsgivares verkstad. Arbetsgivarens verkstad är inte svetsarens egentliga arbetsplats. Hans rätt till skattefria resekostnadsersättningar avgörs enligt ISL 72.2 § (946/2008). Till honom kan således betalas skattefria ersättningar för arbetet i Åbo, om han övernattar i tillfällig inkvartering. Ersättningar kan inte betalas för arbetstiden i Helsingfors, eftersom avståndskravet om 100 km inte uppfylls.

Avsaknad av egentlig arbetsplats

Om den skattskyldige på grund av arbetets art inte har en egentlig arbetsplats, betraktas

även resa som den skattskyldige tillfälligt företar från bostaden till den särskilda platsen för arbetets utförande som en arbetsresa (SkatteSb 2.1 §).

Att egentlig arbetsplats saknas kan bero på att arbetet är av rörlig natur eller på att arbetet på den plats där det utförs är kortvarigt. En handelsresande eller montör kan t.ex. på grund av att hans arbete till sin natur är rörligt sakna egentlig arbetsplats, såvida han inte har en plats där han avhämtar arbetsorder, förvarar redskap eller material eller har någon annan motsvarande plats som kan betraktas som hans egentliga arbetsplats. Egentlig arbetsplats saknas även i allmänhet bl.a. hos sådana arbetare inom byggnads- och skogsbranschen eller motsvarande branscher, vilkas arbete på en arbetsplats är endast kortvarigt (t.ex. under byggnadsskedet)

T.ex. el- och rörmontörer som arbetar på byggen och står i ett fortsatt arbetsförhållande till en el-, rör- eller annan installationsfirma har dock ofta en plats som kan betraktas som deras egentliga arbetsplats (SkatteSb 3 §).

Sekundär arbetsplats

Som sekundär arbetsplats betraktas ett ordinarie verksamhetsställe för arbetsgivaren eller ett samfund som hör till samma intressesfär som arbetsgivaren, om det är beläget på en annan ort eller i en annan stat än den egentliga arbetsplats som skall betraktas som arbetstagarens primära arbetsplats (ISL 1170/98.) Då arbetsatagaren arbetar regelbundet på två eller flera ställen, skall man avgöra, vilken av dessa platser är hans huvudsakliga arbetsplats. Av betydelse är då både arbetsomständigheterna och belägenheten av löntagarens bostad. Om arten av arbeten som utförs på olika arbetsställen inte skiljer sig från varandra, är egentlig arbetsplats det arbetsställe i vars närhet löntagaren bor (CSN 2006/48). Likväl, om omständigheterna som ansluter sig till arbetets utförande, liksom i vilketdera stället man huvudsakligen arbetar och hurudana uppgifter man utför i respektive stället, ger uppgov till att annat arbetsställe än det som ligger i hemkommunen ska betraktas som egentlig arbetsplats, inverkar belägenheten av familjens stadigvarande bostad inte upphävande på dessa grunder för avgörandet (HFD 2004/2563).

Arbetsgivaren kan skattefritt ersätta resekostnaderna och de skäliga inkvarteringskostnaderna som förorsakas av resor till en sekundär arbetsplats (71.1 § ISL). Dagpenningar och nattresepenningar kan inte betalas skattefritt för dessa resor. Skäliga logiersättningar definieras inte närmare i bestämmelserna. Såsom skälig ersättning kan till exempel betalas hotellrummets pris eller, beroende på arbetsuppgifterna, hyran på en nödig bostad.

Bestämmelserna om resor mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen tillämpas också på de resor som görs mellan inkvarteringsplatsen och den sekundära arbetsplatsen. Arbetsgivaren kan således inte ersätta dessa resor skattefritt.

Exempel 1

Verkställande direktören arbetar 3 dagar i veckan i Rovaniemi, där han har en stadigvarande bostad. Hans arbetsuppgifter omfattar också bestående ledaruppgifter i arbetsgivarbolagets filialer i Kemijärvi och Sodankylä. Han arbetar regelbundet en dag i veckan på de bägge orterna. Han övernattar då på hotell. Verkställande direktörens egentliga arbetsplats finns i Rovaniemi. Kemijärvi och Sodankylä är sekundära arbetsplatser.

Exempel 2

Bolagets personalchef är också personalchef för dotterbolaget. Han besöker dotterbolaget varaktigt nästan varje vecka, trotts inte på en bestämd dag. Dotterbolaget är också då en sekundär arbetsplats

Begreppet arbetsresa oförändrat

Man skall lägga märke till, att begreppet för särskild arbetsplats inte har trots definiering av sekundär arbetsplatsändrats och att arbetsgivaren kan också i fortsättningen ersätta

resekostnaderna för dessa tillfälliga arbetsresor. Också dagpenningar kan betalas då de i kostnadsbeslutet nämnda förutsättningarna uppfylls.

Exempel 3

Löntagarens egentliga arbetsplats finns i Esbo. Han kommenderas till Jyväskylä för ett halvt års tid för att där starta arbetsgivarbolagets nya produktionsinrättning. Han arbetar 2 dagar i vecka i Esbo och 3 dagar i veckan i Jyväskylä. Efter kommenderingen fortsätter han att arbeta i Esbo. Eftersom kommenderingen till Jyväskylä är tillfälligt, är det fråga om en arbetsresa. Alla kostnader som förorsakas honom på grund av arbetsresan kan ersättas och dagpenningar betalas skattefritt.

Fortsättningsvis två egentliga arbetsplatser

Arbetstagaren kan i vissa undantagsfall ha två eller flera egentliga arbetsplatser. Så här är fallet till exempel då arbetsgivaren har flera filialer på samma ort. Läget är samma också då löntagaren har flera deldagsbefattningar hos olika arbetsgivare och arbetsgivarna inte hör till samma intressesfär.

ARBETSRESANS TILLFÄLLIGA NATUR

Förutsättningen för att resekostnadsersättningarna som betalts för en arbetsresa skall vara skattefria är alltid att resan kan betraktas som tillfällig. Om arbetet vid samma arbetsobjekt kan beräknas vara så länge att i 72a § ISL nämnda tidsfrister överskrids , kan resan inte betraktas som tillfällig, även om den skattskyldiges familj bor på en annan ort. Det arbetsobjekt där den skattskyldige stadigvarande arbetar betraktas härvid som hans egentliga arbetsplats.

Tidsfrist för tillfällighet

Till inkomstskattelagen har fogats tidsfrister som avser arbetets tillfällighet (ISL 1227/2005, 72a§). Det finns två olika tidsfrister, en allmän två års tidsfrist och en tre års tidsfrist som ska tillämpas på arbetsprojekt som pågår under en begränsad tid. Dessa tidsfrister tillämpas på alla resekostnadsersättningar, dvs. på dagtraktamenten, kilometerersättningar, osv.

Ändringen av ISL inverkar inte på, under vilka förutsättningar grunderna för skattefria resekostnadsersättningar uppkommer. De bestämmelser på basis av vilka man avgör, om det är frågan om arbete på ett särskilt arbetsställe eller inte, förblir oförändrade. I samband med dessa tolkningar kan man framöver tillämpa den gamla rättspraxisen.

Tidsfristerna grundar sig på uppskattning av löntagarens omständigheter. Tidsfristen avbryts således inte till exempel på grund av att man byter arbetsgivare, om arbetstagaren fortsätter med arbetet på samma arbetsställe. Å andra sidan inverkar på tidsfristen inte det att någon annan person som är anställd hos samma arbetsgivare har arbetat i arbetsprojektet i fråga.

Två års tidsfrist

Då arbetets tillfällighet uppskattas, tillämpar man främst två års tidsfrist. Om arbetet pågår under en längre tid, blir arbetsprojektet arbetstagarens egentliga arbetsplats. I tidsfristen inräknas samtliga dagar, så att t.ex. sjukskrivningar, semester och arbete som varar kortare tid än 6 månader i ett annat arbetsprojekt förlänger inte tidsfristen. Den här bestämmelsen kan tillämpas på samtliga branscher, även på s.k. särskilda branscher. Likställda är således t.ex. olika slag av projektarbeten, bygg- och rivningsarbeten och montering. Löntagarens familjeförhållanden och den om ständighet, om arbetstagaren övernattat i tillfällig inkvartering har ingen betydelse.

En arbetstagare som arbetar på andra än särskilda arbetsplatser måste också i fortsättningen ha egentlig arbetsplats annorstädes. Till exempel om en arbetslös person anställs som moderskapsvikariat för ett års tid, kan skattefria resekostnadsersättningar inte betalas, eftersom han eller hon arbetar på den egentliga arbetsplatsen.

Tre års tidsfrist

Tre års tidsfrist kan tillämpas då

1) det är frågan om arbete på ett arbetsprojekt som varar en viss tid och där man utför sådana tillfälliga arbeten som slutar på den nämnda platsen då arbetet blir färdigt,

2) arbetsplatsen ligger på över 100 kilometers avstånd från löntagarens bostad och egentliga arbetsplats och

3) arbetstagaren övernattar i en tillfällig inkvartering (ISL 72a.2 §).

Kravet i punkt 2 och 3 gäller endast för det tredje arbetsåret.

Arbetsprojekt på viss tid

Med arbetsprojekt på viss tid avses arbetsplatser, där

- arbetet slutar då projektet blir färdigt (t.ex. nybygge, röjnings- och rivningsarbeten), eller

- man utför på normalt sätt annat arbete än tillfälligt arbete (t.ex. grundlig renovering av en fabrik och montering av en pappersmaskin)

Arbetets tillfällighet är inte förbunden med branschvisa begränsningar, liksom särskilda branscher, utan värderingen görs utgående från huruvida arbetet i fråga slutar då projektet blir färdigt. Till exempel personalen i en arbetsplatsmatsal kan omfattas av tre års regel om matsalens verksamhet upphör då byggprojektet blir färdigt. Arbeten som säkerhets- och logistikcheferna och deras sekretare utför på en arbetsplats kan vara förknippade med arbetsprojektets varaktighet och omfattas således av tre års regel.

Arbetsprojekt på viss tid är inte en plats där arbete som är typiskt för arbetsplatsen i fråga utförs oavbrutet, även om arbetet hade indelats i olika projekt eller arbetsfaser som varar en viss tid. Till exempel på en var tar byggandet av ett fartyg en viss begränsad tid. Skeppsbygge är ändå sådant arbete som utförs på ett varv och slutar inte efter det att ett fartyg har blivit färdigt. Planeringsarbete kan motsvarigt indelas i separat utnämnda projekt som varar en viss tid, men verksamheten fortsätter framöver.

Vissa arbetsprojekt, såsom hamn-, kärnkraftverks- och motorvägsarbeten kan vara under en mycket lång tid. De är trots detta arbetsprojekt som varar under en begränsad tidsfrist och byggarbetet slutar då projektet blir färdigt. Också på denna typ av arbetsplatser är arbetstagarens arbete tillfälligt, om det varar högst tre års tid.

Avståndskravet

Särskild plats för arbetets utförande måste ligga på över 100 kilometers avstånd både från arbetstagarens bostad och från den egentliga arbetsplatsen. Avståndet räknas längs kortaste tillgänglig allmän väg. På branscher där egentlig arbetsplats saknas bestäms resekostnadsersättningen enbart utgående från avståndet mellan bostaden och den särskilda platsen för arbetets utförande.

Uppfyllande av avståndskaravet begärs först under det tredje arbetsåret. Om arbetstagaren hade vid inledandet av arbetet bott nära arbetsplatsen men flyttat under det tredje året på över 100 kilometers avstånd, skulle man kunna betala till honom skattefria resekostnader för tiden efter flyttningen då han övernattar i tillfällig inkvartering.

Boende i tillfällig inkvartering

Då man arbetar i arbetsprojekt på begränsad tid är resekostnaderna skattefria till den del som överskrider två år endast för de resedygn, under vilka löntagaren har på grund av belägenheten av den särskilda platsen för arbetets utförande övernattat i en behövlig tillfällig inkvartering. Tillfälliga inkvarteringar är till exempel hotell, barack och gemensamt rum. Inkvarteringen kan vara anordnad av arbetsgivaren. Såsom tillfällig inkvartering betraktas också en lägenhet som flera arbetstagare skaffat tillsammans och där flera personer bor.

Bestämmelserna om tidsfrist, även de som avser inkvartering, tillämpas på alla branscher. Man kan således betala skattefria resekost-

nadsersättningar till exempel till en timmerman som reser dagligen från hemmet till arbetsplatsen endast under två års tid.

Oförutsägbar fortsätttning på arbetet

Arbetets varaktighet kan inte alltid bestämmas noggrant på förhand. Om det senare framgår att arbetet ska fortsätta, kan arbetet anses ha varit tillfälligt till och med den tidpunkt då det blivit klart att arbetet ska fortsätta längre än den utsatta tiden. Förutsättningen är att arbetet fortsätter på grund av sådana orsaker vilkas förutspående inte kunde rimligen krävas. Situationen är sådan till exempel då arbetsgivarföretaget i samband med anbudsgivning får först en entreprenad som ska ta 2 år. Om arbetsgivaren får senare en fortsättningsentreprenad på 2 år och samma arbetstagare fortsätter på samma arbetsplats till och med slutet av den senare entreprenaden, är arbetsplatsen inte längre deras särskilda plats för arbetets utförande. Skattefriheten för resekostnadsersättningar förloras då de går över till att utföra de arbeten som ansluter sig till fortsättningsentreprenaden. Arbetets fortsättning på grund av oförutsägbara orsaker inverkar likväl inte på skattefriheten för ersättningar som betalts för den första entreprenadstiden.

Från början av år 2009 kan skattefria resekostnadsersättningar betalas upp till slutet av en tidsfrist om 2 eller 3 år (ISL 946/2008, 72a §).

Skattefria resekostnadsersättningar kan likväl inte betalas för längre tid än ett eller tre år, även om arbetstidfen skulle förlängars på grund av oförutsägbara orsaker.

Huvudsaklig arbetsplats

Då tidsfristerna räknas ut tar man de arbetsperioder i beaktande, under vilka arbetsprojektet har varit arbetstagarens huvudsakliga arbetsplats (ISL 72a.4 §). Arbetsplatsen är arbetstagarens huvudsakliga arbetsplats om över hälften av arbetsdagarna under en tidsfrist om två eller tre år utförts på respektive arbetsplats. En huvudsaklig arbetsplats kan således vara även en särskild plats för arbetets utförande. Arbetsplatsen blir huvudsaklig arbetsplats först då tidsfristerna för tillfälligheten överskrids.

Kortvariga arbetsresor

Bestämmelserna om beräkning av tidsfristerna tillämpas inte om det är frågan om kortvariga arbetsresor till samma plats för arbetets utförande. Om arbetstagaren arbetar till exempel en dag i veckan i kundföretagets lokaliteter, begränsar tidsfristerna inte betalning av skattefria resekostnadsersättningar. Om det skulle vara frågan om egen arbetagivares filial, är nämnda filial arbetstagarens sekundära arbetsplats.

Situationen kan likväl förändras. Om arbetstagaren till exempel till att börja med arbetar under fem års tid var tredje vecka på en särskild plats för arbetets utförande, blir den här arbetsplatsen inte hans eller hennes huvudsakliga arbetsplats, men om arbetet på nämnda plats ökar i den mån att över hälften av arbetet utförs där, är det frågan om en huvudsaklig arbetsplats.

Ny tidsfrist

Beräkning av tidsfristen börjar från början, om arbetstagarens arbete på samma arbetsplats har avbrutits oavbrutet för minst sex månaders tid och arbetstagaren har arbetat på någon annan plats. Korta avbrott har ingen betydelse. Orsaken till avbrottet kan vara vilken som helst, till exempel arbete på någon annan plats, sjukdom eller permittering. Varaktigheten av arbetet på ett annat arbetsställe har ingen betydelse, även en dag räcker. Tidsfristen kan börja från början också då löntagaren har under avbrottet om 6 månader arbetat hos en annan arbetsgivare.

RESOR FRÅN BOSTADEN TILL DEN EGENTLIGA ARBETSPLATSEN OCH VECKOSLUTSRESOR

Resor till den egentliga arbetsplatsen

Såsom en resa som berättigar till skattefria resekostnadsersättningar betraktas inte resan mellan den skattskyldiges bostad och den egentliga arbetsplatsen, ej heller veckoslutseller annan motsvarande resa mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen som gjorts under en arbetskommendering (SkatteSb 3.1 §).

Resekostnadsersättningar som arbetsgivaren betalat för resorna mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen betraktas som skattepliktig lön. Den skattskyldige har dock rätt att för den del som betraktats som lön göra resekostnadsavdrag för billigaste färdmedel.

Uttryckningsbesök

I uttrycknings- och beredskapsuppgifter kan arbetstagaren vara tvungen att ta sig snart till sin egentliga arbetsplats också utanför normala arbetstider. Dessa resor kan då likställas med resor till en särskild plats för arbetets utförande. Arbetsgivaren kan således ersätta resekostnaderna, i allmänhet kilometerersättningar eller taxikostnaderna, skattefritt med samma förutsättningar som kostnader för arbetsresor. Besök ska likväl vara tillfälliga. Om resor är flera och de är regelbundna, anses de utgöra vanliga resor mellan bostad och egentlig arbetsplats.

Gemensam transport

Även om resorna mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen inte är arbetsresor som berättigar till skattefria ersättningar, är en gemensam transport som arbetsgivaren anordnar en skattefri personalförmån. Som gemensamma transporter anses däremot inte arrangemang, där arbetsgivaren t.ex. ger biljetter till allmänna fortskaffningsmedel.

Veckoslutsresor

I lagen har uttryckligen ur begreppet arbetsresa uteslutits de veckosluts- och andra motsvarande resor som under en långvarig arbetskommendering görs från det särskilda arbetsstället. De ersättningar som betalas för dessa är skattepliktiga, oberoende av om den skattskyldige har en egentlig arbetsplats någon annanstans.

Eftersom man med lagen avsett att utanför begreppet arbetsresa utestänga endast de veckosluts- och andra motsvarande resor som görs medan en arbetskommendering varar, anses fortfarande resor som gjorts när arbetet på arbetsplatsen inleds och avslutas samt förflyttningar mellan olika arbetsplatser som arbetsresor. Om arbetskommenderingen avbryts vid veckoslutet är det även fråga om en arbetsresa.

Avbrott i en arbetskommendering

Arbetskommenderingen anses ha avbrutits om det inte anordnats någon inkvartering för den skattskyldige under veckoslutet (HFD 1998/2344). Detta är i allmänhet fallet när den skattskyldige på nätterna mellan arbetsdagarna övernattar på hotell. Även när inkvartering har anordnats (t.ex. barackinkvartering) anses dock arbetskommenderingen ha avbrutits vid sjukledigheter och semestrar samt under helger eller då arbetsgivaren stänger barackinkvarteringen

Dagtraktamente under veckoslutet

För ett veckoslut kan skattefritt dagtraktamente betalas på samma grunder som för arbetsdagarna, om den skattskyldige på grund av arbetet tillbringar veckoslutet på det särskilda arbetsstället. Om den skattskyldige åker hem över veckoslutet kan skattefritt dagtraktamente inte betalas för denna tid.Rätt till dagtraktamente upphör då arbetstagaren lämnar arbetsorten och börjar igen då han återvänt till arbetsstället. Dagtraktamente kan inte betalas för resetiden, eftersom det inte är fråga om en arbetsresa.

DAGLIG ARBETSRESA INOM SÄRSKILDA BRANSCHER

Måltidsersättningar Inom branscher där arbetstagaren ofta måste byta arbetsställe på grund av att det för branschen typiska arbetet är kortvarigt, anses resekostnadsersättningarna för resorna mellan bostaden och det särskilda arbetsstället vara skattefria endast till den del de utgör ersättning för färdkostnaderna (ISL 71.2 §). Stadgandet tillämpas endast om den skattskyldige saknar egentlig arbetsplats.(se också avsnittet ″Måltidsersättning″ samt kapitel 13 ″Resekostnader″ nedan)

I dessa branscher är de färdkostnadsersättningar, t.ex. ersättning för bussbiljetter eller för användningen av egen bil, som betalats för den dagliga resan mellan bostaden och det särskilda arbetsstället skattefria. Däremot är dagtraktamentet skattepliktigt, såvida inte den skattskyldige har haft en egentlig arbetsplats (se HFD 1982 II 545 och 1983 II 608).

Även måltidsersättning kan betalas om arbetsgivaren inte har anordnat matservering på det särskilda arbetsstället.

Inom särskilda branscher är arbetsplatserna i allmänhet arbetsprojekt som varar under en begränsad tid. Av tidsfristerna för tillfällighet kan tre års tidsfrist tillämpas på dem, då även avstånds och övernattingsvillkoren uppfylls (se ovan Tidsfrist för tillfälighet).

Tillämpningsområdet

Stadgandet gäller byggnads- och skogsbranschen samt andra motsvarande branscher, där det kortvariga arbetet på arbetsobjektet kan innebära att en egentlig arbetsplats saknas. Bestämmelserna tillämpas även på hyrd arbetskraft. En försäljares med ett rörligt arbete rätt till måltidsersättning eller dagtraktamente för de dagliga arbetsresorna begränsar stadgandet dock inte.

HFD ansåg i sitt utslag 2003/2882, att en försäljningsagent arbetade inte på en särskild bransch. En buschaufför ansågs inte heller ha arbetat på en särskild bransch (HFD 2003/2342).

Egentlig arbetsplats inom särskilda branscher

Om en skattskyldig som arbetar inom byggnads- eller skogsbranschen eller någon annan motsvarande bransch har en egentlig arbetsplats, är även dagtraktamente och måltidsersättning skattefria om de övriga förutsättningarna uppfylls (HFD 1982 II 583).

T.ex. en byggmästare kan ha sin egentliga arbetsplats vid byggnadsfirmans kontor. Härvid är dagtraktamente eller måltidsersättning som betalas för resorna mellan bostaden och det särskilda arbetsstället skattefria om betalningsgrunderna och beloppen i övrigt följer Skattestyrelsens beslut.

På samma sätt kan den som har sin egentliga arbetsplats vid sin arbetsgivares affär, lager, fabrik eller annan motsvarande plats men som utför rör-, el- eller annat installationsarbete vid ett arbetsobjekt, få skattefria dagtraktamenten eller måltidsersättningar för de från hemmet dagligen gjorda arbetsresorna. Byggplatsens sociala utrymmen är däremot inte en egentlig arbetsplats (HFD 2004/733).

Övernattning under arbetsresa

Om den skattskyldige övernattat under arbetsresan, berättigar resan även inom särskilda branscher till dagtraktamente och andra ersättningar som följer beslutet om kostnadsersättningar. Detta beror på att endast de dagtraktamenten och måltidsersättningar som betalas för dagliga arbetsresor är skattepliktiga. Härvid saknar det även betydelse om den skattskyldige har en egentlig arbetsplats eller inte.

DAGTRAKTAMENTE

Med dagtraktamente avses skälig ersättning för den ökning av måltids- och andra levnadskostnader som arbetsresan förorsakar den skattskyldige. Till dagtraktamente räknas inte ersättning för resa eller logi. Dessa kan ersättas för sig i enlighet med egna principer.

I Skattestyrelsens beslut finns bestämmelser om hur länge en arbetsresa måste vara och hur långt den måste utsträcka sig för att

resan skall berättiga till dagtraktamente (se bilagorna till detta kapitel).

Arbetsresans längd

För att dagtraktamentet skall vara skattefritt förutsätts att arbetsresan utsträcks till ett avstånd av minst 15 kilometer från antingen den skattskyldiges egentliga arbetsplats eller hans bostad, beroende på varifrån resan har gjorts. Den särskilda platsen för utförandet av arbetet skall dessutom befinna sig på ett avstånd av minst 5 km från både den egentliga arbetsplatsen och bostaden. När man beräknar resans längd är utgångspunkten den möjligast korta väg som det allmänt sett är möjligt att använda från bostaden eller arbetsplatsen, beroende på var resan startat, och på motsvarande sätt tillbaka till bostaden eller arbetsplatsen.

Arbetsresans varaktighet

Förutsättningen för att heldagtraktamente skall kunna betalas är att arbetsresan varar i minst 10 timmar. Partiellt dagtraktamente kan betalas när arbetsresan har varat över 6 timmar. Om den tid som använts för resan överstiger det senaste hela resedygnet med över 6 timmar, kan för detta partiella resedygn betalas heldagtraktamente. Om det senaste hela resedygnet överskridits med minst 2 timmar är det partiella dagtraktamentet skattefritt.

Med ett resedygn avses en tidsrymd på högst 24 timmar som börjar när den skattskyldige inleder en arbetsresa. Resan kan starta från hemmet eller arbetsplatsen. Resedygnet upphör när den skattskyldige återkommer till sin arbetsplats eller bostad.

Måltidernas inverkan på dagtraktamentet

Dagtraktamentet är avsett att täcka de ökade levnadskostnader en arbetsresa förorsakar. Den mest betydande kostnadsposten utgörs av måltiderna. Om den skattskyldige därför under något resedygn fått en fri måltid som arbetsgivaren anordnat eller som ingått i resebiljetten, är det skattefria dagtraktamentet hälften av det maximidagtraktamente som i beslutet om kostnadsersättningar har ansetts vara skattefritt. Med fri måltid avses i fråga om dagtraktamente två fria måltider och i fråga om partiellt dagtraktamente en fri måltid. (SkattesSb 12.2 §). Om arbetsgivaren således anordnat en fri måltid inverkar detta inte på heldagtraktamentets skattefria maximibelopp.

Om en skattskyldig således exempelvis gjort en arbetsresa år 2009 som varat i över 10 timmar och han under denna har fått en fri måltid, är dagtraktamentets skattefria maximibelopp 35,00 euro. Om måltiderna var två till antalet, är dagtraktamentets skattefria maximibelopp 17,50 euro. Om arbetsresan varat i endast 8 timmar och den skattskyldige under denna har fått en fri måltid, är det skattefria maximibeloppet hälften av partiellt dagtraktamente 8 euro.

Lunchsedel

Om den löntagarens arbetsplatsbespisning har anordnats med användning av lunchsedlar kan han med dessa inta sin måltid även under arbetsresorna. En kostförmån är antingen skattepliktig eller så uppbär arbetsgivaren en ersättning för förmånen, varför det inte är fråga om en fri måltid. Därför har inte lunchsedlar någon inverkan på dagtraktamentets belopp. Måltidsersättning kan dock inte betalas samtidigt.

Hotellfrukost

En hotellfrukost har inte betraktats som en i beslutet om kostnadsersättningar avsedd måltid. Därför halveras inte heldagtraktamentet även om han förutom frukosten får en lunch som ingår i priset för resan. Om frukosten ingår i priset för hotellrummet inverkar den inte heller annars på dagtraktamentets belopp. Om frukosten inte ingår i priset för hotellrummet, är det en kostnad som skall ersättas med dagtraktamentet.

Frukosten ingår i hotellrummets pris, om arbetsgivaren har med hotellet kommit överens om totalpriset som avviker sig från listapriserna och i vilket också frukosten ingår.

Frukosten kan anses ingå i hotellrummets pris, då hotellet alltid fakturerar övernattarna för frukosten oberoende av om kunden använder denna tjänst eller inte. Faktumet att hotellet med anledning av mervärdesskattelagens stadganden specificerar rummets och frukostens andel i fakturan är inte av betydelse.

ARBETSRESOR UTOMLANDS

Förutsättningarna för skattefriheten för dagtraktamente och andra resekostnader som betalats på grund av en arbetsresa som gjorts utomlands, avgörs så att de bestämmelser som gäller ersättningar som betalas för resor i hemlandet i tillämpliga delar följs, såvida Skattestyrelsens beslut inte innehåller avvikande bestämmelser om resor i utlandet.

FÖR VILKET LAND SKALL DAGTRAKTAMENTET BETALAS

Skattefria dagtraktamenten som betalas för utlands arbetsresa fastställs för de länder och områden som nämns i kostnadsbeslutet. De flesta dagtraktamenten har fastställts för vissa stater. Om till en stat hör ett område, vars kostnadsnivå väsentligt avviker från ifrågavarande statens nivå, kan man också för dessa områden fastställa ett eget dagtraktamente (t.ex. Madeira - Portugal och Kanarieöarna - Spanien).

I kostnadsbeslutet har dagtraktamentet också fastställts för vissa städer (t.ex. London, St. Petersburg och Moskva). Det är i samtliga fall högre än belägenhetsstatens dagtraktamente. Städernas dagtraktamenten tillämpas på samma sätt som dagtraktamenten för länderna och områden. Om t.ex. på en resa till Ryssland det första hela resedygnet slutar i St.Petersburg, är personen till denna del av resan berättigad till St. Petersburgs dagtraktamente, trots att det egentliga stället för arbetets utförande skulle finnas på annat håll i Ryssland.

Utlandsdagtraktamente räknas enligt resedygn. Dagtraktamentets belopp fastställs på basis av det land eller område där resedygnet utomlands upphör. Om resedygnet upphör på ett fartyg eller i ett flygplan fastställs dagtraktamentet enligt det land eller område därifrån fartyget eller flygplanet senast avgått eller, i fråga om avgång från Finland, dit det först anländer.

S.k. tekninsk mellanlandning inverkar inte på dagtraktamentets bestämmande. Om t.ex. resedygnet slutar då personen väntar på flygfältet i Bankok på anknytningsflyg till Australien, är personen berättigad till australianskt dagtraktamente även för resedygnet i fråga.

När den skattskyldige återvänder till Finland är han berättigad till hälften av det dagtraktamente som betalats för det resedygn som senast upphörde, såvida den tid som använts till arbetsresan med mer än två timmar överskrider det resedygn som senast upphört utomlands eller på ett fartyg eller flygplan som avgått därifrån. Om det ovan avsedda senaste hela resedygnet överskrids med mer än tio timmar, är den skattskyldige berättigad till det utlandsdagtraktamente som betalats för det resedygn som senast upphört. Maximibeloppet för det dagtraktamente som betalas för det resedygn eller del därav som börjar efter återkomsten till hemlandet fastställs enligt 12 § i Skattestyrelsens beslut (SkatteSb 13.5 §).

KORTVARIGA UTLANDSRESOR

Om en arbetsresa till utlandet varar i minst 10 timmar är den skattskyldige berättigad till det dagtraktamente som fastställts för ifrågavarande land. Om den totala tid som använts till arbetsresan är kortare än 10 timmar, är den skattskyldige berättigad till ett dagtraktamente som fastställs enligt de bestämmelser och eurobelopp som gäller arbetsresor i hemlandet (SkatteSb 13.6 §).

HALVERING AV UTLANDSDAGTRAKTAMENTE

Om den skattskyldige har fått en måltid som är fri eller ingått i biljettens eller hotellrummets pris nedsätts utlandsdagtraktamentets maximibelopp med 50 procent. Med fri måltid

avses här två fria måltider (SkatteSb 13.7 §). Hotellfrukost betraktas inte som måltid.

Gränsöverskridningspenning

Förutsättningen för att den s.k. gränsöverskridningspenningen skall vara skattefri, är att den skattskyldige dagligen rest utanför Finlands territorium för att där under exceptionella förhållanden utföra arbete för en arbetsgivare som befinner sig i Finland och att dagtraktamente inte betalas för resan.Arbetet måste vara tillfälligt. Således är gränsöverskridningspenningen inte skattefri, om arbetet varar längre än de tidsfrister som bestämts i ISL 72a §.

Gränsöverskridningspenningen betraktas som skattefri även när en skattskyldig som arbetar inom t.ex. byggnadsbranschen eller någon annan motsvarande bransch dagligen reser från sin bostad till ett särskilt arbetsställe utanför Finlands territorium.

Pass och visum

Kostnader för anskaffning av pass utgör i allmänhet levnadskostnader, så att om arbetsgivaren bekostar arbetstagarens pass, utgör kostnaderna lön. Antalet utlandsresor som arbetsgivaren måste göra har ingen betydelse. I vissa fall kan det likväl förorsakas tilläggskostnader på grund av anskaffning av pass som beror på arbetsuppgifterna. Dessa utgifter kan arbetsgivaren betala utan skattepåföljder. Till exempel om passet är i ambassaden för den blivande arbetsstaten på grund av anskaffning av visum och löntagaren behöver under samma tid ett pass för en annan utlandsresa, kan arbetsgivaren bekosta det tillfälliga passet. Motsvarigt kan t.ex. flygpersonalens pass under giltighetstiden fyllas med visum så att man måste skaffa ett nytt pass. Arbetsgivaren kan betala dessa kostnader skattefritt.

Kostnaderna för anskaffning av visum i arbetsstaten för en person som reser på utlandskommendering är sådana utgifter för inkomstens förvärvande som arbetsgivaren kan ersätta skattefritt. Arbetsgivaren kan motsvarigt ersätta ett internationellt körkort för den tid under vilken arbetet pågår.

MÅLTIDSERSÄTTNING

Måltidsersättning kan betalas för sådana arbetsresor, för vilka dagtraktamenten inte betalas till löntagaren. En förutsättning är dessutom att löntagaren inte har möjlighet att äta under lunchrasten på sitt vanliga matställe, och att arbetsgivaren inte heller på något annat sätt har ordnat måltiderna, t.ex. genom måltid som ingår i en kurspaket.

I Skattestyrelsens beslut har man inte intagit krav på resans varaktighet eller avstånd. Måltidsersättning kan komma i fråga om sådana arbetsresor, under vilka de avståndskrav som har utsatts för dagtraktamente inte uppfylls eller då resan inte räcker minst 6 timmar som krävs för betalning av partiellt dagtraktamente. I det förstnämnda fallet kan även betalning av två måltidsersättningar komma i fråga. Man kan göra så här då arbetsresan varar så länge att löntagaren har med stöd av 28 § i lagen om arbetstid rätt till en annan halvtimmes matrast. Rätten uppkommer då arbetstiden överskrider 10 timmar per dygn. Arbetsdagen längd måste således med beaktande av matrasterna vara minst 11 timmar. Restiderna har inte väsentlig betydelse, eftersom det är frågan om en situation där dagtraktamentets avståndskrav inte uppfylls .

Om löntagaren får en lunchsedel såsom kostförmån, kan skattefria måltidsersättningar inte betalas. Såsom arbetstagarens sedvanliga matställe betraktas då vilket matställe som helst som tar emot lunchsedlar.

Måltidsersättning inom särskilda branscher

För att måltidsersättningen inom särskilda branscher (byggnads- och skogsbranschen med flera branscher) skall vara skattefri, förutsätts att den skattskyldige inte på det särskilda arbetsstället eller i dess omedelbara närhet har möjlighet till arbetsplatsbespisning som anordnats av arbetsgivaren.

Bespisning som anordnats av arbetsgivaren

Såsom egentlig av arbetsgivaren anordnad arbetsplatsbespisning kan inte anses ett arrangemang där arbetsgivaren endast avlönar den som tillverkar maten, medan arbetstagarna svarar för de övriga kostnaderna (s.k. arbetslagsmåltider). Det var inte heller frågan om bespisning som arbetsgivaren anordnat då arbetagarna hos ett företag som medverkade såsom underleverantör på ett kärnkraftsverksbygge kunde använda det huvudsakliga byggbolagets personalmatsal. Den avgörande saken var att arbetsgivaren inte hade överenskommit om att arbetstagarna i fråga skulle kunn använda det huvudsakliga byggbolagets personalmatsal(HFD 2005/2538), som bilaga till kap.13).

Däremot kan det anses vara fråga om arbetsplatsbespisning som anordnats av arbetsgivaren, när måltiderna serveras på matställen som upprätthålls eller anordnas av arbetsgivaren, på s.k. kontraktsmatställen och med användning av lunchsedlar samt i fråga om vägkost- eller termosmåltider. Dessa arrangemang betraktas som av arbetsgivaren anordnad arbetsplatsbespisning även i de fall när löntagaren betalar för måltiden. (se också ″dagliga resor inom särskilda branscher″ ovan samt kapitel 13, ″Resekostnader)

Omedelbar närhet till arbetsplatsen

En av arbetsgivaren anordnad arbetsplatsbespisning är ett hinder för en skattefri måltidsersättning i även det fall att det finns en möjlighet till denna i den omedelbara närheten till det särskilda arbetsstället. Med detta avses att arbetsgivaren under sin matrast hinner inta sin måltid utan att resan förorsakar extra kostnader.

ERSÄTTNING FÖR FÄRDKOSTNADER

Färdkostnaderna utgörs av kostnaderna för rese-, plats- och sovvagnsbiljett samt av kilometerersättning och parkeringskostnader för bilen. Även ersättning för de kostnader som uppstår vid transport av arbetsredskap som behövs i arbetet är skattefri.

Allmänt fortskaffningsmedel

Skattefria är de ersättningar som betalats för att täcka de verkliga kostnader som uppstått om den skattskyldige för sin arbetsresa använt ett allmänt eller hyrt fortskaffningsmedel.

Egen bil

De maximala belopp som skattefritt kan betalas som ersättning för användningen av en bil den skattskyldige äger eller besitter har nämnts i Skattestyrelsens beslut. I beslutet nämns även grunderna för att i vissa fall höja dessa belopp. Kilometerersättning kan höjas endast då löntagaren kör arbetsresor med en bil som han äger eller besitter. Förhöjning kan betalas till exempel då löntagaren transporterar ett tungt eller stort föremål. Antalet föremål som transporteras inverkar inte, utan förhöjningen är beloppet som har fastställts i kostnadsbeslutet, även om det skulle finnas flera tunga förmål med. Förhöjningen räknas enligt antalet endast i fråga om persontransport.

Kilometerersättning för bruksförmånsbil höjs inte.

Bruksförmån för bil

I beslutet om kostnadsersättningar stadgas även om den kilometerersättning som skall anses vara skattefri i de fall där den skattskyldige har använt en bruksförmånsbil till arbetskörningar och själv betalat bränslekostnaderna för dessa körningar. (SkatteSb 9.3 §).

Fri bilförmån

Om kilometerersättningen betalas av samma arbetsgivare som bekostar bilförmånen, utgör kilometerersättningarna lön.

Bilförmån av andra arbetsgivare

Om en skattskyldig har fri bilförmån och han använder denna bil för t.ex. resor som beror på hans bisyssla, han kan fakturera kilomete-

rersättning för dessa från bisysslans arbetsgivare.

I rättspraxis har kilometerersättningar inte ansetts vara skattepliktiga när antalet körkilometer inte överstigit 18 000 km/år, dvs det kilometerantal som använts som grund för bilförmånens värde i pengar (HFD 1991/803).

LOGIERSÄTTNING

Maximibeloppet för den logiersättning som jämte dagtraktamente kan betalas för en arbetsresa, är det belopp som av härbärgeringsrörelsen utfärdat verifikat eller annan tillförlitlig utredning utvisar (SkatteSb 15 §).

Nattresepenning

Erläggandet av nattresepenning förutsätter att av det resedygn som berättigar till dagtraktamente minst 4 timmar infaller under tiden kl. 21.00-07.00 och att arbetsgivaren inte ordnar kostnadsfritt logi för den skattskyldige och inte erlägger logiersättning eller ersättning för sovplats.

Nattresepenning är avdedd för sådana situationer där löntagaren övernattar under sin arbetsresa t.ex. hos släktingar. Den kan inte betalas till personer som arbetar på natten, liksom till väktare eller musiker.

RESEKOSTNADSERSÄTTNINGAR SOM ETT ALLMÄNNYTTIGT SAMFUND BETALT

Från början av 2001 utvidgades skattefriheten av resekostnadsersättningar att även gälla för resekostnadsersättningar som fåtts för resor som företagits på samfundets uppdrag, då ersättningens mottagare varken står i arbetsförhållande till betalaren eller får lön på annat sätt. Fri från skatt är dagtraktamente för högst 20 dagar under ett kalenderår, logiersättning, resekostnadsersättning enligt allmänt fortskaffningsmedel utan begränsningar och kilometerersättningar upp till högst 12 000 mark under ett kalenderår(2000 euro under år 2002) (ISL 71. 3 §, 1086/2000).

Vem stadgandet gäller

Stadgandet gäller t.ex. personer som för en förening utför oavlönat frivilligarbete och tävlingsdomare (inkomsten utgör arbetsersättning). På en lagidrottare som får lön tillämpas bestämmelserna om löntagare. För lönebeloppet har man inte stadgat någon undre gräns, så att bestämmelserna om löntagare tillämpas på en idrottare eller frivilligarbetare som får även obetydlig lön. Lönen och kostnadsersättningarna skall likväl vara i rimligt förhållande till varandra för att kostnadsersättningarna kan anses bero på det ifrågavarande arbetet. Om inkomstens mottagare kan betraktas som löntagare, betyder detta att de övre gränserna för skattefria ersättningar tillämpas inte men å andra sidan resor mellan bostad och egentlig arbetsplats kan inte ersättas. Man skall lägga märke till att denna begränsning inte har intagits i det nya stadgandet.

Maximibeloppet överskrids

Maximibelopp är olika i fråga om olika skattskyldiga. Om de överskrids, utgör den överskridande delen skattepliktig förvärvsinkomst. Resekostnaderna får likväl dras av vid beskattningen såsom utgifter för inkomstens förvärvande.Man skall lägga märke till, att dagtraktamenten har bestämts på basis av antalet av de dagar för vilka ersättning har betalts. Dagen används, trots att det betalda dagtraktamentet skulle vara mindre än det i kostnadsbeslutet nämnda maximala beloppet. Måltidsersättning har inte stadgats skattefri.

Resor som gjorts på samfundets uppdrag

Skattefria är endast kostnader för resor som företagits på ett allmännyttigt samfunds uppdrag. Man ska komma överens om resorna behörigen på förhand. Typiska är t.ex. i idrottsföreningarna resor till planerade träningar och tävlingar. En individuell idrottare representerar sin förening i tävlingarna, så att resekostnadsersättningarna är skattefria upp till stadgade maximibelopp.

En mötesresa kan ersättas, om personen

har valts samfundet vid ifrågavarande möte. Däremot en persons resor som på eget initiativ företagits till ett medlemsmöte kan inte ersättas skattefritt. Ersättningar för kostnader av arbetsresor som ett allmännyttigt samfund betalt sina arbetstagare är fortsättningsvis skattefria i enlighet med allmänna stadganden.

Hobbyverksamhet

Kostnader av hobbyverksamhet är oavdragbara också i fortsättningen. Likväl, om hobbyverksamheten har givit inkomster, kan kostnaderna som till dessa delar hänfört sig därtill dras av vid beskattningen.

EN RIKSDAGSMANS KOSTNADSERSÄTTNINGAR

Enligt ISL 70 § utgör skäliga ersättningar för täckande av särskilda kostnader och den ökning av levnadskostnaderna, som skötseln av ett riksdagsmannauppdrag medför, inte skattepliktig inkomst. Såsom skälig ersättning betraktas talmannens och vicetalmännens anslag enligt lagen om riksdagsmannaarvode (328/47) samt en riksdagsmans kostnadsersättning. Enligt 70.3 § i ISL är skattepliktig inkomst inte rätten till gratis resor i samband med skötseln av uppdraget som riksdagsledamot eller medlem av statsrådet eller bostadsförmånen inklusive därtill hörande tjänster i samband med skötseln av uppdraget som statsminister (1097/2006).

Kostnadsersättningar för ledamöter i Europaparlamentet

Skattepliktig inkomst är inte skäliga ersättningar för täckande av speciella kostnader och den ökning av levnadskostnaderna som skötseln av uppdraget som ledamot i Europaparlamentet medför. Som skäliga ersättningar betraktas den allmänna kostnadsersättningen, det fasta reseanslaget, reseanslaget, dagtraktamentet, ersättningen för datatrafik och anslaget för sekreterarhjälp eller annan med dem jämförbar ersättning som betalas till en ledamot i Europaparlamentet (ISL 70.4 §, 227/95).

Nationell expert

Skattefri är också ersättning som Europeiska gemenskapernas kommission betalar för täckandet av särskilda kostnader och levnadskostnader som förorsakats av skötseln av ett uppdrag som en nationell expert som förordnats att tjänstgöra vid kommissionen utfört eller av skötseln av annan av kommissionen godkänt till Europeiska unionens expanderingsprojekt eller till utvecklingen av EU:s nuvarande eller kommande gränsområden anslutet expertuppdrag.Sådana utgifter är utkomstbidrag, fast tillägg till utkomstbidrag samt ersättning för resekostnader och flyttningskostnader, för särskilda uppdrag eller annan därmed jämförbar ersättning som komissionen betalar (76 § 4a punkten ISL, 222/99).

Ledamot i kommittén

Skattefria är dessutom ersättningar som Europeiska gemenskapernas Regionkommitté eller Ekonomiska och sociala kommitté betalar för att täcka de särskilda kostnaderna och de ökade levnadskostnaderna för skötseln av uppdraget som ledamot i kommittén. Sådana ersättningar är allmän kostnadsersättning samt ersättning för resekostnader eller annan därmed jämförbar ersättning som kommittén betalar (76 § 4b punkten ISL, 431/96).

Deltagande i krishantering

Skattepliktigt är inte heller ersättning som Europeiska unionen, internationell organisation, Finlands stat eller den som anordnat en krishanteringsoperation betalar för täckande av särskilda kostnader och för ökningen av levnadskostnaderna till personer som står i anställningsförhållande i enlighet med lagen om civilpersonals deltagande i krishantering (1287/2004) (ISL 1288/2004). Bestämmelsen tillämpas från början av år 2005..

Vissa kostnadsersättningar

Befästningspenning

Försvarsmakten betalar i tjänstekollektivavtalet avsedd befästningspenning åt tjänstemän som tjänstgör vid utbildnings-, vakt- och beredskapsfort. Befästningspenningen består av en på avlöningen baserad och en på kostnaderna baserad ersättning. Den på avlöningen baserande delen utgör skattepliktig förvärvsinkomst. Som kostnadsersättning betalas 15 % av heldagtraktamentet. Den är skattefri kostnadsersättning. Åt personer som är fast bosatta vid befästningen betalas befästningspenningen höjd med 50 procent.

Omkostnadsersättning

Åt kriminal- och ordningspoliser kan omkostnadsersättning betalas. Ersättningen är avsedd för att täcka utgifter som uppkommer i samband med undersökningsuppgifterna. I beskattningen läggs omkostnadsersättningen till inkomsten och utgifterna för inkomstens förvärvande dras av enligt utredning. I brist på annan utredning kan såsom kostnadsbeloppet betraktas beloppet av omkostnadsersättningen. Också tullverket betalar motsvarande omkostnadsersättning.

Utfodringspenning för polishund

Polishundar ges till enskilda polismän mot vård-, tränings- och utfodringsskyldighet. Åt polismannen betalas ersättning för träning och skolning av hunden. Denna ersättning utgör lön. Åt polismannen betalas dessutom utfodringspenning.

Polishundarna ägs av Finska staten. Hundarnas utfodringskostnader är en utgift som ankommer på ägaren. Utfodringspenningen är därför inte polismannens skattepliktiga kostnadsersättning.

BIDRAG

Skattepliktig inkomst är inte

1) stipendier och andra understöd som har erhållits för studier eller vetenskaplig forskning eller för konstnärlig verksamhet;

2) pris som har utdelats som erkänsla för vetenskaplig, konstnärlig eller allmännyttig verksamhet;

3) pension som staten före den 1 januari 1984 har beviljat för verksamhet som avses i 2 punkten eller för annan förtjänstfull verksamhet, eller familjepension som hänför sig till sådan pension (ISL 82.1 §)

4) träningsstipendium som med stöd av 21 § idrottslagen (984/79) betalas med statsmedel till en toppidrottare som utsetts av undervisningsministeriet (ISL 352/95, Se kap. 8, Idrottsmännens arvoden).

Av offentligrättsligt samfund beviljat stipendium

Stipendier eller annat bidrag som erhållits för studier eller vetenskaplig forskning eller för konstnärlig verksamhet samt såsom erkänsla för vetenskaplig, konstnärlig eller allmännyttig verksamhet utdelat pris som erhållits från staten, en kommun eller något annat offentligrättsligt samfund eller Nordiska rådet är i sin helhet skattefria inkomster.

Offentligrättsliga samfund är bl.a. staten, länens konstkommissioner, kommunerna, samkommuner, den evangelisk-lutherska kyrkan och det ortodoxa kyrkosamfundet, statens universitet och högskolor, Finlands Bank, Folkpensionsanstalten, centraldelegationen för konst och statens vetenskapliga delegationer, för vilka används den gemensamma benämningen Finlands Akademi, samt arbetsskyddsfonden som verkar under övervakning av social- och hälsovårdsministeriet.

På grund av den nya universitetslagen (558/2009) är finska universitet och högskolor inte längre offentliga samfund. Från och med början av 2010 är 14 universitet självständiga offentliga inrättningar och 2 universitet är självständiga privaträttsliga stiftelser. I beskattningen betraktas någondera gruppen inte som offentliga samfund.

Utländska stater eller offentligrättsliga samfund utgör inte här avsedda offentligrättsliga samfund. Ett samfund som ägs av staten

eller en kommun är inte heller ett offentligrättsligt rättssubjekt. Inte heller t.ex. privatekonomiska samfund och stiftelser, registrerade föreningar och politiska partier är offentligrättsliga samfund. Finska Kulturfonden är inte heller ett offentligrättsligt samfund.

Av enskild beviljat stipendium

Från andra än offentligrättsliga samfund samt Nordiska rådet för ovannämnda ändamål erhållna stipendier, studiebidrag och andra bidrag samt som erkänsla erhållna pris är skattepliktig inkomst till den del det sammanlagda beloppet av dem samt från offentliga samfund samt Nordiska rådet erhållna stipendier, studiebidrag samt andra bidrag och pris, efter avdrag för inkomsternas förvärvande eller bibehållande, överstiger det årliga beloppet av ett statligt konstnärsstipendium. (ISL 82.2 §). .

Från början av år 2009 kan även bidrag utöka pensionen. Därför finns det två olika slags konstnärsstipendier, ett stipendium som innehåller socialskyddet och ett stipendium som betalas utan det nya socialskyddet. Stipendiet som inte innehåller socialskyddet är 16 208,64 euro. Det senare socialskyddet betalas bl.a. till dem som får gamla långfristiga stipendier (s.k. 15 – åriga) och till mottagare av 5 – åriga stipendier som börjat betalas före 1.1.2009, vilkas stipendium innehåller pensionsskydd enligt lagen om konstnärsprofessurer och om statens konstnärsstipendier (734/1969).

Beloppen av årliga bidrag inklusive socialskyddet:

18.400,65 (2009)
18.788,30 (2010)
19.029,51 (2011)

Beloppen av årliga bidrag exklusive socialskyddet:

16.208,64 (2009)
16.550,18 (2010)
16.762,73 (2011)
17.175,68 (2012)

Av arbetsgivaren beviljat stipendium

Bidrag är skattefria när de erhållits för studier eller vetenskaplig eller konstnärlig verksamhet. Även ur betalarens synvinkel är det fråga om en betalning utan vederlag. Att bevilja ett bidrag ger inte betalaren någon ekonomisk eller annan nytta.

Om bidraget beviljas av mottagarens arbetsgivare, utgör betalningen i allmänhet en ersättning för gjort arbete. Av denna orsak är bidraget lön även om det till namnet varit fråga om ett bidrag. Om bidraget getts för upprätthållande av den arbetsskicklighet som arbetet kräver eller för kompletterande utbildning, kan det jämställas med utbildning som anordnats av arbetsgivaren (HFD 1988 B 587).

Utredning av ett bidrags skatteplikt

Den skattskyldige skall vid behov ge en utredning över bidragets skattefrihet. Ett beslut eller tillkännagivande där de villkor som eventuellt hänför sig till beviljandet av bidraget framgår, är härvid ett centralt utredningsmaterial.

Skatteplikten för stipendier och bidrag avgörs från fall till fall. Vid avgörandet av bidragens skatteplikt är det viktigt att åtskilja utövandet av konst och vetenskap från arbete som utförts för annans räkning då ju betalningen utgör lön. När bidragets skatteplikt avgörs bör uppmärksamhet fästas vid t.ex. följande omständigheter:

- vem är bidragets mottagare
- kan om bidraget allmänt ansökas
- finns det ett arbetsförhållande mellan bidragets mottagare och beviljare
- utgör bidraget vederlag för utfört arbete
- har bidraget beviljats utan ansökan
- hurudana utredningar har den som sökt bidraget behövt framlägga
- har det till beviljandet av bidraget knutits speciella villkor
- är den som beviljat bidraget ett allmännyttigt samfund.

Bidrag och stipendier som erhållits för andra ändamål än studier samt utövande av vetenskaplig forskning eller konstutövning är skattepliktiga. En ersättning för att utföra ett visst arbete som erhållits under namn av sti-

pendium är skattepliktig (t.ex. HFD 1976/4136).

Stipendier som kommunerna beviljar sina invånare

En kommun kan bevilja sina invånare olika slag av understöd (t.ex. studiebidrag, babybidrag), som inte kan betraktas som skattefria med stöd av bestämmelserna i 92 §. Prestationerna behandlas i beskattningen enligt sin karaktär oberoende av, under vilken benämning de har betalts. Även bestämmelserna i ISL 82 § kan bli tillämpade, även om prestationen inte hade betalts som stipendium, bidrag eller hederspris.

Av kommunen beviljad prestation som ska betraktas som stipendium ska inte betraktas som skattepliktig endast med den grund att kommunen beviljar den endast till sina invånare. Förutsättningarna för skattefriheten ska ändå uppfyllas. En prestation som har fåtts endast med den grund att man bor i kommunen eller blir dess invånare är inte ett skattefritt stipendium. Däremot till exempel stipendier som kommunerna beviljat studeranden för studierna är skattefria med stöd av ISL 82.1 § 1 punkten, även om någon annan än kommunens invånare inte kan få stipendiet.

Forskningsarbete

De inkomster som en assistent, docent och amanuens har för sin befattning är skattepliktiga löneinkomster. Likaså är de inkomster forskningsprofessorer, yngre och äldre forskare samt forskningsassistenter har för sin befattning skattepliktiga inkomster. Ersättning för forskartjänster som avses i 4 § lagen om Finlands Akademi (akademiforskare och akademiprofessorer) utgör lön. Alla ovan nämnda forskare kan likväl få skattefria stipendier och understöd för sitt forskningsarbete.

Konstnär

En konstnär får från sina inkomster dra av de kostnader som har förorsakats av arbetet. Kostnader som förorsakats av hobbyverksamhet som inte avkastat inkomst är däremot inte avdragbara i beskattningen. HFD har i sitt utslag 2009:106 tagit ställning däri, vem som är en kosntnär. Utslaget gällde en person som hade konstnärlig grundutbildning och medlemsskap i flera organisationer som var avsedda för yrkeskonstnärer. Han hade bedrivit konstnärlig verksamhet under flera års tid och även deltagit i internationell utställningsverksamhet. Personen fick arbetspension. HFD ansåg, att olönsamheten av skatteårets verksamhet utgjorde inte hinder för att verksamheten skulle kunna betraktas såsom sådan konstnärlig verksamhet som avses i ISL 31.1 § 4 punkten. Konstnären fick dra av utgifterna för konstnärlig verksamhet såsom naturliga avdrag.

Avdragen

Vid uträkningen av den skattepliktiga andelen av ett stipendium som ehållits av någon annan än ett offentligrättsligt samfund avdras först de naturliga avdrag som hänför sig till stipendiet, såsom kostnader för t.ex. studiematerial, biträdande personal, resor, renskrivning samt andra utgifter som direkt ansluter sig till forskningsverksamheten.

Om stipendiet eller bidraget har beviljats för visst arbete eller forskning hänförs inte till detta andra utgifter än de utgifter som hänför sig till detta arbete eller denna forskning. På konstens sida talas då om ett projektstipendium (kod 01 på årsanmälan). En annan typ av ett stipendium är ett underhållsstipendium eller ett arbetsstipendium, som är avsett för att täcka levnadskostnader (kod 02 på årsanmälan).Enligt rättspraxis kunde kostnader för forskningsarbetet inte dras av från arbetsstipendiet som hade beviljats för uppehälle (HFD 2010:4) Utgifter för konstnärligt arbete hänför sig inte till någon del till sådant statens konstnärsstipendium som beviljats för att trygga och förbättra arbetsförutsättningarna (HFD 1983/3028). Utgifter av konstnärlig verksamhet får inte hänföras till ett underhålls-/arbetsstipendium, utan de dras av från konstnärens övriga inkomster. Om andra in-

komster inte finns, fastställer man förlust för konstnären. Om däremot statens konstnärsstipendium beviljats för ett visst arbete (projektstipendium), hänförs kostnaderna för detta arbete i första hand till detta stipendium.

Uträkning av beskattningsbart stipendium

Om nettobeloppet av ett bidrag ett offentligrättsligt samfund beviljat är mindre än konstnärsstipendiet, utgör den skattepliktiga delen av det bidrag något annat än ett offentligrättsligt samfund beviljat den del med vilken bidragens totalbelopp överstiger konstnärsstipendiet.

Om en person har erhållit bidrag för samma forskning såväl av ett offentligrättsligt samfund som av ett annat än offentligrättsligt samfund, fördelas de kostnader forskningen gett upphov till i förhållande till bidragen. Om bidragen däremot hänför sig till skilda forskningar, skall kostnaderna för sig hänföras till de skilda forskningarna.

Bidragets skattepliktiga del uträknas enligt följande exempel:

1.1. Bidrag som beviljats av statens vetenskapliga delegation	10 445 €
2. Andra än av offentligrättsliga samfund beviljade bidrag	16 800 €
Sammanlagt	27 245 €
3. Kostnader sammanlagt	8 255 €

$\frac{10\,445}{27\,245} \times 8\,255 = 3\,164{,}75$ €

$\frac{16\,800}{27\,245} \times 8\,255 = 5\,090{,}25$ €

1. Det statliga bidragets nettobelopp	10 445 - 3 164,75 = 7 280,25 €
2. Nettobeloppet av bidrag som beviljats av annat än offentligrättsligt samfund	16 800 - 5 090,25 = 11 709,75 €

Bidrag som beviljats av ett offentligrättsligt samfund är i sin helhet skattefritt. Av de bidrag som beviljats av andra samfund än offentligrättsliga, återstår för beskattning 690,00 euro, dvs det belopp med vilket bidragens nettobelopp totalt överstiger statens konstnärsstipendium18 300,00 euro per år.

Forskningsgrupp

Från det stipendium som beviljats en forskningsgrupp avdras först gruppens kostnader och därefter fördelas den kvarstående delen mellan gruppens medlemmar, som i sin tur envar kan avdra sina egna utgifter. Hur stipendiet fördelats mellan gruppens medlemmar begärs vid behov utredning. Om forskningsgruppen som fått stipendiet anställer assistenter, utgör ersättningen som dessa får lön, även om ersättningarna skulle finansieras med stipendiet som forskningsgruppen fått.

Skatteår

Bidrag är inkomst det skatteår det har stått att lyfta och inte det senare år under vilket det i själva verket lyfts.

Om bidraget beviljats så att de kostnader som hänför sig till detta inte kan dras av det år bidraget lyfts, torde de utgifter som uppstått under de därpåföljande åren beaktas sålunda att kostnadsreserveringar på basis av en utredning dras av från bidraget.

Årsdeklaration

Den som beviljat ett bidrag eller ett hederspris måste till skattemyndigheterna ge uppgift om samtliga stipendier, studiebidrag, biblioteksbidrag, uppvisningsstipendier samt pris (SkatteSb 21/99 7 §.).

Biblioteksbidrag

Utbetalningen av biblioteksbidrag (biblioteksersättning) baserar sig på lagen om vissa stipendier och understöd åt författare och översättare (236/61). Understödet betalas på grund av att de böcker dessa upphovsmän

skrivit och översatt avgiftsfritt finns att tillgå vid de allmänna biblioteken.

Biblioteksbidraget utgör skattefri inkomst enligt 82.4 § ISL. Det är ett arbetsstipendium som är avsett för betalning av konstnärens levnadskostnader. Utgifter av konstnärlig verksamhet får således inte hänföras till det-.Låneersättning som grundar sig på antalet utlåningar utgör däremot skattepliktig förvärvsinkomst, se närmare kapitel 8, Ersättningar för upphovsrätt.

Uppvisningsstipendium

Till bildkonstnärer kan betalas stipendium för att verk som de har framställt och som är i offentlig ägo kan visas offentligt (lagen om vissa stipendier åt bildkonstnärer, 115/1997). Också detta stipendium som utdelas av statens medel är fri från skatt. Uppvisningsstipendiet är ett arbetsstipendium.

HEDERSPRIS

Principerna om skatteplikt för hederspris är samma som för bidrag. Förutsättningen för att ett hederspris skall var skattefritt är att det har getts som erkänsla för vetenskaplig, konstnärlig eller allmännyttig verksamhet. Hederspris utdelas i efterskott medan stipendier och bidrag i allmänhet utdelas i förskott. Såsom hederspris som utdelats som erkänsla för allmännyttig verksamhet kan bl.a. anses malmletningspris (CSN 1976/243) samt penningpris och prisföremål som hemkommunen beviljat en olympiasegrare.

Finansministeriet kan på ansökan besluta att ett pris som utdelats som erkänsla för vetenskaplig, konstnärlig eller allmännyttig verksamhet är skattefri inkomst i sin helhet (ISL 82.3 §).

Pension som beviljats som erkänsla för förtjänstfull verksamhet

Skattefri inkomst är pension som staten före 1.1.1984 beviljat för vetenskaplig, konstnärlig, allmännyttig eller annan förtjänstfull verksamhet. Beviljandet av en sådan pension baseras på något av följande beslut:

- SRb om extra konstnärspensioner 24.1.1974/75
- SRb om extra familjepensioner i anslutning till extra konstnärspensioner 28.2.1974/216
- SRb om extra journalistpensioner 6.1.1977/37
- SRb om extra pension 30.12.1959/FinM cirkulär 6 600 om extra pension som statsrådet beviljar av synnerliga skäl med stöd av 24 §.

Om en pension som nämnts ovan har beviljats 1.1.1984 eller efter detta datum, utgör den en skattepliktig pensionsinkomst som skall betraktas som förvärvsinkomst.

PRIS I TÄVLINGAR

Pris i konsttävlingar

Skattepliktig inkomst är inte pris i nationella eller internationella, i konstnärligt hänseende betydelsefulla tävlingar på konstens område. Finansministeriet bestämmer årligen på förhand, på framställning av undervisningsministeriet, vilka tävlingar som är sådana att där erhållna pris är skattefria (ISL 83 §).

Finansministeriets beslut för år 2000 (1208/99) och 1999 (1095/98) finns som bilaga till detta kapitel.

Pris i skolelevstävlingar

Enligt ISL 84 § är skattepliktig inkomst inte pris i annan form än pengar eller någon därmed jämförbar prestation som en elev i grundskola, gymnasium, kvällsgymnasium, yrkesskola, eller någon annan därmed jämförbar läroinrättning har fått vid en tävling i ett läs- eller övningsämne som har anordnats för eleverna.

LOTTERIVINST

Vinster från lotterier som avses i 2 § lotteriskattelagen (552/92) utgör inte skattepliktig inkomst i inkomstbeskattningen. Sådan inkomst är dock vinster som kan anses som skälig ersättning för någon prestation eller

som kan betraktas som lön enligt lagen om förskottsuppbörd (ISL 85 §).

Förutom avgiftsbelagda lotterier gäller lotteriskattelagen även annan offentligt anordnad lottning, gissningstävling, vadhållning och med dessa jämställbart förfarande (t.ex. bingo- och kasinovinster, totalisatorvinster, vinster av pokerspel). Förutsättningen för tillämpning av lagen är att förfarandet är offentligt och att vinsten helt eller delvis är beroende av slumpen .

Med att förfarandet skall vara offentligt avses att i princip vem som helst kan deltaga i lottdragningen eller att det eventuella deltagarantalet är rätt stort och odefinierat. I t.ex. de fall där en riksomfattande organisation arrangerar lottdragning för sina medlemmar har det ansetts att kravet på offentlighet har uppfyllts. Förutsättningen är att deltagarantalet är tillräcklig stort. Det bör uppgå till flera hundra personer.

Lön

En vinst är en i lagen om förskottsuppbörd avsedd lön när den utgör en direkt ersättning för en verksamhet som utövats till direkt nytta för den som gett vinsten eller när denna är mottagarens arbetsgivare. Vinsterna i försäljnings-, kundanskaffnings- och motsvarande tävlingar som anordnats av arbetsgivaren är därför lön, även om vinsterna utlottas mellan dem som t.ex. uppnått en viss målsättning. På samma sätt har en utlandsresa som utlottats bland arbetsgivarens personal ansetts utgöra lön.

Utomlands anordnade lotterier

Enligt 85 § inkomstskattelagen är skattepliktig inkomst inte utöver vinster från lotterier som anordnats i hemlandet även vinster från lotterier som i en stat som hör till Europeiska ekonomiska samarbetsområdet anordnats i enlighet med dess lagstiftning (ISL 334/2005). Vinster från lotterier som anordats annanstans utgör skattepliktig inkomst i inkomstbeskattningen.

Värdering av vinster

Enligt ISL är en lotterivinst värde dess gängse värde. Vinster som har ett ringa värde och närmast kan betraktas som souvenirer kan lämnas utanför beskattningen.

Om vinsten erhållits som pengar eller ett presentkort eller om mottagaren själv har kunnat välja ett vinstföremål, uppskattas vinsten till sitt fulla värde. På samma sätt uppskattas till sitt fulla värde vinster som består av konsumtionsnyttigheter som innebär en inbesparning av levnadskostnader, såsom t.ex. livsmedel och bränsle eller televisionsapparater och tvättmaskiner. Föremål som mottagaren själv inte kunnat välja, kan värderas till t.ex. hälften av deras gängse värde.

TALKOARBETE

Traditionellt talkoarbete

Med talkoarbete avses i allmänhet arbete som utförs utan ersättning för någon annans räkning. Enbart traktering har inte ansetts utgöra ett skattepliktigt vederlag för utfört arbete. Arbete som görs på talko är ″var mans arbete″, som inte kräver speciell yrkeskunskap. Talkoarbetet är således inte till sin natur så krävande att inte alla kan delta i det.

Typiska talkoarbeten har t.ex. varit skördearbete och enkla byggnadsarbeten. Å andra sidan bör man i fråga om byggnadsarbeten beakta att vissa uppgifter kräver vederbörligt tillstånd. Därför kan inte ett egnahemshus helt och hållet byggas på talko.

Arbete som utförs av en förenings medlemmar

När medlemmarna i en förening utan ersättning arbetar för sin förenings räkning uppstår inga beskattningsproblem. Detta gäller t.ex. iståndsättningen av en idrottsförenings egen idrottsplan eller försäljningen av biljetter vid en tillställning som föreningen anordnar.

Om arbetet sker i föreningens namn för någon annans räkning mot ersättning till föreningen, måste man avgöra om det är fråga om talkoarbete eller arbete mot lön där den

som tar mot betalningen skänker den till föreningen. Härvid bör man fästa uppmärksamhet vid vem som är mottagare av betalningen, om uppdragsgivaren övervakar arbetet och hur länge arbetet varar.

Den som utför arbetet

En ersättning som betalats för det arbete en förenings medlemmar utfört, kan endast vara skattefri när betalningsmottagare är en registrerad allmännyttig förening som använder medlen för att stöda sin allmännyttiga verksamhet. De ersättningar som betalats till den som arbetar i en oregistrerad sammanslutnings namn utgör ofta lön till den som utför arbetet. En sådan sammanslutning är skattemässigt ofta en grupp fysiska personer och prestationen behandlas som en lön till dessa. De kan endast skänka bort sin nettolön.

Det är rätt allmänt att t.ex. de högre årskurserna i läroverk finansierar sin klassresa med medel som de gemensamt anskaffar. I dessa fall är betalningsmottagaren mera sällan en registrerad förening och de insamlade medlen används dem till godo som deltar i arbetet. Betalningen är således lön.

Högsta förvaltningsdomstolen gav inte besvärstillstånd för ett besvär som gällde debitering, till den del betalningsmottagare var byaråd till vilka betalda ersättningar hade betraktats som lön (HFD 1991/2153).

Till skattefritt talkoarbete hör inte heller situationer där de som i en registrerad förenings namn utför arbetet i själva verket samlar in pengar för egna ändamål, för att täcka kostnaderna för egna rese- och hobbykostnader. En förening kan inte heller ge den som deltar i arbetet förmåner som inte ingår i föreningens grundverksamhet. Den nytta arbetet ger måste fördelas inom en större grupp än de som utfört arbetet. Här är i synnerhet föreningar som har ett litet antal medlemmar problemfall, där i praktiken de som utför arbetet är de som drar nytta.

Uppdragsgivarens ledning och övervakning

Arbete som utförs under uppdragsgivarens ledning och övervakning är inte talkoarbete. På ledning och övervakning tyder t.ex. att man arbetar i uppdragsgivarens lokaler, att de personer som utför arbetet godkänns av uppdragsgivaren samt att det är fråga om ett arbete som egna arbetstagare annars utfört.

I rättspraxis har som lön betraktats det arbete en religiös förenings medlemmar utfört när de utförde arbetsskift i en fabrik för pressning av plast (HFD 1983 II 602). Även ersättning för ordningsmannauppdrag vid en idrottsförenings affärsbyggnad utgjorde lön till den som utförde arbetet (HFD 1988/5382).Lön var motsvarigt ersättningen som idrottsföreningens medlemmar fick för rösträkning (HFD 1996/3729).

Arbetets natur och varaktighet

I rättspraxis har talkoarbetet ansetts utgöra ett tillfälligt utförande av en viss begränsad uppgift där yrkesskicklighet inte krävs. Sådana talkoarbeten är t.ex. städningsentreprenader, tillfällig utdelning av reklam eller postningsarbete.

Ett uppdragsförhållande som är fortlöpande eller långvarigt tyder i allmänhet på att det inte kan vara fråga om en verksamhet som kan betraktas som talkoarbete. Så är speciellt fallet när det resultat arbetet ger direkt tillkommer arbetsgivaren såsom t.ex. vid olika underentreprenader, entreprenader inom byggnadsbranschen samt fortlöpande postnings-, paketerings- och utdelningsuppdrag.

Även ett fortlöpande uppdragsförhållande kan vara talkoarbete när uppdraget har en nära anknytning till den förenings verksamhet som utför arbetet och arbetet utförs utan att uppdragsgivaren övervakar och leder detta. Sådana arbeten är enligt HFD:s utslag (1991/2153) skötsel, underhåll och övervakning av sport- och idrottsanläggningar som utförs av idrottsföreningar.

De prestationer idrottsföreningar erhållit för ordningsmanna- och dörrvaktsuppdrag samt biljettförsäljnings- och bevakningsuppdrag samt för utdelning av post ansåg HFD utgöra lön. Utslaget torde dock inte kunna tolkas så att de ersättningar som betalas för

de uppräknade uppgifterna alltid utgör lön, utan de omständigheter under vilka ifrågavarande uppgifter utförs måste utredas.

Beskattning av en medlem i en förening

När verksamheten uppfyller kriterierna för talkoarbete, beskattas inte den ersättning som betalas till en förening som en lön för den föreningsmedlem som deltagit i arbetet (CSN 1991/527, ej pub.).

Från och med 2001 är resekostnadsersättningar som ett allmännyttigt samfund betalt för resa som företagits på dess uppdrag skattefria med begränsningar som nämns i 71,3 § ISL (1086/2000). Bestämmelsen gäller bl.a. oavlönat talkoarbete.

Donering av ett arvode

Om den som utför ett arbete har möjlighet att själv mottaga arvodet för detta men besluter att donera detta för välgörande ändamål, kan han endast donera sitt nettoarvode.

Undantag utgör vissa arrangemang av insamlingstyp, där den som utför arbetet inte har möjlighet att själv erhålla arvodet. Sådana är t.ex. skolelevernas dagsverkeinsamlingar, där skoleleven är skyldig att till insamlingen redovisa sitt arvode oavkortat.

Inte heller de ersättningar som skogsägarna på basis av skogsmarschen betalar in direkt på Krigsinvalidernas Brödraförbunds konto anses som lön för dem som deltagit i skogsmarschen. Även ett framträdande vid en välgörenhetskonsert utgör sådant gratis arbete.

11. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Helt eller delvis skattefria inkomster

HFD 1980/4522 II 612

Distriktsskogsnämnd erlade åt personer, som inom visst område plockade vissa krav uppfyllande kottar, en ersättning som byggde på kilopris. Ersättningen ansågs utgöra en i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön, förutom i det fall, att den betalades åt ifrågavarande markägare, varvid ersättningen inte skulle betraktas som lön. Förhandsbesked.

CSN 107/1999

Andelslaget hade för avsikt att utveckla bark till en modern hälsoprodukt. Barkexperter skal barken under baststadiet. Barken består botaniskt sett av skalets bast och inre bark, dvs levande cellvävnad, som man lösgör för att användas som föda. Person A ingick med andelslaget ett leveransavtal, vari maximimängden och priset av bark som kulle köpas bestämdes. A samlade bark självständigt och sålde den till andelslaget. Barken samlades för att användas som människoföda och den inkomst som A fick av barken skulle inte betraktas som löneinkomst. Barken skulle betraktas såsom sådan del av en naturväxt som avses i 89 § inkomstskattelagen. Inkomsten som A fått för samling av bark var skattefri inkomst av naturprodukter. Skatteår 1999 och skatteår 2000.

Egentlig arbetsplats

HFD 1981/3435

Bolag, vars huvudsakliga verksamhet omfattade installation av blåsull i ständigt växlande byggnadsobjekt hade erlagt dagtraktamenten åt löntagare som utförde installation av blåsull. Arbetet hade i allmänhet vid ett arbetsobjekt varat från 1 timme till 1 vecka. Arbetsorderna hade getts i bolagets kontor. I lagret i anslutning till kontoret förvarades den blåsull, som användes vid isoleringsarbetet, vindskyddsskivor och installatörernas arbetsredskap. HFD fann att det var fråga om ett i 4 § skattestyrelsens beslut avsett rörligt arbete och att arbetstagarnas egentliga arbetsplats därmed var bolagets kontor eller lager. Skatteåret 1978.

HFD 1981/5304

Platsen där S blivit anställd var hemorten för arbetsgivarens industrigrupp i V stad. S hade emellertid arbetat i L stad från början av år 1975 åtminstone intill utgången av år 1977. HFD fann att det inte visats, att S:s anställningsplats i V stad hade blivit en sådan i 3 § skattestyrelsens beslut 1132/1977 avsedd egentlig arbetsplats, där den skattskyldige arbetar stadigvarande. Skatteåret 1977.

HFD 2002/168

A hade under sin tjänsteledighet från sin fasta tjänst i Helsingfors skött en överassistenttjänst vid Tammerfors universitet under tiden 1.11.1999 - 30.6.2000.A hade bott med sin familj i sin stadigvarande bostad i Hyvinge och rest därifrån nästan dagligen till Tammerfors, där han då ansågs ha sin arbetsplats. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att A:s resor från Hyvinge till Tammerfors och åter var sådana resor mellan bostad och arbetsplats som avses i 93 § inkomstskattelagen. skatteår 1999.

HFD 1981/5834

Såsom egentlig arbetsplats för kommunal hemvårdare ansågs den plats, där hon fick sina arbetsorder. De hem, där hon arbetade var hennes särskilda platser för arbetets utförande. Enär hennes av kommunen erhållna, i 11 § 2 mom. lagen om kommunal hemhjälp nämnda ersättning för kost hade erlagts på samma grunder som fastställts såsom förutsättning för måltidsersättnings skattefrihet i skattestyrelsens beslut om skattefria resekostnadsersättningar och ersättningens belopp inte översteg maximibeloppet av skattefri måltidsersättning, var sålunda erlagd ersättning för kost inte mottagarens skattepliktiga inkomst. Skatteåren 1977 och 1978.

HFD 1981/6541 II 558

Byggmästare V, bosatt i U stad hade sedan år

1962 stadigvarande varit anställd hos byggnadsbolaget T. Beroende på arbetets art hade han varit tvungen att förflytta sig från ett arbetsobjekt till ett annat på olika håll i Finland. Under tiden mellan kommenderingarna arbetade han i bolagets centralkontor i H stad. V hade från början av år 1977 förordnats att arbeta på atomkraftverksbygget i Olkiluoto med uppdrag att övervaka utförandet av ett visst arbetsskede. Arbetsgivaren hade under skatteåret betalt åt honom dagtraktamenten för sammanlagt 337 dagar. Enär V ansågs på arbetsgivarens order tillfälligt ha arbetat på en särskild plats för arbetets utförande i Olkiluoto utanför sin egentliga i H stad befintliga arbetsplats på sätt som avses i 22 § 1 mom. 8 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och 2 och 3 § skattestyrelsens beslut om grunderna för och beloppen av resekostnadsersättningar som skall betraktas såsom skattefria vid beskattningen för år 1977 1132/77, var de dagtraktamenten som betalats åt V i övrigt under de förutsättningar, som stadgats i skattestyrelsens beslut, inte hans skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1977.

HFD 1981/6596 II 559

Maskin- och anläggningsmontören S arbetade en del av året i sin arbetsgivares i K stad belägna hall, där han förordnades att utföra maskin- och anläggningsinstallationer i fabriker som ägdes av samma arbetsgivare på olika håll i Finland. Under år 1977 hade han bland annat i två olika perioder arbetat i I stad i sammanlagt nio månader. Han reste dagligen till I stad från sitt hem. Enär såsom S:s egentliga arbetsplats skulle betraktas arbetsgivarens i K stad befintliga hall, kunde honom inte vägras skattefrihet för dagtraktamentena i I på grund av att egentlig arbetsplats saknades. Skatteåret 1977.

HFD 1982/517

En schaktningsentreprenör hade fast anställt förarna av arbetsmaskiner i sin schaktningsfirma, och deras arbete på de särskilda platserna för arbetets utförande var sålunda att betrakta såsom utförda på arbetsgivarens order. Såsom förarnas egentliga arbetsplats ansågs enligt 4 § nämnda beslut, på grund av arbetets rörlighet, rörelsens centralställe, där de erhöll sina arbetsorder för olika schaktningsuppdrag och där de i allmänhet dagligen måste avhämta bränsle och reservdelar till arbetsplatsen. Skatteåren 1977-1978.

HFD 1982/3343

Såsom egentlig arbetsplats för löntagare, vilka arbetade ombord på fisketrålare som använts vid fångst i närvattnen betraktades trålarens hemhamn eller -brygga. Åt dem kunde sålunda ersättas kostnaderna för arbetets utförande enligt skattestyrelsens beslut i ärendet utan förskottsinnehållning. Skatteåret 1980.

HFD 1985/766

Maskinmontören A hade sedan år 1972 varit anställd hos en industriinrättning i stadigvarande arbete som resemontör. Under de dagar då han inte varit på resa hade han i olika etapper under några dagars tid arbetat i arbetsgivarens hall i K-stad. År 1980 hade han arbetat i K:s hall åtta dagar, i Helsingfors tio dagar och i Lovisa 208 dagar. HFD ansåg att resemontören inte var att anse som en arbetstagare som arbetade inom sådan specialbransh som avsågs i slutet av 22 § 1 mom. 8 punkten IFSkL. Då A under skatteåret på order av sin arbetsgivare arbetat på särskilda arbetsställen utanför sina egentliga arbetsplatser, såsom vilka med beaktande av hans arbetes natur var att anse delvis K:s och delvis hans bostad i Fredrikshamn, kunde de i sagda lagrum avsedda dagtraktamentena som han erhållit inte hänföras till hans skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1980.

HFD 1985/3595

En grävmaskinförare hade 25.2.1974 trätt i tjänst hos en arbetsgivare från X-stad. Från detta datum hade han arbetat nästan i ett sträck till 29.9.1978 i en gruva som var belägen i Y-kommun. Gruvarbetsplatsen ansågs som hans egentliga arbetsplats utan hinder av att anställningen skett i X-kommun. De dagtraktamenten som betalts för arbetet på gruvarbetspatsen utgjorde således inte skattefri inkomst. Skatteåret 1978.

HFD 1985/3611 II 614

Arbetsgivares socialskyddsavgift skulle betalas för dagpenningar och resekostnadsersättningar

som en teater betalade till sin gästregissör som var stadigvarande bosatt på annan ort och vars egentliga arbetsplats teatern ansågs vara. Trots att det således inte var fråga om arbetsresor som företogs på arbetsgivarens order, fick från lönebeloppet dock med stöd av 8 § 2 mom. FörskL avdras av det tillfälliga uppdraget föranledda extra kostnader med de begränsningar som nämnts i samma paragrafs 3 mom. Omröstning 4-1. Skatteåret 1983.

HFD 1986/4298

Ett musikinstitut hade betalt resekostnadsersättningar för resor mellan bostaden och musikinstitutet till sina lärare i bisyssla, som på annat håll hade sina huvudsakliga undervisningsuppgifter eller medlemskap i orkester. På ersättningarna hade inte verkställts förskottsinnehållning och ej heller erlagts arbetsgivares socialskyddsavgift. Länsskatteverket och länsrätten ansåg att det var fråga om i 8 § 3 mom. lagen om förskottsuppbörd avsedda resekostnader från bostaden till den egentliga arbetsplatsen. HFD ansåg, då lärarna haft sina egentliga arbetsplatser på annat håll, att på resekostnadsersättningarna inte skulle tillämpas 8 § 3 mom. lagen om förskottsuppbörd utan dess 1 mom. Eftersom ersättningarna hade betalts mot faktura uppgjord enligt användning av allmänna fortskaffningsmedel, upphävde HFD debiteringarna i fråga om dessa ersättningar. Skatteåren 1981 och 1982.

HFD 1987/251 B 562

Svetsaren A hade sedan år 1976 varit anställd vid researbetsavdelningen i ett bolag som var underentreprenör inom skeppsbyggnadsbranschen. Han hade i början av 1980-talet arbetat på skeppsvarv på tre olika orter samt sedan 8.3.1982 oavbrutet till utgången av skatteåret 1983 på skeppsvarvet i Åbo. Då det beaktades att arbetsgivarbolaget oavbrutet utfört underleverantörsarbeten på skeppsvarven i Åbo och att A dagligen hade färdats till arbetet på samma skeppsvarv från sitt hem som befann sig 70 km från varvet, skulle varvet under skatteåret anses som A:s egentliga arbetsplats. De dagtraktamenten som betalts till A utgjorde således inte med beaktande av stadgandet i 22 § 1 mom. 8 punkten och 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet skattefri inkomst. Skatteåret 1983.

HFD 1987/252 B 563

Svetsaren B var anställd vid researbetsavdelningen i ett bolag som var underentreprenör inom skeppsbyggnadsbranschen. Han hade oavbrutet från och med 23.6.1980 till 2.3.1983, med undantag av 22 dagars arbete på varvet i Åbo, arbetat på bolagets hemort i en monteringshall där fartygssektioner tillverkades. Han hade dessutom under skatteåret 1983 arbetat under tiden 3.3-17.4 och 25.5-31.12 på varvet i Åbo. Därutöver hade han arbetat i ovan nämnda monteringshall under tiden 18.4.-24.5.1983. HFD ansåg att monteringshallen skulle anses som B:s egentliga arbetsplats. Då det beaktades att arbetsgivarbolaget oavbrutet utfört underleverantörsarbeten på skeppsvarven i Åbo och att B dagligen hade färdats till arbetet på samma skeppsvarv från sitt hem som befann sig 51 km från varvet, skulle varvet under skatteåret anses som B:s egentliga arbetsplats. De dagtraktamenten som betalts till B utgjorde således inte med beaktande av stadgandet i 22 § 1 mom. 8 punkten och 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet skattefri inkomst. Då B dock hade arbetat korta perioder av skatteåret i monteringshallen, återförvisades ärendet till skattenämnden för prövning av om B åsamkats vid beskattningen avdragbar ökning av levnadskostnaderna. Skatteåret 1983.

HFD 1990/3867 B 566

Resor som lantbruksavbytare företagit mellan bostaden och brukningsenheten där avbytningsarbete skulle utföras utgjorde i 3 § 1 mom. skattestyrelsens beslut 16.3.1990 om uppskattande av kostnader för arbetets utförande vid förskottsinnehållning (289/90) avsedda resor som tillfälligt företagits till särskild plats för arbetets utförande; ersättningar för dylika resor ansågs inte som i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön till lantbruksavbytarna till den del de till beloppet och grunderna överensstämde med skattestyrelsens kostnadsbeslut.

HFD 1991/3970

En verkställande direktör som varit bosatt i Valkeala hade stadigvarande och regelbundet

arbetat vid sitt företags verksamhetsställe i Helsingfors 2-3 dagar i veckan och vid företagets verksamhetsstället i Kouvola 2 - 3 dagar i veckan. Det ansågs, att hans egentliga arbetsplats befann sig i både Helsingfors och Kouvola och att de dagtraktamenten och kilometerersättningar som företaget betalt honom utgjorde en skattepliktig inkomst. Han hade dock rätt att med stöd av 26.1 § 5 punkten IFSkL från sina inkomster dra av de arbetsresekostnader som uppstått vid resorna mellan Valkeala och Kouvola samt Valkeala och Helsingfors. Skatteåret 1984.

HFD 1995/1408 B

Ett bolag hade sitt försäljningskontor i huvudstadsregionen och sin produktionsanläggning i mellersta Finland. Bolagets verkställande direktör arbetade största delen av tiden på försäljningskontoret, men nästan varje vecka en eller flera dagar också på produktionsanläggningen. Verkställande direktören hade betalats dagtraktamente och kilometerersättning för resorna till produktionsanläggningen. Verkställande direktören och dennes make hade bostad i närheten av både försäljningskontoret och produktionsanläggningen.

Det ansågs att verkställande direktören hade sin egentliga arbetsplats både i försäljningskontoret och i produktionsanläggningen. Resorna till produktionsanläggningen betraktades inte som arbetsresor. Kilometerersättningarna som betalats till verkställande direktören för resorna var lön som avses i 4 § förskottsuppbördslagen och på den skulle bolaget verkställa förskottsinnehållning och betala arbetsgivares socialskyddsavgift. Löneutbetalningsåren 1990 och 1991.

HFD 1995/5304 B

Kommun A hade ingått avtal med kommun B om skötseln av kultursekreterarens uppgift och med kommunerna B och C om skötseln av konsumentrådgivningen. För skötseln av dessa uppgifter skulle kultursekreteraren som var anställd av kommun B en gång i veckan ha mottagning i kommun A och konsumentrådgivaren som var anställd av kommun A två dagar i veckan ha mottagning i 2,5-3 timmar i kommun C och en dag i veckan under 4 timmar i kommun B. Kultursekreteraren hade betalats bara kilometerersättning av kommun A. Till konsumentrådgivaren hade kommun A utöver lönen betalat ersättning för resor till mottagningarna i de andra kommunerna. Under dessa omständigheter och med hänsyn till de ersättningar som kommunerna enligt sinsemellan träffade avtal betalade till den kommun som betalade den egentliga lönen och till företedda utredningar om arten av tjänsteinnehavarnas uppgifter och arbetsförhållanden i olika kommuner, skulle kultursekreterarens egentliga arbetsplats anses vara bara kommun B och konsumentrådgivarens bara kommun A. Resorna mellan dessa kommuner och kommunerna där filialmottagningarna hölls var alltså arbetsresor och på ersättningarna för resekostnaderna för dem som kommun A betalade skulle inte göras förskottsinnehållning eller betalas arbetsgivares socialskyddsavgift. Lönebetalningsåren 1989-1992.

CSN 17/2007

A arbetade som kostnads- och tidtabellsingengör hos en underentreprenör på Olkiluoto 3 kärnkraftsprojektets arbetsplatsområde i Euraåminne. A ämnade börja arbeta i Raumo i en ny byrå som skulle etableras där. Byrån fanns på ca 30 kilometers avstånd från Olkiluoto - området. Då avståndet till arbetsplatsen i Raumo och dess avskilda belägenhet från Olkiluoto togs i beaktande, ansågs det att arbetsstället i Raumo bildade en ny särskild arbetsplats samtidigt då förutsättningarna i 72-72a § i ISL uppfylldes i övrigt.

B arbetade som uppsyningsman hos en underentreprenör på Olkiluoto 3 kärnkraftverksprojektets arbetsplatsområde i Euraåminne. B ämnade börja arbeta på ett annat projekt i ett annat bolags lokaliteter på Olkiluoto - området. Då den nya arbetsplatsen fanns inom Olkiluoto byggkomplexets område, ansågs det, att för B uppkom inte nytt särskilt arbetsplats då han började arbeta på ett nytt projekt. Förhandsavgörande för år 2007 - 2009.

HFD 2009/757

Finskt bolag S Ab och amerikanskt bolag Y LLP hörde till en internationell kedja av medlemsfö-

retag, som tillhandahåller experttjänster för sina kunder bl.a. inom revisionens och beskattningens område. Y LLP och S Ab samt en amerikansk person A hade överenskommit, att A skulle från sin anställning i Förenta Stater hos Y LLP flytta till Finland för att i två års tid arbeta hos S Ab. A arbetade i Finland under S Ab:s ledning och som en del av S Ab:s organisation. S Ab betalade lön till A för arbetstiden i Finland och hyrde en bostad för honom och hans familj. A:s arbetsavtal med Y LLP var i kraft under arbetstiden i Finland, varefter A återvände till arbete hos Y LLP.

A:s arbete i S Ab:s lokaliteter var arbete på egentlig arbetsplats. Det var således inte frågan om en tillfällig resa till ett särskilt arbetsställe. Under dessa omständigheter skulle bostaden som S Ab hade skaffat betraktas såsom A:s bostadsförmån, för vars vidkommande man skulle verkställa förskottsinnehållning eller innehålla källskatt. Förhandsavgörande till och med utgången av år 2008.

CSN 2009/59

A hade från och med 2004 arbetat hos B Ab som projektingengör inom olje- och gasindustrins område. A hade egentlig arbetsplats i B Ab:s driftställe i X kommun.

A:s arbetsgivare B Ab hade med C Ab ingått ett avtal, enligt vilket A arbetade som kvalitetsingengör under tiden 27.10.2008 - 30.9.2009 i C Ab:s lokaliteter i Y kommun. Enligt avtalet bestämdes A:s arbetsuppgifter av C Ab. A:s lön för tiden i fråga betalades av B Ab, som även skötte de övriga arbetsgivarskyldigheterna. A reste till arbetet i C Ab:s lokaliteter dagligen från hemmet, som låg på cirka 65 kilometers avstånd från arbetsplatsen. A:s arbete i C Ab:s lokaliteter betraktades som sådan arbetsresa som avses i 72 § i inkomstskattelagen, för vilken man kunde betala i 71 § 1 mom. i inkomstskattelagen och i Skattestyrelsens beslut (9.12.2008/833) avsedda skattefria resekostnadsersättningar. Förhandsavgörande för år 2009.

CSN 2009/60

Finskt X Ab och dess tyska dotterbolag Z GmbH hörde till ett internationellt teknoligikoncern.Z GmbH hade sänt hos bolaget anställd tysk ingengör A ut till ett tillfälligt drygt 9 månader lång arbetskommendering i Finland. A arbetade i Finland i koncernens interna prduktutvecklingsprlojekt i X Ab:s lokaliteter. A arbetade i Finland under tillsyn av X Ab:s ledning. A rapporterade om sitt arbete både till sin finska och tyska förman. X ab bekostade A:s bostad i Finland och betalade dagtraktamenten. Z GmbH betalade A:s lön och även svarade för övriga arbetsgivarprestationer som ansöt sig till löneutbetalningen under den tid då A arbetade i Finland. A:s anställningsförhållande till den tyska arbetsgivaren var i kraft under hela arbetstiden i Finland och efter arbetskommenderingen i Finland A fortsatte att arbeta i Tyskland.

A:s arbete i Finland betraktades som sådan arbetsresa som avses i 72 § i inkomstskattelagen. Av bostaden som X Ab bekostat och av dragtraktamenten uppstod inte skattepliktig inkomst för A. Förhandsavgörande för år 2009.

Sekundär arbetsplats

HFD 2001/176

A Ab ägde 50 procent av X Ab:s och Y Ab:s aktier. Resterande 50 procent av X Ab:s aktier ägdes av B Ab och av Y Ab:s aktier av C Ab. Föremålet för X Ab:s och Y Ab:s verksamhet var rederiverksamhet och spedition samt funktioner som understödde dessa verksamhetsformer. 80 procent av bolagens omsättning bestod av beställningar som A Ab gjort. Bolagen samarbetade också i affärsverksamheten så att de använde samma fartyg och kom gemensamt överens om lastningsverksamheten. Bolagen hade dessutom gemensam verkställande direktör A av vars lön bolagen betalade hälften var. A:s arbetsuppgifter bestod av övervakning av lastningen både i Kemi och i Uleåborg. A arbetade lika mycket på X Ab:s verksamhetsställe i Kemi som på Y Ab:s verksamhetsställe i Uleåborg.

Under dessa omständigheter och oberoende av att sådant koncernförhållande som avses i 1 kapitel 3 § lagen om aktiebolag inte existerade mellan X Ab och Y Ab, bolagen ansågs bilda en i 71 § 1 mom. inkomstskattelagen avsedd intressesfär.

A ansågs ha egentlig arbetsplats både i Kemi och i Uleåborg. Då A:s bostad fanns i Uleåborg, betraktades verksamhetsstället i Uleåborg såsom hans primära arbetsställe och verksam-

hetsstället i Kemi såsom hans sekundära arbetsplats.

Resekostnadsersättningar och rimliga logiersättningar som betalts till A för resor till den sekundära arbetsplatsen i Kemi var sådana i 15 § 1 mom. lagen om förskottsuppbörd avsedda poster som ska ersättas före förskottsinnehållningen, på vilka förskottsinnehållning inte skall verkställas. Förhandsavgörande. Skatteår 1999.

HFD 2002/168

A hade såsom tjänsteledig från sin ordinarie statlig tjänst i Helsingfors handhaft en överassistenttjänst vid Tammerfors universitet under tiden 1.11.1999 - 30.6.2000. A hade bott med sin familj i deras stadigvarande bostad i Hyvinge och rest därifrån nästan dagligen till Tammerfors, där han då skulle anses ha haft sin arbetsplats. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att A:s resor från Hyvinge till Tammerfors och åter var sådana resor mellan bostad och arbetsplats som avses i 93 § inkomstskattelagen. Skatteår 1999.

HFD 2003:50, HFD 2003/1827

En idrottsförening som deltog i Superpesis -serien hade betalt spelararvoden åt 6 av sina spelare. Arvoden hade under år 1995 - 1997 varierat från 60 000 mark till 185 796 mark. Idrottsföreningen hade också betalt resekostnadsersättning för resor mellan spelarnas bostäder och ordinarie träningsplatser och hemmaspelplatser. Ifrågavarande spelare ansågs spela på heltid och föreningens ordinarie träningsplatser och hemmaspelplatser ansågs vara deras egentliga arbetsplatser. Föreningen kunde därför inte ersätta dem resor mellan bostaden och de nämnda platserna utan att verkställa förskottsinnehållning, utan det var fråga om lön som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd (418/1959) och i 13 § lagen om förskottsuppbörd (1118/1996). Skatteår 1995 - 1997.

HFD 2003/2882

Försäljningsagentens hem, varifrån han dagligen reste till försäljningsdistriktets presentationsplatser och där han förvarade de arbetsgivarens produkter som han representerade betraktades som hans egentliga arbetsplats och presentationsplatserna betraktades som hans särskilda platser för arbetets utförande. Han arbetade inte på en sådan särskild bransch som avses i 71 § 2 mom. inkomstskattelagen. Skatteår 1998.

HFD 2005/1707

A Ab, som idkade försäljning av läkartjänster, bjöd ut sina tjänster till olika hälsocentraler och sjukhus. Bolaget hade ett kontor där två personer arbetade på heltid, men läkare som var anställda i bolaget arbetade inte i bolagets kontor. Läkare som var anställda i bolaget kunde på bolagets webbplats titta på de arbetsskift för vilka sjukhus och hälsocentraler behövde läkare som bolaget förmedlade och arbetsskift reserverades i huvudsak på webbplatsen. Läkaren B arbetade på heltid hos A Ab 5 - 20 arbetsdagar per månad beroende på situationen antingen på en och samma arbetsplats eller på olika arbetsplatser. Läkaren B:s resor från bostaden till resp. arbetsplats kunde inte betraktas såom sådan i 71 § inkomstskattelagen avsedd arbetsresa som berättigar till skattefria resekostnadsersättningar utan såsom resor mellan bostad och egentlig arbetsplats. A Ab skulle verkställa förskottsinnehållning på och betala arbetsgivares socialskyddsavgift för de resekostnadsersättningar som för dessa resor betalades till B. Förhandsavgörande för år 2004.

HFD 2006:45

I skattegranskningen år 2002 av ett bolag som utförde underentreprenadarbeten på ett skeppsvarv hade konstaterats, att bolaget inte hade haft rätt att för år 1997 - 2001 betala skattefria dagtraktamenten och kilometerersättningar till arbetstagare som hade anställts direkt till skeppsvarvet. Debiteringarna hade gjorts i enlighet med skattegranskningsberättelsen. Skatteverket hade förkastat bolagets rättelseyrkanden och förvaltningsdomstolen hade förkastat bolagets besvär. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, på samma sätt som förvaltningsdomstolen i sitt beslut som kunde överklagas, att det i Helsingfors etablerade varvet hade varit egentlig arbetsplats för bolagets anställda. Bolaget hade, då det hade försummat betalningen av arbetsgivarprestationerna för resekostnader som hade betalts till anställda tolkat felaktigt begreppet om egentlig arbetsplats. Bolagets besvär över förvaltningsdomstolens beslut borde ha förkastats med denna grund. I

ärendet skulle man likväl ännu pröva, om bolaget hade rätt att erhålla förtroendeskydd.

I granskningsberättelsen över bolagets förskottsuppbörd för år 1993 och 1994 som utarbetades år 1995 hade man inte utöver nattresepenningar framfört anmärkningar om praxisen som bolaget hade iakttagit i samband med betalning av resekostnadsersättningar. Med hänsyn därtill skulle bolaget ha i ett ärende som beror på tolkning ha handlat i god tro i enlighet med praxis som myndigheterna hade godkänt, då bolaget efter förskottsgranskningen som genomfördes år 1995 hade fortsatt med sin tidigare praxis i samband med utbetalning av reskostnadsersättningar, nattresepenningar icke medräknade, till sina anställda. Då det i ärendet inte hade kommit fram sådana särskilda skäl, vilket skulle leda till något annat resultat, skulle ärendet avgöras till bolagets fördel. För år 1997 - 2001 försummade förskottsinnehållningar och arbetsgivares socialskyddsavgifter kunde således inte debiteras på bolaget.

Sekundär arbetsplats

HFD 2001/176

A Ab ägde 50 procent av X Ab:s och Y Ab:s aktier. Resterande 50 procent av X Ab:s aktier ägdes av B Ab och av Y Ab:s aktier av C Ab. X Ab:s och Y Ab:s bransch var fartygsklarering och rederiverksamhet samt verksamhet som understödde dessa. 80 procent av bolagens omsättning bestod av A Ab:s beställningar. Bolaget samarbetade också i sin affärsverksamhet så att de använde samma fartyg och överenskom om lastningen tillsammans. Bolagen hade dessutom gemensam verkställande direktör A, vars lön betalades av bolagen hälften var. A:s arbetsuppgifter bestod av kontroll över lastningen både i Kemi och i Uleåborg. A arbetade lika mycket i X Ab:s lokaliteter i Kemi och på Y Ab:s verksamhetsställe i Uleåborg.

Under dessa omständigheter och oberoende av att mellan X Ab och Y Ab inte fanns ett i 1 kapitel 3 § i lagen om aktiebolag avsett koncernförhållande, ansågs bolagen bilda en i 71 § 1 mom. i inkomstskattelagen avsedd intressesfär.

A ansågs ha egentlig arbetsplats både i Kemi och i Uleåborg. Då A:s bostad fanns i Uleåborg, ansågs verksamhetsstället i Uleåborg vara hans primära arbetsplats och verksamjetsstället i Kemi såsom sekundär arbetsplats.

Resekostnadsersättningarna och rimliga logiersättningar som hade betalts till verkställande direktör A för resor till den sekundära arbetsplatsen i Kemi var sådana i 15 § 1 mom. i lagen om förskottsuppbörd avsedda rater som skulle ersättas före förskottsinnehållningen, på vilka förskottsinnehållning inte skulle verkställas. Förhandsavgörande. Skatteår 1999.

HFD 2004/2563

Den skattskyldige, som verkade såsom verkställande direktör för X -förbundet, arbetade ca 3 dagar i veckan i förbundets huvudkontor i staden H och i övrigt på ca 350 kilometers avstånd från staden H på förbundets verksamhetsställe i staden L, där han också bodde med sin familj. Hans i 71 § 1 mom. i inkomstskattelagen avsedda primära arbetsplats avgjordes utgående från en totalvärdering, där de viktigaste grunderna för värderingen blev omständigheterna som anslöt sig till handhavandet av arbetsuppgifterna, såsom på vilketdera ställe man i huvudsak arbetar och hurudana uppgifter man där sköter. Familjens stadigvarande bostad hade inte någon upphävande verkan med tanke på grunderna för avgörandet då man uppskattade den omständigheten, vilkendera arbetsplatsen skulle betraktas som primär. Resekostnadsersättningarna som X -förbundet hade betalts för den skattskyldiges resor från staden H till staden L betraktades såsom sådan förmån som ska tas i beaktande i den skattskyldiges beskattning, på vilken förmån förbundet skulle verkställa förskottsinnehållning och betala arbetsgivares socialskyddsavgift. Förhandsavgörande. År 2003.

CSN 2006/48

Koncernens viceverkställand direktör arbetade i genomsnitt 1-2 arbetsdagar i veckan på koncernens verksamhetsställe i Finland, där han hade eget arbetsrum och sekreterare. A skötte i Finland bl.a. helhetsplaneringen av verksamheten på hans ansvarsområde samt samhälleliga kontakter och kundkontakter. På ca tre dagar i veckan arbetade A på koncernens verksamhetsställe i Sverige bl.a. för att delta i ledningsgruppernas sammanträden på koncernnivå. Han

hade eget arbetsrum i verksamhetsstället i Sverige. A:s stadigvarande bostad fanns i Finland.

B verkade såsom direktör i en enhet som skötte koncernbolagens bokförings- och kalkyleringsprocesser. B arbetade 1-2 dagar i veckan på verksamhetsstället i Finland, där han hade eget arbetsrum. B:s uppgifter i Finland omfattade bl.a. rapportering av enhetens verksamhet till ledningen. B:s arbetsuppgifter krävde arbete på koncernens verksamhetsställe i Sverige på ca tre dagar i veckan. I Sverige hade han arbetspunkt i ett kontorslandskap. B:s stadigvarande bostad fanns i Finland.

Då man tog i beaktande orterna för A:s och B:s stadigvarande bostäder samt övrig arbetsmiljö i sin helhet, ansågs sökandenas egentliga arbetsplatser finnas i Finland och sekundära arbetsplatser i Sverige. Då A och B reste på grund av sina arbetsuppgifter till Sverige, var det frågan om en resa till en i 71 § 1 mom. ISL avsedda sekundära arbetsplats, varvid rimliga resekostnadsersättningar och ersättning för logi som arbetsgivaren hade betalt utgjorde inte skattepliktig inkomst för dem. Förhandsavgörande för år 2006 och 2007 (ej laga kraft vunnet).

Särskilda branscher

HFD 1981/2926

Rörinstallatören A som stått i bestående arbetsförhållande till ett värme- och vattenledningsföretag fick sina dagliga arbetsorder i företagets lager, där man förutom installationsmaterialet förvarade rörinstallatörens arbetsredskap. HFD fann, att enligt 3 § skattestyrelsens beslut om grunderna för och beloppen av resekostnadsersättningar som skall betraktas såsom skattefria vid beskattningen för år 1977 (1132/77), skulle såsom A:s egentliga arbetsplats betraktas arbetsgivarens lager. Åt A hade sålunda inte för arbete på särskild plats för arbetets utförande grundlöst erlagts dagtraktamenten (måltidsersättning) enligt kollektivavtalet motsvarande måltidsersättningarna. I frågan skulle inte tillämpas stadgandet i 2 § 3 mom. skattestyrelsens beslut om områden, där särskild plats för arbetets utförande till följd av arbetets för området kännetecknade kortvarighet ofta växlar. Skatteåret 1977.

HFD 1982/516 II 541

Enär kranmontör hade anställts av byggnadsföretag i fast arbetsförhållande, ansågs hans verksamhet på särskilda platser för arbetets utförande ha skett på arbetsgivarens order. Han skulle sålunda inte anses vara sådan arbetstagare, på vilken tillämpas de särskilda stadgandena i 22 § 1 mom. 8 punkten IFSkL och 2 § 3 mom. skattestyrelsens beslut år 1977 om resekostnadsersättningar om branscher, där särskild plats för arbetets utförande ofta växlar till följd av arbetets för branschen kännetecknade kortvarighet, utan hade han utan hinder av dessa stadganden rätt till skattefrihet för måltidsersättning. Skatteåret 1977.

HFD 1982/1351

Rörinstallatören S var i arbetsgivaren A:s tjänst största delen av året 1978 med ett avbrott på cirka 3 månader då han var i arbetsgivare B:s tjänst. HFD fann, att S hade anställts hos arbetsgivare A i tjänst av bestående karaktär och att hans verksamhet på särskilda platser för arbetets utförande sålunda skett på arbetsgivarens order. Med hänsyn till detta skulle han inte för denna tjänsts del betraktas såsom sådan arbetstagare på vilken skulle tillämpas stadgandena och bestämmelserna om särskilda branscher i 22 § 1 mom. 8 punkten IFSkL och 2 § 3 mom. skattestyrelsens beslut den 14.12.1978 (1135/78). I sitt arbete i B:s tjänst hade S haft sin egentliga arbetsplats i arbetsgivarens verkstad. Sålunda var han inte heller då en sådan arbetstagare på vilken nämnda stadganden och bestämmelser om särskilda branscher skulle tillämpas. Skatteåret 1978.

HFD 1982/5855

Bolag, som idkade metallarbetsrörelse inom byggnadsbranschen och som var A:s arbetsgivare hade i H stad verkstadslager- och kontorsutrymmen, där vissa vid installationsarbeten behövliga förnödenheter tillverkades och där material, verktyg och arbetsmaskiner förvarades. Arbetsorderna avhämtades i ifrågavarande plats. A hade under skatteåret arbetat närmast i installaionsarbeten i byggnader, dit han färdades huvudsakligen dagligen från sin bostad. Delvis hade A också under denna tid arbetat i bolagets verksamhetsutrymmen. HFD fann, att arbetsgivarens verkstads-, lager- och kontorsutrymmen skulle betraktas såsom A:s egentliga arbetsplats.

Sålunda skulle A, vilken på sin arbetsgivares order hade utfört installationsarbeten utanför sin egentliga arbetsplats, inte betraktas såsom sådan arbetstagare på vilken tillämpas stadgandena och bestämmelserna om särskilda branscher i 22 § 1 mom. 8 punkten och 2 § 3 mom. IFSkL skattestyrelsens beslut 1132/77. Skatteåret 1977.

HFD 1982/5858 II 583

Elinstallatörer i tjänst hos ett bolag, som bedrev elinstallationsrörelse beordrades, utgående från rörelsens lager- och kontorsutrymmen att arbeta i allmänhet vid kortvariga, några dagar pågående arbetsobjekt men även vid mera långvariga nybyggnadsobjekt. Bolaget hade anställt åtminstone en del av elinstallatörerna i fast arbetsförhållande och deras verksamhet på de särskilda platserna för arbetets utförande skulle betraktas som utförda på arbetsgivarens order. De arbetade vid nybyggena utan arbetsledning på arbetsplatsen och besökte regelbundet bolagets lager och kontor för att avhämta material för installationen, arbetsritningar och specialverktyg. Med hänsyn till detta skulle såsom egentlig arbetsplats, avsedd i 4 § skattestyrelsens beslut 272/80 och 256/81, för elinstallatörer anställda i fast arbetsförhållande betraktas bolagets lager och kontor även till den del installatören arbetade vid nybyggnad. Måltidsersättning som till följd av arbetsresa erlagts åt dylik arbetstagare kunde vid förskottsinnehållningen beaktas på sätt som avses i 1 § sagda beslut ifall den till betalningsgrund och belopp i övrigt motsvarade de förutsättningar varom stadgats i beslutets 13 §.

Ifall åter elinstallatören inte anställts i fast arbetsförhållande och det inte heller i övrigt framgått, att arbetsresan till nybyggnadsarbetsplatsen skulle ha utförts på arbetsgivarens order, skulle på honom tillämpas bestämmelsen om särskilda branscher i 3 § 3 mom. skattestyrelsens beslut, enligt vilka endast resekostnadsersättningar för dagliga resor mellan bostad och platsen för arbetets utförande kunde erläggas utan förskottsinnehållning. Skatteåren 1980-1981. 1)

HFD 1982/6071 II 545

Väg- och vattenbyggnadsverkets byggmästare i tjänsteförhållande hade av distriktskontoret, där han inte arbetat, erhållit sina transportorder till arbetsplatserna. Åt honom hade under skatteåret erlagts, till följd av dagliga arbetsresor mellan bostad och arbetsplats, dels 90 dels 95 % av partiellt dagtraktamente och därutöver resekostnadsersättningar. Länsrätten hade funnit, att eftersom byggmästarens egentliga arbetsplats inte kunde anses vara distriktskontoret och eftersom han arbetat inom bransch, där den särskilda platsen för arbetets utförande, till följd av arbetets för branschen kännetecknade kortvarighet, ofta växlar, hade hos honom inte uppstått, oberoende av arbetsgivarens order, en rätt till skattefritt dagtraktamente för dagliga arbetsresor. HFD lät vid länsrättens utslag bero. Skatteåret 1979. Omröstning 4-3. IFSkL 22 § 1 mom. 8 p. och 2 mom., SKATTESb 1027/79 2 § 1 och 3 mom. samt 3 §.

HFD 1983/266 II 608

Byggnadsföretag hade åt byggnadsarbetare och byggmästare, som arbetade på byggnadsarbetsplatserna erlagt dagtraktamente för dagliga arbetsresor från hemmet till byggnadsarbetsplatserna på ca 60-70 km avstånd. En del av byggarbetarna och byggmästarna hade anställts i fast arbetsförhållande. Ansågs, att ifrågavarande arbetstagare arbetade inom bransch, där den särskilda platsen för arbetets utförande till följd av arbetets för branschen kännetecknade kortvarighet ofta växlar. Sålunda och då löntagarna inte, enligt den utredning som kunde fås ur handlingarna, haft en i skattestyrelsens beslut avsedd egentlig arbetsplats utanför byggnadsarbetsplatserna, ansågs åt dem betalda dagtraktamenten inte såsom sådana i 8 § FörskL avsedda ersättningar för kostnader för arbetets utförande, som kunde erläggas utan förskottsinnehållning och utan att erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift, utan såsom i lagens 4 § avsedd lön. Skatteåren 1977-1978. Omröstning.

HFD 1987/4045

Elmontören A var en ordinarie arbetstagare i ett bolag som i huvudsak utförde elinstallationer inom skeppsbyggnadsbranschen. A färdades dagligen från sitt hem till skeppsvarven i Åbo. Skeppsvarvet hade en egen arbetsledare, ett förråd och socialutrymmen för arbetstagarna. Arbetena på skeppsvarvet började klockan 7.

Bolaget hade på annat håll lokaliteter, där det fanns kontor, verkstad och förråd och där arbetet började klockan 8. De elmontörer som arbetade på skeppsvarven besökte inte regelbundet dagligen förrådet eller verkstaden. Till elmontören hade för arbetet på skeppsvarven betalts måltidsersättningar, vilka skattenämnden och länsrätten ansåg utgöra skattepliktig inkomst.

Elmontören yrkade i HFD på att måltidsersättningen skulle anses som en skattefri kostnadsersättning på följande grunder:

1) Han var i bestående anställning hos sin arbetsgivare, varför

2) han hade förordnande av arbetsgivaren

3) arbetsgivarens lokaliteter skulle anses som hans egentliga arbetsplats och skeppsvarven som särskilda arbetsställen.

HFD ansåg att A inte hade arbetat i bolagets lokaliteter. Han utförde inte sådant arbete som förutsatte förflyttning från ett ställe till ett annat och han hade inte från lokaliteterna fortsättningsvis hämtat arbetsorder eller där förvarat sådana kläder, arbetsredskap eller arbetsmaterial som han använde i sitt arbete. Arbetsgivarens lokaliteter kunde således inte anses som hans egentliga arbetsplats. Den omständigheten att A hade anställts i ett bestående arbetsförhållande hade inte betydelse i ärendet. Måltidsersättningarna var således inte skattefri inkomst. I HFD prövades inte frågan om huruvida det var fråga om en specialbransch eller om skeppsvarven skulle anses som A:s egentliga arbetsplats. Skatteåret 1983. 1)

HFD 1993/305

Den skattskyldige arbetade som konsulent hos X Ab som verkade inom livsmedelsbranschen. Den skattskyldiges arbete utfördes i huvudsak i detaljaffärer som var belägna utanför hans hemort A. I affärerna förevisade han under en dag X Ab:s produkter. De dagliga resorna gjorde den skattskyldige med sin egen bil. Enligt den utredning den skattskyldige presterade, förvarade och underhöll han hemma de kläder och redskap han behövde i sitt arbete. Dessutom förvarade han hemma smakprovsförnödenheter samt handlingar som tillhörde bokföringen. De telefonsamtal som hänförde sig till arbetet skötte den skattskyldige hemifrån.

Den skattskyldiges arbetsgivare hade skatteåret 1988 betalt honom dagtraktamente för 221 dagar, tillsammans 30.093 mk, samt kilometerersättning för 16.846 kilometer, sammanlagt 21.562 mk. Länsrätten lade efter besvär av stats- och kommunalombudet vid A:s skattenämnd, efter att till övriga delar ha förkastat besvären, till A:s inkomst 22.414 mk av dagtraktamentena eftersom den skattskyldige ansågs arbeta inom en bransch där man på grund av det för branschen typiska kortvariga arbetet ofta är tvungen att flytta till ett nytt särskilt arbetsställe. Den skattskyldige hade därför inte rätt att erhålla skattefria dagtraktamenten utan enbart dagliga skattefria måltidsersättningar. HFD beviljade besvärstillstånd, men ändrade inte länsrättens utslag. Omröstning 3-2. Minoriteten ansåg att den skattskyldige varit berättigad till skattefria dagtraktamenten eftersom arbetet var ett s.k. rörligt arbete och den utredning som företetts visade att den skattskyldiges hem kunde anses som hans egentliga arbetsplats.

HFD 2004/733

A arbetade som byggarbetare hos fastighetscentralen i staden x. Han hade utfört städningsarbeten och olika byggnadshjälpsarbeten i fastigheter som staden ägde. År 1999 hade A arbetat på tolv olika arbetsplatser. Till arbetsställen hade han rest direkt från hemmet med egen bil. På varaktiga och större byggplatser hade staden ordant för arbetstagarna sociala utrymmen för måltider, tvätt och förvaring av kläder. På mindre arbetsplatser kunde sociala utrymmen bestå av en liten hörna i pannrummet. Arbetsorder till olika arbetsplater hade A fått per mobiltelefon. Behövliga arbetsredskap hade A fört med sig i sin personbil.

På basis av utredningen som fåtts i ärendet har förvaltningsdomstolen ansett, att A verkade inom en bransch där arbetsplatsen måste bytas ofta på grund av kortvariga arbeten som är karakteristiska för branschen. Han hade inte haft egentlig arbetsplats under år 1999. A var således berättigad till att i enlighet med 72 § 2 mom. inkomstskattelagen dra av de verkliga kostnaderna som förorsakats av de dagliga resorna mellan bostaden och den egentliga platsen för arbetets utförande. Högsta förvaltningsdomsolen förkastade skatteombudets på bestämmelserna i stadens kollektivavtal om resekostnadsersättningar och om sociala utrymmen

baserande besvär om att sociala utrymmen skulle ha betraktats som byggarbetarens egentliga arbetsplats. Skatteår 1999.

Inkomstskattelagen 72 § 2 mom.

HFD 2004:77, 2004/183

Ett långvarigt byggarbete betraktades som egentlig arbetsplats, då byggarbetaren hade arbetat över tre års tid på ett centralsjukhusbygge som hörde till en och samma byggnadskomplex. Han var inte berättigad att i sin beskattning dra av specialbranschens ökade levnadskostnader. skatteår 1997.

Inkomstskattelagen 29 § 1 mom.

Dagtraktamente

HFD 1966/1451 II 549

Av dagtraktamente, erhållet under studietiden i Krigshögskolan, ansågs inte ha uppkommit skattbar besparing.

HFD 1978/4683 II 620

Ett svenskt bolag hade förordnat en ingenjör i dess tjänst att verka som planeringschef vid sitt dotterbolags i Finland befintliga atomkraftverks arbetsplats från 1.3.1976 intill uppskattningsvis 1.4.1979. Ingenjörens familj bodde i Sverige. Dagtraktamente, som utbetalats till ingenjören och som till storlek motsvarade dagtraktamente, som svenska staten utbetalade för arbetsresa till Finland betraktades såsom ersättning för kostnader för arbetets utförande enligt 8 § lagen om förskottsuppbörd, varför förskottsinnehållning på beloppet inte skulle ske år 1978. Förhandsbesked.

HFD 1985/2241

Lantmäteristyrelsen hade i enlighet med det förmånligaste ersättningssättet, vilket förutsattes i statens resekostnadsreglemente, såsom resekostnadsersättning betalt dagtraktamente till en kartredaktör för de lördagar och söndagar beträffande vilka kostnaderna för resor till tjänstemannens hem skulle ha åsamkat arbetsgivaren större kostnader än vad dagtraktamentena hade utgjort. Då stadgandena i 2 § 1 mom. samt 3, 4, 8 och 9 § skattestyrelsens beslut om grunderna för och beloppen av resekostnadsersättningar som skall betraktas såsom skattefria vid beskattningen för år 1979 (1027/79), beaktades, ansåg HFD att såsom kartredaktörens skattepliktiga inkomst inte skulle anses dagtraktamentena för de veckoslut, som han under den tid kommenderingen pågick hade tillbringat på arbetsorterna utanför sin egentliga tjänsteort. Skatteåret 1979.

Ersättning för färdkostnader

HFD 1972/2956

Bolaget hade erlagt för på Helsingfors och andra orters flygstationer arbetande arbetares dagliga arbetsresor s.k. hemreseersättningar. Nämnda hemreseersättningar skulle inte anses som i 8 § 1 mom. L om förskottsuppbörd avsedd gottgörelse för kostnader vilka åsamkats löntagare för arbetets utförande, utan som i lagens 4 § avsedd lön.

HFD 1982/4652 II 573

Arbetsgivare hade åt sina löntagare för bruk av egen bil i tjänsteuppdrag betalt kilometerersättning i enlighet med tjänstekollektivavtalet och därutöver i avtalet avtalat så kallat rusningstillägg för körning i stadsförhållanden. Kilometerersättningarna och rusningstilläggen utgjorde inte förskottsinnehållning underkastad lön såvida det totala beloppet av dem vid varje betalningsgång inte översteg de maximala belopp som nämnts i 8 § skattestyrelsens beslut om uppskattandet av kostnader för arbetets utförande vid förskottsinnehållning, eller de verkliga kostnaderna ifall löntagaren över dessa framlagt sådan utredning, som avses i 1 § 3 mom. beslutet. Sålunda förkastades såväl prövningsombudets besvär, i vilka påyrkades, att rusningstilläggen i alla fall skulle anses utgöra lön, som arbetsgivarens besvär, i vilka påyrkades att rusningstillägget skulle anses såsom skattefri ersättning för kostnader.

HFD 1982/4653 II 574

Arbetsgivare hade åt arbetstagarna för bruk av egen bil i arbetsuppdrag erlagt kilometerersättningar, vilka var i överensstämmelse med branschens kollektivavtal men vilka överskred beloppen i 8 § skattestyrelsens beslut om uppskattandet av kostnader för arbetets utförande vid förskottsinnehållning. Länsrätten fann, att kost-

naderna för bruket av bilen i detta fall blivit uppskattade genom kollektivavtal och att kilometerersättningarna sålunda inte kunde betraktas såsom lön ens till de delar som översteg de stadgade beloppen.

HFD åter fann, att arbetstagarna inte framlagt en i 1 § 3 mom. skattestyrelsens sagda beslut avsedd utredning över resekostnaderna. Enär inte heller kollektivavtalet kunde anses utgöra en tillräcklig utredning, fann HFD, att förutsättningar inte förelåg för att avvika från de belopp som stadgats i 8 § beslutet.

HFD 1987/4682 B 611

En statlig inrättning hade för sina löntagare ordnat inkvartering även för veckosluten, men löntagarna hade dock rest hem över veckosluten. Arbetsgivaren hade dock ersatt resekostnaderna i allmänhet såsom kilometerersättning upp till s.k. inbesparade dagtraktamenten, dvs. till det belopp som löntagaren hade fått i dagtraktamente för veckoslutet, om han inte hade rest hem (s.k. hemreseersättning för veckoslut). Dessutom hade de byggmästare som bodde i arbetsplatsinkvartering rätt att få hemreseersättning till fullt belopp för en resa per kalendermånad, om arbetsplatsens avstånd från bostaden var över 100 km, och för tre hemresor per kalendermånad, om arpebsplatsens avstånd från bostaden var över 150 km. Det ansågs att de hemreseersättningar som arbetsgivaren betalt till sin arbetstagare för de resor som under veckosluten gjorts från det särskilda arbetsstället till hemmen utgjorde förskottsinnehållning underkastad lön för mottagarna, eftersom dessa resor skulle anses ha gjorts utan arbetsgivarens order. Vid uppskattningen av det belopp som skulle anses som lön, skulle med stöd av 8 § 3 mom. lagen om förskottsuppbörd beaktas de vid beskattningen avdragbara kostnaderna som förorsakats av ifrågavarande resor, uppskattade enligt användningen av billigaste fortskaffningsmedel. Den förhöjning som påförts vid debiteringen sänktes, med beaktande av att de bestämmelser som skulle tillämpas var svårtydda, från 10 % till 5 %. Skatteåret 1984.

HFD 1991/803 B 520

A hade haft fri bilförmån under tiden 1.1.-28.5.1987 från X Oy och 1.6.-31.12.1987 från Y, varför i hans inkomst hade tillagts 19 800 mark som bilförmån. Z ry hade betalt ersättning för resekostnaderna av hans mötesresor som hade räknats enligt användningen av egen bil sammanlagt 5 203 mark för 4 122 kilometer till A. Ifrågavarande ersättning översteg inte det maximala beloppet av ersättningen för skattefria resekostnader som finns i beslutet av skattestyrelsen 3.12.1987/1000. A hade under resorna som utgjorde grunden för ersättningar för resekostnader använt bilen till vilken han hade den ovannämnda fria bilförmånen. När antalet kilometer som utgjorde grunden för ersättningarna för resekostnaderna som var 4 122 kilometer tillsammans med det antal privatkörslor, som A hade anmält och som inte hade bestridits, inte översteg antalet kilometer i skattestyrelsens beslut om de grunder som skall iakttagas vid beräkning av naturaförmåner vid beskattningen för år 1987 (19.11.1987/8701830) som används som grund för penningvärdet av fri bilförmån, var ifrågavarande ersättningar för resekostnader inte A:s skattepliktiga inkomst. Skatteår 1987. Omröstning 4-1.

HFD 1998/2344 ÅRSBOK

Ett aktiebolag som var verksamt inom jordbyggnasbranschen skötte krossningsentreprenad av beställarens stenmaterial med transportbara krossverk på olika håll i Finland så att enskilda entreprenad varade från några dagar till några månader. Bolaget betalade inte dagpenningar åt personalen för veckoslut, men ersatte hemresorna på basis av kostnader för allmänna trafikmedel eller enligt kilometerersättningar. Bolaget anordnade inkvarteringen åt arbetstagarna i närheten av krossverket till exempel på turisthem eller i semesterstugor eller i husvagn som bolaget ägde. Då bolaget inte ändå hade arrangerat sagda inkvartering för veckoslut, företogs arbetstagarnas veckoslutsresor under arbetskommenderingstiden på sådant sätt som avses i 72 § 3 mom. inkomstskattelagen. Arbetstagarnas veckoslutsresor mellan den egentliga arbetsplatsen och bostaden var således arbetsresor, för vilkas vidkommande förskottsinnehållning inte skulle verkställas på de utbetalda resekostnadsersättningarna. Förhandsavgörande för tiden 3.4.1996- 31.12.1997. Omröstning 4-1.

Bidrag

HFD 1952 II 489

Bidrag hade inte givits för vetenskapligt forskningsarbete, då en lektor hade erhållit av Suomalainen Liikesivistysrahasto (Finska Affärsbildningsfonden) för uppgörande av en tidsenlig lärobok i ekonomisk matematik för handelsskolor och -institut samt för lärdomsskolornas högre klassers ekonomiska matematik.

HFD 1958 II 178

En filosofie magister hade erhållit av Kirjapaino Oy en penningsumma för tidningshistoriska undersökningar. Det utbetalade beloppet ansågs inte som för vetenskaplig forskning beviljat stipendium.

HFD 1963/4181 A II 334

Ett bidrag, erhållet av General Mannerheim-stiftelse för författandet av marskalk Mannerheims biografi var såsom givet för vetenskaplig forskning skattefritt. Bidraget var inte beroende därav, huruvida biografin vore duglig att publiceras.

HFD 1969/4324 II 590

Direktionen för stadens folkskolor hade beviljat en såsom direktionens sekreterare fungerande lärare ett 250 mark stort bidrag för delvis täckning av de kostnader, som hade förorsakats läraren av tilläggsstudier på folkskoleförvaltningens område i Västra-Finlands sommaruniversitet. Läraren hade själv sökt sig till sagda fortutbildningskurs. Bidraget var skattefritt.

HFD 1976/2982 II 526

Den skattskyldige hade vid månadsskiftet juni-juli 1975 kommenderats till en tvåårig kurs vid Franska lantstridskrafternas krigshögskola. Under denna tjänsteresa utbetalades åt honom full lön i tjänsten. De särskilda kostnader resan medförde ersattes av Mannerheim-stiftelsen, som beviljade honom ett stipendium på 106 000 mark, vilket fördelades på tre kalenderår och inte kunde lyftas som engångsbelopp. Såsom den skattskyldiges under ettvart år erhållna stipendium ansågs de belopp som under respektive år stått för honom att lyfta. Från stipendium som under ettvart år erhållits, skulle, efter det från stipendiet avdragits de med stipendiet erlagda kostnaderna jämförbara med kostnader för inkomstens förvärvande, särskilt avdragas det i 22 § 1 mom. 2 punkten IFSkL avsedda avdraget, motsvarande det årliga beloppet av statens konstnärsstipendium. Förhandsbesked. Skatteåren 1975-1977.

HFD 1976/4136

En inom socialvården verksam riksomfattande allmännyttig stiftelse hade beviljat en forskare ett stipendium för åren 1975-77, med vars stöd forskaren hade att utreda socialvårdens nuläge i det finländska samhället samt dess framtida mål och uppgifter. I det särskilda forskningsavtal, som uppgjorts mellan stiftelsen och forskaren fanns bland annat ett stadgande enligt vilket forskningen skulle utföras i enlighet med en av stiftelsen godkänd forskningsplan. Likaså hade avtalats, att stiftelsen med vissa begränsningar fick en oinskränkt förfoganderätt till forskningsresultaten och det material som under forskningen influtit. Stiftelsen övervakade och ledde forskningens fortgång genom en för detta ändamål tillsatt särskild konsultativ kommission. Enär forskningsavtalet dessutom inom den termin som utsatts för forskningen ömsesidigt kunde sägas upp, betraktades stipendiet som en i 4 § FörskL avsedd lön och icke som ett i 22 § 1 mom. 2 punkten IFSkL avsett skattefritt stipendium.

HFD 1978/2774 II 554

Stiftelse, som enligt sina stadgar stöder vetenskapligt forskningsarbete, beviljade en bibliografiarbetsgrupp inom handelshögskolans bibliotek ett stipendium, som gruppen ansökt om för att upprätta en bibliografi över Finlands nationalekonomiska litteratur. Arbetsgruppens medlemmar uppgjorde bibliografin utanför sin arbetstid och fördelade stipendiet sinsemellan i enlighet med de arbetstimmar, som använts. Medlemmarna var biblioteksfunktionärer till sin utbildning. Stipendiet ansågs inte vara ett stipendium för vetenskapligt forskningsarbete och utgjorde inte mottagarnas skattefria inkomst. Skatteåret 1974. Omröstning 5-3.

HFD 1980/183

A hade år 1976 lyftat ett stipendium som bevil-

jats honom av en stiftelse för att täcka de kostnader, som förorsakats av att han åren 1976 och 1977 studerat utomlands. Stipendiet skulle i sin helhet räknas som A:s inkomst för år 1976. A hade emellertid rätt att före fastställandet av det belopp som betraktas som skattepliktig inkomst enligt 22 § 1 mom. 2 punkten IFSkL avdra redan år 1976 de rese- och andra kostnader för inkomstens förvärvande som hänförde sig till stipendiet. Skatteåret 1976.

HFD 1980/4410 II 565

Idrottsman, som studerade vid universitet, hade av idrottsförening erhållit 6 000 mark under benämningen studiestipendium. Då man bland annat tog i beaktande, att idrottsföreningen beviljade sådana betalningar endast åt sina egna representationsspelare och att föreningens egentliga syfte inte var att stöda studier, betraktades sagda inkomst inte som i 22 § 1 mom. 2 punkten IFSkL avsett skattefritt studiebidrag. Inkomsten var skattepliktig 19 § enligt IFSkL. Skatteåret 1975. Omröstning 3-1. Ledamoten med avvikande åsikt ansåg, att det var fråga om löneinkomst.

HFD 1981/955 II 542

Skolstipendium, som bolag betalade på ansökan åt sina anställda arbetstagares barn utgjorde inte skattepliktig inkomst för barnets föräldrar.

HFD 1986/5438 II 552

En hjälpskötare som var anställd vid en hälsovårdscentral hade deltagit i en kurs i TOC-institutet som pågått tre månader. För studierna hade Suomen Apuhoitajaliitto ry gett ett stipendium på 5 000 mk. Kursen behandlade vuxenutbildning, färdigheter i muntlig framställning och förhandling, socialpolitik, samhällsekonomisk lagstiftning, arbets- och tjänstemannalagstiftning, fackföreningskunskap, personalförvaltning och arbetarskydd, organisations- och mötesteknik, statskunskap och motion. Det ansågs att ifrågavarande stipendium var ett sådant skattefritt stipendium som avsågs i 22 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1982. Omröstning 4-3.

HFD 1987/1501 B 560

Lantbruksföretagarnas pensionsanstalt ansågs inte som ett offentligrättsligt samfund, varför ett av pensionsanstalten givet stipendium enligt 22 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet utgjorde skattepliktig inkomst för mottagaren med de begränsningar som stadgas i lagrummet. Förhandsbesked. Skatteåret 1986 Omröstning 4-1.

HFD 1988/1367 B 587

De anställda hos X stad hade årligen kunnat söka studieresestipendium avsedda för studieresor utomlands. Vederbörande nämnder och direktioner hade avgivit sina utlåtanden över motiverade ansökningar och staden hade inom ramen för ett anslag som reserverats i budgeten fördelat stipendierna. Huvudregeln hade varit att dessa resor skulle göras under semestrarna eller under tjänstledighet. Efter resan skulle stipendietagaren tillställa staden en reserapport. HFD ansåg att det inte var fråga om ett sådant stipendium som avsågs i 22 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Syftet med utdelningen av studieresestipendierna hade varit att bevilja stipendium för sådana resor som var nyttiga för personen i fråga med tanke på hans arbete. Nyttan av resorna hade kommit staden till godo. Trots att resorna hade gjorts under semestern eller under tjänstledighet och även om det inte var fråga om en tjänsteresa som företagits på förordnande av arbetsgivaren, ansåg HFD att stipendiet inte kunde anses som förskottsinnehållning underkastad lön då de hade beviljats anställda hos staden för studieresor som hänförde sig till deras arbete och avsikten var att resan skulle vara till nytta för staden. Åren 1979-1983.

HFD 1989/3704 B 521

Ett boktryckeribolag, som utgav en tidning, hade beviljat journalister i sin redaktion utbildningsstipendier för att stöda deras yrkeskunskaper och karriärutveckling. Journalisten A hade varit på en kurs i engelska i England för sex veckor och han hade samtidigt bekantat sig med redigeringen av tidningar inom sitt eget gebit, d vs. sporttidningar. Det utbildningsstipendium som bolaget beviljat A för dessa studier och med vilket A hade betalat kursavgiften och andra utgifter för studieresan ansågs såsom kostnadsersättning för resa föranledd av arbete och den

var inte A:s skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1983.

HFD 1991/1168 B 524

Finska Kulturfondens Mellersta Finlands fond och län X:s konstkommission hade beviljat bibliotekarie A bidragen på 15 000 mark och 10 000 mark för att han kunde avfatta en bibliografi av X. A hade beviljats oavlönad tjänstledighet från sitt egentliga arbete för att han kunde utföra ifrågavarande arbete. A hade inte ett uppdragsförhållande med den rådgivande delegationen som hade grundats för initiativets skull och A hade inte heller erhållit annan ersättning för arbetet som han hade utfört. Bidragen skulle anses vara skattefria bidrag som beviljats för utförandet av ett vetenskapligt arbete. Skatteår 1987. Omröstning 5-2.

HFD 1992/1916 B 531

Bolaget hade efter slutförd utbildning delat ut stipendier till mest framgångsrika elever vid redaktörskolan som bolaget upprätthöll på grund av framställningen som skolan gjort. De som studerade vid redaktörskolan var i arbetsavtalsförhållande till bolaget under utbildningstiden. Enligt bolagets utredning var avsikten med stipendierna att främja redaktörernas allmänna yrkeskunnighet. Studeranden vid redaktörskolan var efter kursen berättigade att fritt söka sig till andra arbetsgivares anställning. Stipendierna skulle under dessa omständigheter betraktas som sådana skattefria stipendier som avses i 22 § 1 mom 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och inte som till lön enligt 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedda förmåner. För stipendiernas vidkommande skulle således inte verkställas förskottsinnehållning eller betalas arbetsgivares socialskyddsavgift. Löneutbetalningsår 1984-1986. Omröstning 4-1.

HFD 1999/2405

Ändamålet med en allmännyttig stiftelse var att bevara det finska kulturarvet, särskilt vårt lands stadskultur och historiska konstruktioner, att understödja konst genom att skaffa inhemska och utländska konstverk samt att genom stipendier understödja vetenskaplig forskning och konst. Då stiftelsens fastighet uppfördes, gjorde man ett betydande arkeologis-historiskt fynd, vars upptagning kunde ge betydande tilläggsmaterial för undersökning av det medeltida stadslivet. Man ville också visa resultaten åt allmänheten, för vilket ändamål man beslöt bygga ett museum. För byggandet av museet samt för övervakning av forskningen i anslutning till det beslöt man utse en kommitté, vars medlemmar representerade undervisningsministeriet, museiverket, staden och stiftelsen.

Stiftelsen har på kommitténs framställning beviljat år 1994 och 1995 understöd och stipendier för vetenskaplig forskning i anslutning till museiprojektet, för konstnärlig verksamhet och för lärdomsprov. Mottagare av understöd och stipendier har utfört forskningsarbetet, den konstnärliga verksamheten och lärdomsproven under museiverkets, konstindustriella högskolans eller teaterhögskolans ledning och tillsyn. Stiftelsen har haft rätt att i sitt bruk få färdiga skriftliga eller andra framställningar, som skulle i någon form publiceras i stiftelsens museum. Stiftelsen har dock inte haft ensamrätt till materialet, utan forskningsresultat och rapporter har också överlåtits till museiverket. Vissa forskningsprojekt har anslutit sig till upphovsmännens studier, varvid resultaten har överlåtits till vederbörande högskola. Det ansågs, att ifrågavarande stipendier och understöd var skattefria då de hade fåtts för studier eller vetenskaplig forskning eller konstnärlig verksamhet, av vilken anledning förskottsinnehållning inte skulle verkställas eller arbetsgivares socialskyddsavgift betalas för dem. Förskottsuppbörd. Debiteringsår 1994 och 1995.

HFD 2007/230

A hade under år 2003 arbetat under tre månader i sin huvudsyssla som församlingens kaplan samt utfört några bisysslor. Under den övriga tiden av året hade A förberett sin doktorsavhandling inom sociologins område. Kunnallisalan kehittämissäätiö benämnda stiftelse, som inte är ett offentligrättsligt samfund som avses i 82 § 2 mom. i inkomstskattelagen, hade beviljat A ett två årigt forskarstipendium om 13 000 euro + 13 000 euro och för forskningsutgifterna 2 500 euro, dvs. i stipendium sammanlagt 28 500 euro. Under år 2003 hade till A betalts i forskarstipendium i tre lika stora rater i januari, april och november sammanlagt 9 900 euro samt för

forskningsutgifter i två rater sammanlagt 1 380 euro, dvs. i forskarstipendium sammanlagt 11 280 euro. Mottagna rater av stipendiet utgjorde inte skattepliktig inkomst för A.

Då ändamålet med stipendiets utgivare var att skilja ersättningen för forskningskostnaderna från det övriga stipendiet samt att periodisera forskarstipendiet och ersättningen för forskningskostnaderna på två olika år, var det i A:s stipendierater för år 2003, bortsett från kostnadsersättningar om 1 380 euro, till den del som gällde sammanlagt 9 900 euro, frågan om arbetsstipendium som hade betalts för uppehälle, av vilket belopp inte ens en del kunde visan ha hänfört sig till att täcka kostnader för vetenskaplig forskning. Enbart den omständigheten att stipendiet som i årsanmälan som Kunnallinen kehittämissäätiö hade lämnat in hade anmälts som projektstipendium fick inte avgörande betydelse då stipendiets verkliga art och natur uppskattades. A ansågs ha rätt att från sin förvärvsinkomst dra av de avdragbara utgifterna för vetenskaplig forskning, likväl endast till den del som deras belopp överskred 1 380 euro som hade fåtts som ersättning för forskningsutgifterna. Skatteår 2003.

HFD 2009:16

Då S:s konstnärliga grundutbildning, medlemskap i flera organisationer som var avsedda för yrkeskonstnärer samt konstnärliga verksamhet under flera år, som hade omfattat skapande av konstnärliga verk och även internationellt sätt framgångsrik och omfattande utställningsverksamhet togs i beaktande, utgjorde den omständigheten, att S:s konstnärliga verksamhet hade varit olönsamt och att hans förvärvsinkomster hade under skatteåret i fråga bestått nästan enbart av arbetspensionsinkomst, inte hinder för att S:s konstnärliga verksamhet skulle betraktas såsom sådan i 31§ 1 mom. 4 punkten i inkomstskattelagen avsedd konstnärlig verksamhet, av vilken föranledda utgifter skulle i form av naturliga avdrag dras av från S:s förvärvsinkomster i fråga. Skatteåret 2004.

HFD 2010:4

A, som var född år 1935, hade under år 2002 fått pensionsinkomst 44 537 euro och 45 343 euro under år 2003. A hade dessutom andra mindre förvärvsinkomster. Stiftelsen K hade beviljat A för forskning i samband med doktorsavhandling ett forskningsstipendium om 13 000 euro och till forskningsutgifterna 2 000 euro. Av stipendiet betalades 10 000 euro i två rater under 2002 och stipendiets tredje rat 5 000 euro betalades under 2003, då avhandlingens tryckningstillstånd hade fåtts. A yrkade på avdrag från sina förvärvsinkomster för 2002 forskningsutgifterna till den del som forskningskostnadsersättningen om 2 000 euro inte täckte dem, dvs. 6 945 euro och 5 000 euro för år 2003. Beloppen hade inte avdragits i beskattningen i regel med den grund att de ansågs ha blivit täckta med stipendiet.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, trots att A hade fått pensionsinkomster, att stipendiet som stiftelsen hade beviljat hade till 13 000 euro motsvarande delen varit avsett för ett s.k. arbetsstipendium, och att A:s forskningsutgifter kunde således inte till dessa delar ha blivit täckta med det erhållna stipendiet. A var således berättigad till att från sina inkomster dra av de avdragbara utgifter som berodde på vetenskapligt arbete. Då arbetet som ledde till doktorsavhandling kunde betraktas som sådant vetenskapligt arbete som avses i 31 § 1 mom. 4 punkten i inkomstskattelagen, utgjorde den omständigheten, att A:s inkomster hade under skatteår i fråga bestått nästan enbart av pensionsinkomst, inte hinder för avdragande av utgifterna. Skatteår 2002 och 2003.

CSN 1975/573

En skattskyldig hade för vetenskapligt forskningsarbete i Amerikas Förenta Stater erhållit ett stipendium av en inrättning som underlyder därvarande hälso- och undervisningsministerium. Stipendiet är fritt från skatt i Förenta Staterna med stöd av 21 art. 1 punkten avtalet mellan Finland och Amerikas Förenta Stater om inkomst- och förmögenhetsskatter (FördrS 2/71), varför avtalet inte utgör hinder för att stipendiet beskattas i Finland. Den skattskyldige har dock rätt att avdra resekostnaderna från Finland till Förenta Staterna samt alla sedvanliga och nödvändiga levnadskostnader under den tillfälliga vistelsen i Amerikas Förenta Stater, vilka sammanlagt ansågs utgöra minst 30 procent av stipendiets belopp. Stipendiet ansågs utgöra skattepliktig inkomst till den del dess

belopp efter ovan avsedda avdrag under skatteåret överstiger det årliga beloppet av statens konstnärsstipendium. Skatteåret 1976.

CSN 1982/610

En sökande i FFC:s tjänst ämnade deltaga i en kurs i Fackföreningsinstitutet och Affärsarbetarnas Förbund r.f. betalar åt honom ett kursstipendium på 2 000 mark. Med beaktande av stipendiatens och givarens inbördes förhållande kan studiestipendiet inte betraktas som ett 22 § 1 mom. 2 p. IFSkL avsett skattefritt stipendium.

Hederspris

HFD 1952 II 763

I arkitekturtävling givet pris var beskattningsbar inkomst.

HFD 1973/4627 II 559

Ett bolag, som bedrev gruvindustri hade erlagt till en i sin tjänst varande diplomingenjör 60 000 mk:s belöning såsom erkänsla för utvecklandet av ett brytningsförfarande, som tagits i bruk av bolaget, vilket utvecklingsarbete hade utförts av diplomingenjören i egenskap av chef för gruvavdelningen vid en gruva. Belöningen ansågs trots arbetets vetenskapliga natur inte såsom erkänsla för vetenskaplig forskning given skattefri belöning, utan som en prestation av lönenatur.

HFD 1980/5185 II 614

Penningpris, som utdelats vid riksomfattande tävling i violinspel för unga violinister ansågs vara pris, som utdelats såsom erkänsla för konstnärlig verksamhet och inte såsom i 6 § FörskL avsedda arvoden. Sålunda skulle på dessa inte förskottsinnehållning verkställas. Omröstning 3-2. Minoriteten ansåg, att det var fråga om bidrag för konstnärlig verksamhet. Skatteåret 1980.

HFD 1986/4724

Priset i frågesportstävlingen ”Tupla- ja kuitti” som ordnades av Reklam-TV AB utgjorde inte ett i 22 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett skattefritt pris som givits såsom erkänsla för vetenskaplig eller allmännyttig verksamhet. Priset utgjorde således skattepliktig inkomst för mottagaren.

HFD 1988/2565 B 538

A hade fått ett pris om 5 000 mark för sitt deltagande i en ide’tävling som kommunen ordnat kring temat turism. Priset ansågs, då det inte var fråga om ett pris som givits såsom erkänsla för vetenskaplig, konstnärlig eller allmännyttig verksamhet, som A:s skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1984.

HFD 1989/917 B 522

X Ab, som verkade inom byggnadsindustribranschen, utdelade på ansökan årligen ett pris för en produktutvecklingside som hade byggnadsteknisk, ekonomisk eller arkitektonisk betydelse och som gällde användningen av sten, cement eller vidareförädlade produkter av dessa. Priset som hade utdelats till A, som inte var en anställd hos X Ab, för hans uppfinning beträffande elementformar var inte ett skattefritt pris som utdelats som erkänsla för vetenskaplig verksamhet.

CSN 1976/243

Malmletningspris, som erhållits av offentligt samfund eller av dessa bildade offentligträttsliga sammanslutningar, ansågs vara i 22 § 1 mom. 2 punkten IFSkL avsett erkänsla för allmännyttig verksamhet utdelat skattefritt pris. Pris, som erhållits av annan organisation ansågs vara skattepliktigt till den del det sammanlagda beloppet av detta och andra malmletningspris, stipendier, studiebidrag och andra understöd efter avdrag av utgifter för inkomstens förvärvande överstiger det årliga beloppet av statens konstnärsstipendium.

CSN 1989/279

X:s Tidningsförening rf, som har 300 medlemmar, beviljar varje år en av sina medlemmar journalistpris. Priset, vars belopp var 10 000 mark, ansågs, särskilt med hänsyn till att priset utdelades endast till föreningsmedlemmar och att priset utdelades på basen av yrkesmässiga prestationer, inte som i 64 § 1 mom. 2 punkten avsett pris.

Lotteriskatt

HFD 1987/864

Ett bolag ordnade en försäljningstävling för dem som var anställda hos medlemsaffärerna i den

riksomfattande X-klubben. I tävlingen samt i utlottningen av pris i anslutning till tävlingen kan med tillstånd av ägaren till en affär delta varje försäljare i anställning hos medlemsaffären. En förutsättning för att få en lott var att försäljaren sålde minst 10 ur av märket X, och försäljaren kunde få så många lotter som hans försäljningssiffror förutsatte. Utöver en månatlig utlottning av pris berättigade lotterna till slutlottdragningen där huvudvinsten drogs. Det ansågs att lotterna och varupriserna inte skulle anses som i lagen om förskottsuppbörd avsedd lön som erhållits av arbetsgivaren, utan som i lotteriskattelagen avsedda vinster, på vilka skulle betalas lotteriskatt. Förhandsbesked för år 1986.

Talkoarbete

HFD 1983/3676 II 613

Den betalningsskyldige X hade uppgett att lönekostnaderna vid byggandet av det egnahemshus han i huvudsak själv under sin fritid hade byggt sammanlagt utgjorde endast 1 500 mk. Lönerna hade betalts för VVS- och murningsarbeten. Till övriga delar hade arbetet utförts på talko eller annars med användande av obetald arbetskraft. Skattetagaren hade, genom att följa X betalningstransaktioner under byggnadstiden och genom att uppgöra en kalkyl över penninganvändningen, påvisat att X under byggnadstiden i sin användning haft ca 45 000 mk som inte kunde hänföras till byggnads- eller andra kostnader och vilken summa, eftersom annan utredning saknades och stora summor vid flera tillfällen lyfts utan att användningsändamålet med verifikat kunde påvisas, kunde ha använts till att betala löner som inte deklarerats. På grundval av det ovannämnda och med beaktande av den arbetskraft som stått till förfogande, yrkesskickligheten hos denna och den fritid som stått den till buds samt den snabbhet med vilken egnahemshuset färdigställts, hade det klargjorts att det på en del av lönerna tydligen underlåtits att verkställa förskottsinnehållning och att betala arbetsgivares socialskyddsavgift. HFD ansåg, att den debitering enligt uppskattning som länsskatteverket med stöd av 25 a § 3 mom. lagen om förskottsuppbörd hade verkställt, var grundad.

HFD 1983/3230 II 602

Föreningen A vars ändamål var att bistå vid uppfyllandet av Kristi missionsbud, hade med aktiebolaget B slutit ett avtal enligt vilket föreningen för en tid av 4 månader åtog sig att utföra en eller flera av företagets arbetstagares arbetsskift sålunda, att arbetet under övervakning och ledning av företagets ledning utfördes av föreningens medlemmar men ersättningen för arbetet i sin helhet betaldes till föreningen. Att föreningens medlemmar på nämnda sätt avstod från den dem för utförandet av arbetet tillkommande ersättningen, som var att anse som en i 4 § lagen om förskottsuppbörd avsedd lön, befriade inte bolaget från skyldighet att verkställa förskottsinnehållning på ersättningen. Förhandsbesked. Skatteåret 1983. Omröstning 3-1.

HFD 1988/5382

Gymnastik- och Idrottsföreningen r.f. kunde inte, genom att den förbundit sig till uppgifterna enligt ordningsbevakningsavtalet mellan föreningen och X Oy, anses bedriva näringsverksamhet eller annars vara verksam som en självständig företagare. Föreningens medlemmar skulle anses utföra uppgifterna enligt ordningsbevakningsavtalet under ledning och övervakning av X Oy. Att föreningens medlemmar för föreningen avstod från ersättningen, som föreningen skulle betala och som enligt 4 § L om förskottsuppbörd skulle anses som lön, befriade bolaget inte från skyldigheten att verkställa förskottsinnehållningen på ersättningen och erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift. HFD vidmakthöll länsrättens utslag på dessa grunder.

HFD 1991/2153 B 557

Mellan en stad och ett flertal idrottsföreningar som var registrerade sammanslutningar hade överenskommits om att idrottsföreningarna tar hand om skötsel, underhåll och övervakning av bl.a. olika sport- och idrottsanläggningar. Idrottsföreningarna lät sina medlemmar på frivillig basis utföra dessa arbeten och uppgifter utan lön. Staden betalde idrottsföreningarna ersättningar för utförandet av dessa uppgifter. Dessa ersättningar kunde inte till de nämnda delarna anses som lön som var underkastad förskottsinnehållning och staden skulle inte verkställa förskottsinnehållning eller erlägga arbetsgivares socialskyddsavgift på dem. Däremot var de övriga ersättningar som betalts för ordningsmannauppdrag och försäljning av biljetter

samt för utdelningen av reklam att anse som löner som var underkastade förskottsinnehållning. Lönebetalningsåren 1983-1987. Omröstning 5-2.

HFD 1996/3729

13 medlemmar av idrottsföreningen A rf hade deltagit i räkningen av förhandsrösterna i samband med riksdagsmannaval vilken rösträkning hade anordnats av centralvalnämnden i X:s valkrets. A rf hade införts i förskottsuppbördsregistret. Man hade kommit överens med centralvalnämndens representant att rösträkningen skulle utföras såsom talkoarbete så, att föreningens medlemmar inte tog emot ersättningen för räkningen utan ersättningen betalades till A rf. Man skulle enligt avtalet vara på rösträkningsplatsen 19.3.1995 klockan 14.00, varefter man hade enligt bordschefens anvisningar hade börjat förbereda rösträkningen som började klockan 15.00. Rösträkningen hade skett enligt bordschefernas anvisningar. Man fick lämna rösträkningsplatsen först klockan 20.00, då den allmänna röstningen i riksdagsmannaval hade utgått.

Räkningen av förhandsrösterna hade skett i enlighet med bestämmelserna i lagen om riksdagsmannaval. Centralvalnämnden i X:s valkrets hade ansvarat för räkningen av förhandsrösterna och själv förvärvat räknarna. Rösträknarna hade fungerat mot tjänsteansvar. Medlemmarna i A rf kunde inte anses ha utfört räkningsarbetet för föreningens räkning utan varje räknare omfattades av biträdande personal i valkretsens centralvalnämnd och var i centralvalnämndens anställning. Arvoden som fåtts för räkningen av förhandsrösterna var således lön som avses i 4 § lagen om förskottsuppbörd och centralvalnämnden skulle verkställa förskottsinnehållning på den. Skatteår 1995.

CSN 1995/44

Ett bolag som bedrev tidskriftsförlagsverksamhet ordnade under året 1-3 kampanjer för att skaffa prenumerationer tillsammans med registrerade idrottsföreningar. Varje drive räckte c. 1-2 månader. De registrerade idrottsföreningarna beslöt när och på vilket sätt de skaffade prenumerationerna. I arbetet med att skaffa prenumerationer deltog 10 -- 1 000 idrottsföreningsjuniorer. Idrottsföreningarna ordnade prenumerationsanskaffningarna i form av s.k. talkoarbete t.ex. under fotbollsmatcher eller som torgjippon. Bolaget med tidskriftsförlagsverksamhet visste inte vilka föreningsmedlemmar som skaffade prenumerationerna. Bolaget ledde eller övervakade inte på något sätt hur de enskilda prenumerationsförsäljarna eller idrottsföreningarna skaffade prenumerationer. Ersättningen för prenumerationsanskaffningen redovisades till idrottsföreningarna och föreningarnas medlemmar kände inte till storleken på betalningarna. Bolaget betalade inga premier till föreningsmedlemmar. Prestationerna som bolaget betalade de registrerade idrottsföreningarna betraktades inte som lön enligt 4 § förskottsuppbördslagen, utan som arvoden eller ersättningar för talkoarbete som avses i 6 § förskottsuppbördslagen. Bolaget var inte skyldigt att verkställa förskottsinnehållning på prenumerationsförsäljningsarvodena som det betalade till de registrerade idrottsföreningarna. Bolaget skulle likväl verkställa förskottsinnehållning på 1.3.1995 och därefter utbetalda prestationer, om mottagaren inte var införd i förskottsuppbördsregistret. Skatteåret 1995.

Övriga inkomster

HFD 1962 I 23

Verkställande direktör ansågs inte ha erhållit såsom hans skattepliktiga inkomst räknad förmån på den grund, att andelslaget hade för hans räkning betalat det bötesbelopp, som han blivit ådömd på grund av brott mot reglementeringsbestämmelserna.

HFD 1979/5285 II 580

Den skattskyldige, som utfört undervisningsarbete såsom evangelist i ett religiöst samfund, hade av samfundet erhållit anslagsbidrag under skatteåret sammanlagt 2 460 mk, varutöver han för spridning av litteratur under skatteåret erhållit sammanlagt 221 mk. Därtill hade andra medlemmar i samfundet gett honom mat- och klädbidrag. Enär grunden till dessa bidrag ansågs i huvudsak ha varit att stöda arbetet som evangelist, betraktades bidragen till denna del som evangelistens av arbete erhållna skattepliktiga inkomst, från vars penningvärde dock skulle

avdras de kostnader, som förorsakats av undervisningsarbetet. Skatteåret 1976. IFSkL 19 §.

HFD 1981/2236 II 548

Ett bolag hade betalt en valannons som i en tidning publicerats gällande en riksdagsmannakandidat. Kandidaten ansågs inte på grund härav ha erhållit vid kommunalbeskattningen skattepliktig inkomst eller skattepliktig gåva. Skatteåret 1972.

HFD 1984/3253 II 560

Inkomst som prostituerad erhållit av denna sin verksamhet var skattepliktig. Skatteåret 1976.

HFD 1986/1924

En tjänsteman hade såsom otillbörlig belöning betingat sig ett hagelgevär, varför hovrätten hade dömt honom att tillsammans i solidariskt ansvar med en annan person till staten utge värdet av mutan och nyttan av brottet, 1 500 mk. Värdet av hagelgeväret utgjorde inte skattepliktig inkomst för tjänstemannen. Skatteåret 1976.

HFD 1988/5400 B 537

En tidningsförläggare hade sänt gratis en dagstidning till länsmansdistriktets polismän. En skattskyldig som inte ens hade påståtts stå i delägar- eller anställningsförhållande till tidningsförläggaren hade fått tidningen utan att själv ha bett om det. För den skattskyldige uppkom inte någon skattepliktig förmån av att han fick tidningen gratis. Omröstning 4-1.

HFD 1990/960 B 527

Ett fackförbund hade år 1987 för de av sina medlemmar som var sysselsatta tecknat försäkring för händelse av olycksfall på fritid. Det var fackförbundets avsikt att uppsäga försäkringen och överföra de medel som skulle bli befriade vid uppsägningen till fackförbundets veteranstöd. Enligt fackförbundets regler hade rättsinnehavaren efter en avliden medlem rätt till begravningsbidrag. Förbundet hade för avsikt att frysa begravningsbidraget på 1989 års nivå. De medel som på detta sätt skulle befrias från begravningsbidraget skulle användas även till veteranstöd. Stödet beviljas medlemmar som fyllt 65 år och som under den tid de varit sysselsatta betalat medlemsavgifter under minst 10 år. Stödet beviljas i form av presentkort antingen på så sätt att det ger rätt till rabatt i rehabilitering i Lomaliitto ry:s semesterställen eller i inköp av produkter i E-koncernens affärer. HFD ansåg att ett dylikt stöd utgör närmast återbäring av en medlemsavgift som på sin tid avdragits vid beskattningen och att det med stöd av 43 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet utgör mottagarens skattepliktiga inkomst. Förhandsbesked. Skatteåret 1989.

HFD 1990/3375

En upprustningspenning som en byråsekreterare vid väg- och vattenbyggnadsstyrelsen erhållit för tjänstgöring i Vietnam utgjorde inte hans skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1985.

HFD 1990/3441 B 521

En försäkringsförening vars verksamhet omfattade brand-, hem-, gårdsbruks- och fastighetsförsäkringar och i vilken varje försäkringstagare var delägare, överlät utan vederlag sitt försäkringsbestånd till ett ömsesidigt försäkringsbolag. Efter det att försäkringsbeståndet blivit överfört blev medlemmarna i föreningen delägare i det ömsesidiga försäkringsbolaget och försäkringsföreningen upplöstes. Vid upplösningen av försäkringsföreningen återbars de återstående tillgångarna till medlemmarna. Ansökan om förhandsbesked gällde skatteplikten för den överskottsdel som medlemmarna i försäkringsföreningen erhållit vid upplösningen av föreningen. HFD ansåg, eftersom medlemmarna i försäkringsföreningen i föreningen inte placerat en kapitalinsats som kunde separat överlåtas på samma sätt som lösöre, att stadgandena om tillfällig försäljningsvinst eller vinst av egendomsöverlåtelse inte kunde tillämpas. Det var inte heller fråga om återbäring av försäkringsavgifter till medlemmar. Då det gällde försäkringsföreningens återstående tillgångar var det fråga om utdelning av försäkringsföreningens överskott som utgjorde mottagarens skattepliktiga inkomst. Den del av överskottsåterbäring som hänförde sig till lantbruk utgjorde lantbrukets inkomst och den övriga delen utgjorde föreningsmedlemmens skattepliktiga inkomst med stöd av 43 § IFSkL. Förhandsbesked. Skatteåren

1990-1991. Omröstning 4-1. Den som stannat i minoritet ansåg att det var fråga om helt skattefri återbäring av kapital.

CSN 1984/409-410

Lägenheten hade varit i bostadsaktiebolagets besittning allt sedan bolagets grundande. Bolagets aktiekapital höjdes så att nya aktier som berättigade till innehav av lägenheten emitterades. Då bostadsaktiebolaget sålde aktierna , överfördes andelen som överskred förhöjningen av aktiekapitalet såsom överkurs till reservfonden. Beolppet som överfördes till reservfonden användes bland annat för betalning av bolagets årskostnader så, att aktieägarnas aktievederlag minskades. Beloppet som hade överförts till reservfonden var inte såsom kapitalplacering bolagets skattepliktiga inkomst. förfarandet förorsakade inte heller skattepliktiga inkomster för aktieägarna. Skatteår 1984 och 1985.

12. AVDRAG FRÅN KAPITALINKOMSTERNA OCH UNDERSKOTTSGOTTGÖRELSE

AVDRAGSSYSTEMET

Avdragen från kapitalinkomsterna utgörs av kostnader för kapitalinkomsternas förvärvande och bibehållande, eftermarknadsgottgörelse och kursförlust av skuld för inkomstförvärv, återbetalning av delägarlån samt skogsavdragoch övriga avdrag från kapitalinkomst av skogsbruk, ränteutgifter och avdrag från kapitalinkomsterna för förlust från förvärvskälla (ISkL 54-59 §).Från kapitalinkomsterna dras av även avgifterna för frivillig individuell pensionsförsäkring och avgifter enligt avtal om långsiktigt sparande (ISL 54d §).

Kapitalinkomsterna behandlas som en helhet och beskattas enligt nettoprincipen. Kostnaderna för förvärvande och bibehållande av en viss kapitalinkomst kan således dras av från en annan kapitalinkomst. T.ex. sådana kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande som hänför sig till en hyresinkomst, kan dras av från den skattskyldiges övriga kapitalinkomster. Till beskattningen av inkomster av försäljning av virke hör dock vissa särdrag. Skogsavdraget kan endast göras från kapitalinkomst av skogsbruk. Förlust som har uppkommit vid överlåtelse av egendom får endast avdras från vinst som uppkommit vid överlåtelse av egendom (ISkL 50.1 §).

DONATIONSAVDRAG

I inkomstskattelagens tredje kapitel, som gäller avdrag från kapitalinkomst, har även stadgats om donationsavdrag (ISkL 57 §). Stadgandet gäller enbart samfund.

UTGIFTER FÖR INKOMSTENS FÖRVÄRVANDE

En skattskyldig har rätt att från sina kapitalinkomster dra av de utgifter som han har haft för att förvärva eller bibehålla dem (ISkL 54 §). Här avsedda utgifter för inkomstens förvärvande kan utgöras till exempel av hyran för ett bankfack eller ett arvode för förvaltning av egendom, till den del de hänför sig till skattepliktiga kapitalinkomster. ISkL 31 § innehåller en exempelförteckning över naturliga avdrag. Stadgandet gäller utgifter för inkomstens förvärvande som hänför sig både till kapitalinkomster och förvärvsinkomster (Se kapitel 13, Avdrag från förvärvsinkomsten).

Utgifter som hänför sig till kapitalinkomster har behandlats närmare vid varje kapitalinkomstslag

Avdrag för utgifter för inkomstens förvärvande som skall göras från kapitalinkomsten utgörs till exempel av fastighetsunderhåll, löner och vederlag vilka hänför sig till en hyresinkomst (se också HFD 2001:2). Även fastighetsskatten är avdragbar till den del den hänför sig till inkomstförvärvet. Fastighetsskatten är avdragsgill till exempel då fastigheten har hyrts ut,(ISkL 31.3 §). Även ett bostadsaktiebolag kan dra av fastighetsskatten.

Värdestegringen av skuldebrevet, som betalats för masskuldebrevslånet, har inte betraktats som utgift för inkomstens förvärvande (CSN 1994/71, se kapitel 6, Överlåtelsevinster, punktHur överlåtelsevinsten beräknas).

I avgörandet HFD 2010/ 19 betraktadades intresseövervakarens arvode inte som utgift för inkomstens förvärvande. Eftersom intresseövervakarens förordnande hade grundat sig på den skattskyldiges oförmögenhet att sköta sina ärenden och då vårdnad av egendomen hade i huvudsak bestått av passivt förvarande av egendomens värde, var inte ens en del av arvodet avdragbar.

Förluster som förorsakats av icke standardiserade derivatavtal är inte avdragsgilla från kapitalinkomster, om avtalet har ingåtts i placeringssyfte. Till exempel prestation som har

betalts med stöd av ett prisskillnadsavtal (Contract for Difference -avtal) ansågs i avgörandet HFD 2010:74 inte utgöra en avdragsgill utgift för inkomstens förvärvande (se också kapitel 5 Kapitalinkomster och kapitel 6 Överlåtelsevinster, punkt Överlåtelseförlust). Utgifter för ett icke standardiserat derivatavtal som har ingåtts i avsikt att skydda skulden för inkomstens förvärvande kan likväl under vissa förutsättningar anses utgöra sådana avdragbara utgifter som beror på kapitalinkomstens förvärvande (HFD 2010:70).

Förlust som uppkommit av ett standardiserat terminsavtal likställs med överlåtelseförlust (se kap. 6, Överlåtelsevinster, punkt Överlåtelseförlust).

Utgifter för inkomstens förvärvande är även ett lån accessoriska utgifter, såsom kreditreserveringsprovisionoch expeditionslösen. Dessa utgifter för inkomstens förvärvande behandlas närmare i punkten Ränteutgifter.

Utgifter för förvaring av egendom

Utgifter för förvaltning och förvaring av värdepapper, värdeandelar och annan med dessa jämförbara utgifter är avdragbara endast till den del som utgifterna under skatteåret överstiger självriskandelen om 50 euro (ISL 54.2 §, 561/2004). Sådana utgifter kan vara till exempel hyror för bankfack.

Eftermarknadsgottgörelse

En skattskyldig har rätt att från sina kapitalinkomster som utgift för inkomstens förvärvande dra av eftermarknadsgottgörelsen som han betalat (54 a § ISkL). Med eftermarknadsgottgörelse avses en gottgörelse som någon fått eller betalt i samband med överlåtelse av masskuldebrev och som motsvarar den ränta som har uppkommit under tiden mellan räntebetalningsdagen och dagen för överlåtelsen, (se kapitel 7, Räntor och dividender).

Kursförlust

Den skattskyldige har rätt att såsom utgift för inkomstens förvärvande från sin kapitalinkomst avdra kursförlusten som hänför sig till *en skuld för inkomstens förvärvande* (ISkL 54 b §, se HFD 1998/689) i utländsk valuta. Kursförlusten av en sådan skuld som hänför sig till inkomsten enligt lagen om källskatt på ränteinkomst är inte avdragbar.Kursvinst eller -förlust som beror på valutakursförändringar realiseras i beskattningen först då valutan växlas till finsk valuta (se HFD 1998/689). Kursförlust eller -vinst realiseras också då valuta används. Kursförluster som inte ansluter sig till inkomstförvärv är oavdragbara.

Återbetalning av delägarlån

En skattskyldig har rätt att som utgift för inkomstens förvärvande från sina kapitalinkomster dra av det belopp som han återbetalt av ett delägarlån som med stöd av 53 a § ISkL räknas som inkomst, om återbetalningen har skett senast det femte skatteåret efter det år då lånet lyftes (54 c § ISkL). På avdragande av lån som återbetalts tillämpas till alla delar samma stadganden som på avdrag för övriga kapitalinkomster. (Om betraktandet av delägarlån såsom lön se kapitel 5 Kapitalinkomster).

Underskottet som uppkommit under år 2005 - 2009 av återbetalning av dividendersättning gottskevs likväl utan maximibelopp (ISL 131.6 §, 716/2004).

Dividendersättning

Med dividendersättning avsers dividendbeloppet motsvarande ersättning som den skattskyldige enligt ett avtal om återköp eller lån av aktier eller ett annat sådant avtal eller ett avtalskomplex bestående av två eller flera med varandra sammanhängande avtal har betalt i stället för dividenden och genom vilka rätten till dividenden för viss tid eller tills vidare har övergått på den skattskyldige. Betald dividendersättning är avdragbar till den del som den dividend i stället för vilken den skattskyldige betalt dividendersättning utgör skattepliktig inkomst för den skattskyldige. dividendersättning anses ha blivit betalt även om ingen separat överenskommelse om betalning av sådan har ingåtts (ISL 31.5 §).

En beskattningssammanslutnings nettoförlust av sammanslutningens övriga verksamhet

Den andel en delägare i en beskattningsammanslutning har i nettoförlusten av sammanslutningens övriga inkomster dras av från hans kapitalinkomster (ISkL 59.3 §). Avdragande av förlust av beskattningssammanslutnngens jordbruk har behandlats nedan vid punkt Förlust från förvärvskälla (se även kapitel 16 Förluster, punkt, förluster från beskattningssammanslutning).

En beskattningssammanslutnings s.k. övriga verksamhet består till exempel av uthyrning av en fastighet eller bedrivande av skogsbruk. Om denna verksamhet ger upphov till ett negativt resultat, fördelas det mellan delägarna för att dras av från deras kapitalinkomster såsom kostnader för inkomstens förvärvande i samma förhållande som de andelar de har i nettoförlusterna.

Exempel

A, B och C äger en fastighet. Av fastigheten har de 5 000 mk i hyresinkomster. Till fastigheten hänför sig underhållskostnader 1 000 mk, reparationskostnader 11 000 mk och 2 000 mk i fastighetsskatt. De avdragbara utgifterna är alltså sammanlagt 14 000 mk. Resultatet är således 9 000 mk negativt. Det negativa resultatet 9 000 mk fördelas mellan delägarna och från varje delägares kapitalinkomst dras 3 000 mk av.

Skogsavdrag och övriga avdrag som görs från kapitalinkomsten av skogsbruk

Även skogsavdraget är ett avdrag som hänför sig till kapitalinkomsten (ISkL 55 §). Det kan dock endast göras från kapitalinkomst av skogsbruk. De andra avdragen från kapitalinkomst av skogsbruk kan även göras från andra kapitalinkomster (ISkL 56 §, se även kapitel 14, Skogsbeskattning).

PREMIER FÖR FRIVILLIG INDIVIDUELL PENSIONSFÖRSÄKRING

Premierna för en frivillig individuell pensionsförsäkring dras av från kapitalinkomster, om försäkringen har tecknats av den skattskyldige eller av dennes make (ISL 54 d §). Premier för en frivillig individuell pensionsförsäkring som tecknats av någon annan person är inte avdragsgilla.

Beskattning av frivilliga individuella pensionsförsäkringar har behandlats mera ingående i Skatteförvaltningens anvisning Beskattning av långsiktiga sparavtal och frivilliga pensionsförsäkringar (361/32/2010). Beskattningen av pensionsförsäkringar som arbetsgivaren har tecknat behandlas i en egen anvisning Frivilliga pensionsförsäkringar som arbetsgivaren har tecknat" (Skatteförvaltningens anvisning Dnr 218/31/2009).

Gamla försäkringar och övergångsstadganden

Lagstiftningen om frivilliga pensionsförsäkringar ändrades i flera punkter vid ingången av 2010 (lag om ändring av inkomstskattelagen 1741/2009). Den senare betydande ändringen av skattelagstiftningen skedde vid ingången av 2005, då man i beskattningen av frivilliga individuella pensionsförsäkringar gick över till beskattning av kapitalinkomster (lag om ändring av inkomstskattelagen 772/2004).

Till ändringen av lagrumen hänför sig flera övergångsstadganden. På försäkringens behandling i beskattningen inverkasr det, om försäkringen har tecknats före 6.5.2004, under tiden 6.5. 2004 - 17.9.2009 eller 18.9.2009 eller senare.Försäkringen anses ha tecknats den dag då man har börjat betala premier för den.

Om försäkringen har tecknats senast 5.5.2004, avdrogs premierna från förvärvsinkomsterna under år 2005. Pension som baserar sig på premier som dragits av från förvärvsinkomsterna utgör alltid förvärvsinkomst. Reformen år 2010 inverkade inte på

detta. Pension som tjänas in på grund av försäkringspremier som betalats från och med år 2006 utgör alltid kapitalinkomst. På försäkringens pensionsålder tillämpades ett övergångsstadgande under år 2005 - 2009.

Om försäkringen har tecknats 6.5.2004 eller senare, utgör pension som baserar sig på försäkringen i sin heljhet kapitalinkomst. Pensionen utgör kapitalinkomst också till den del som försäkringspremier har eventuellt dragits av från förvärvsinkomsterna i slutet av 2004.

På pensionsåldern i en försäkring som har tecknats före 18.9.2009 tillämpas ett övergångsstadgande under år 2010 - 2016.

På återköp av försäkringar som har tecknats före 1.1.2005 tillämpas 11 mom. i övergångsstadgandet i 54d § i ISL (1233/2004). Enligt den är premierna för en frivillig individuell pensionsförsäkring är avdragsgilla utan hinder av att försäkringen enligt försäkringsavtalet kan återköpas även på grund av att den försäkrades make är arbetslös. Detta stadgande tillämpas också från och med år 2010, även om inkomstskattelagen har ändrats genom lagen 1741/2009.

Till förändringen av lagstiftningen ansluter sig utöver dessa bestämmelser även flera andra bestämmelser om ikraftträdande och övergångsbestämmelser, som har behandlats i Skatteförvaltningens ovannämnda anvisningar. Övergångsbestämmelser som tillämpades under 2005 har behandlats mera ingående i 2005 års handbok i personbeskattning och i Skatteförvaltningens anvisning om pensionsförsäkringar i det nya skattesystemet (Skatteförvaltningens anvisning dnr 266/32/2004).

Förutsättningar för avdrag

Försäkringens tecknare och den försäkrade

Avdragsgilla är premierna för försäkringar som personen själv och dennes make har tecknat. Avdragsrätten tillkommer alltid den av makarna som är den försäkrade. Den saken, vilkendera maken har i verkligheten betalt premierna, har ingen betydelse med tanke på avdragandet. Premierna kan inte överföras att dras av hos maken. Den särskilda underskottsgottgörelsen som avses i ISL 131 a § beaktar i den andra makens beskattning premierna för en sådan försäkring, som inte kunnat dras av från den makes kapitalinkomster som är den försäkrade (se nedan punkt Särskild underskottsgottgörelse).

Om försäkringen har tecknats av någon annan, til exempel av den försäkrades arbetsgivare eller av den försäkrades föräldrar, är försäkringspremierna inte avdragsgilla. Premierna är avdragsgilla inte heller då en försäkring som arbetsgivaren har tecknat överförs till arbetstagaren.

Om försäkringen har tecknats 18.9.2009 eller senare, kan man från och med 2011 dra av premierna tidigast för det skatteår, under vilket den försäkrade fyller 18 år och för sista gången för det skatteår under vilket man har börjat betala ut pension. På försäkringar som tecknats före 18.9.2009 tillämpas dessa villkor inte.

En förutsättning för avdragandet är dessutom, att pensionen betalas i enlighet med försäkringsavtalet i upprepade rater årligen eller med kortare mellanrum under förmånstagarens resterande livstid eller under minst 10 år (ISL 54 d.4 § 1 p.). Om den skattskyldige skjuter upp lyftandet av pensionen över den i lagen om pension för arbetstagare bestämda pensionsåldern, förkortas återbetalningstiden med två år per varje hel levnadsår som överskrider pensionsåldern. Återbetalningstiden kan förkortas högst med 4 år.

Återköp av en försäkring

En förutsättning för rätten att dra av försäkringspremier är också att försäkringen får enligt försäkringens villkor inte återköpas med andra än till den försäkrades situation anslutna orsaker än de som nämns i ISL 54d § 2 mom. innan den fastställda pensionsåldern har uppnåtts. Sådana orsaker är den försäkrades arbetslöshet som varat över ett års tid eller bestående arbetsoförmögenhet, makens död och skilsmässa. Om försäkringen har

tecknats 18.9.2009 eller senare, kan grunde också vara makens partiella arbetsoförmögenhet. I försäkringar som har tecknats före 1.1.2005 godkänns som grund för återköp även makens arbetslöshet (ISL 1233/2004, punkt 11mom. i stadgandet om ikraftträdande). Den här grunden tillämpas även efter år 2009.

Förutsättningarna för återköp påden försäkrades initiativ har räknats upp uttömmande i 54 d. 2 § 2 punkten i ISL. Om man i villkoren för försäkringsavtalet har godkänt vilken som helst annan grund för återköp som ansluter sig till den försäkrades omständigheter, är försäkringspremierna inte avdragsgilla.

I inkomstskattelagen har återköpsrätten begränsats endast med grunder som beror på den försäkrades situation. Återköp kan även grunda sig på andra orsaker. Enligt försäkringslagstiftningen har försäkringens tecknare rätt till återköp, om försäkringsbolaget ensidigt ändrar försäkringens villkor eller om försäkringsstocket överförs till ett annat bolag. Dessa grunder begränsar inte rätten att dra av försäkringspremierna.

Förbud mot överlåtelse och pantsättning

En förutsättning för att premierna för en frivillig pensionsförsäkring kan dras av är också att en rättighet som grundar sig på försäkringen får inte på grund av avtalssvillkoren varken överlåtas eller pantsättas (ISL 54 d. 4 § 2 p).

Avdragsgillt maximibelopp

Försäkringspremier får dras av högst 5 000 euro per ett kalenderår. Maximibeloppet är gensamt med premier för avtal om långsiktigt sparande som avses i lagen om långsiktigt sparande (1183/2009).

Om arbetsgivaren har under samma år betalt premier för en frivillig individuell pensionsförsäkring som har tecknats för arbetstagaren, minskas det gemensamma sammanlagda avdragsgilla beloppet av arbetstagarens egna försäkringspremier och premier för ett avtal om långsiktigt sparande till 2 500 euro (ISL 54 d. 1 §). Storleken av beloppet som arbetsgivaren har betalt har ingen betydelse, utan till och med en mindre betalning halverar maximibeloppet för arbetstagarens avdragsrätt. Å andra sidan minskar avdragsrätten, trots försäkringens giltighet, inte , om arbetsgivaren inte har betalt försäkringspremien under året i fråga. Premier för en kollektiv pensionsförsäkring som arbetsgivaren har betalt inverkar inte heller på arbetstagarens egen avdragsrätt.

Båda makar får dra av premier för sina egna försäkringar upp till ett belopp om 5 000 euro. Premier får inte överföras att dras av från makens kapitalinkomster. Däremot särskild underskottsgottgörelse som inte kunnat dras av överförs till maken på tjänstens vägnar.

Bestämmelserna om särskild underskottsgottgörelse tillämpas även på kapitalinkomstslagets underskott som beror på avgifter för ett avtal om lånbgsiktigt sparande.

Särskild underskottsgottgörelse

Om den skattskyldiges kapitalinkomster inte räcker till avdragande av hela försäkringspremien, avdras 28 procent av försäkringspremiens avdragbara belopp i for (30 procent under 2012)m av särskild från skatten på förvärvsinkomsterna (ISL 131a §). Bestämmelserna om särskild underskottsgottgörelse tillämpas även på kapitalinkomstslagets underskott som beror på avgifter för ett avtal om lånbgsiktigt sparande.

Maximibeloppet för särskild underskottsgottgörelse bestäms enligt ISL 131a §. Den skattskyldige får dra av den med kapitalinkomsternas skatteprocentsats överensstämmande andelen från den del av den avdragbara försäkringspremien som överskrider kapitalinkomsternas belopp, likväl högst den med kapitalinkomstskatteprocentsatsen motsvarande andelen av försäkringspremien. Maximibeloppet för särskild underskottsgottgörelse är således 1 400 € (1 500 euro under 2012). Om den försäkrades arbetsgivare har

under samma år betalt premier för individuell pensionsförsäkring som tecknats för personen i fråga, minskas underskottsgottgörelsens maximibelopp till 700 euro (till 750 euro under 2012..

Särskild underskottsgottgörelse dras av i första hand från inkomstskatt som betalas till staten. Den dras av efter andra avdrag som ska göras från inkomstskatten, såsom till exempel underskottsgottgörelsen för räntor. Om den särskilda underskottsgottgörelsen överskrider statens inkomstskatt som ska betalas för förvärvsinkomster, avdras den från kommunalskatten, försäkrads sjukvårds- och dagpenningspremie och kyrkoskatt i förhållandet till dessa skatter.

Om skatterna på försäkrads förvärvsinkomster inte räcker till att göra avdraget, överförs den särskilda underskottsgottgörelsen som inte har kunnat dras av för att dras av i makens beskattning. Överföringen görs utan den försäkrades anspråk då beskattningen verkställs. Särskild underskottsgottgörelse kan överföras till fulla beloppet till maken. . Personen kan således få en särskild underskottsgottgörelse om sammanlagt 2 800 euro, av vilken makens andel är 1 400 €. Från och med 2012 äe de ovan nämnda beloppen 3 000 och 1 500 euro.

Om inte heller makens skatter räcker till att göra särskild underskottsgottgörelse, kan försäkringspremien inte dras av till dessa delar, eftersom förlust fastställs inte på grund av pensionsförsäkringspremier.

Försäkring som tecknats på utlandet

Premier för en frivillig individuell pensionsförsäkring är avdragsgilla, om försäkringen har tecknats i en försäkringsanstalt med hemvist eller fast driftställe i Finland eller i en annan stat inom det europeiska ekonomiska samarbetsområdet (ISL 54 d. 9 §). Premierna för försäkringar som tecknats i en försäkringsanstalt med hemvist eller driftställe i någon annan stat än de ovan nämnda är inte avdragsgilla. Person som har flyttat till Finland får under flyttningsåret och under tre därpå följande år dra av försäkringspremierna på samma sätt som premier som betalas till inhemskt bolag. Förutsättningen är, att försäkringen har tecknats minst ett år före flyttningen till Finland och att den skattskyldige inte har varit allmänt skattskyldig i Finland under de fem år som närmast föregår flyttningen.

Villkoren och betalningsgrunderna för utländska försäkringar kan avvika från finska försäkringar, även om benämningarna skulle likna varandra. Det är därför skäl att från skattskyldiga begära försäkringsavtalet för att arten av försäkringspremierna kunde utredas.

Man ska dessutom ta hönsyn till, att förutsättningen för avdragsgilla försäkringspremier är enligt 54 d.7 § i ISL också det att försäkringsanstalten har i försäkringsavtalet förbundit sig till att på sätt som Skatteförvaltningen bestämmer till Skatteförvaltningen lämna de för beskattningen nödiga uppgifterna som Skatteförvaltningen bestämmer. Detta avser närmast årsanmälan om utbetalda pensioner och för andra på en försäkring baserad skattepliktig prestation. Den här förutsättningen tillämpas på samtliga försäkringar som har tecknats 18.9.2009 eller senare, oberoende av om försäkringen har tecknats i Finland eller på utlandet.

Pensionsförsäkringens biförsäkringar

Till ett pensionsförsäkringsavtal ansluter sig nästan alltid en försäkring för den försäkrades dödsfall. Till en en pensionsförsäkring kan utöver detta höra också andra försäkringar. Om försäkringsavtalet innehåller flera olika försäkringar, fördelas försäkringsprmien på de olika försäkringarna i enlighet försäkringsmatematiska grunder (ISL 34.4 §).

Enligt 54 d.1 § i inkomstskattelagen är avdragsgillt endast pensionsförsäkringens andel av premien. Om försäkringen har tecknats 18.9.2009 eller senare, är även premierna för en dödsfallsförsäkring som ansluter sig till respektive pensionsförsäkring avdragsgilla till

den del som dödsfallsförsäkringen inte överskrider försäkringens sparbelopp (ISL 54 d. 6 §). Premier för en dödsfallsförsäkring som ansluter sig till en försäkring som har tecknats tidigare än detta är inte avdragsgilla. Avdragsgilla är inte heller premier för biförsäkringar som ansluter sig till särskilda livförsäkringar eller andra pensionsförsäkringar.

Såsom i 54 d.6 § i ISL avsedd dödsfallsförsäkring som ansluter sig till en pensionsförsäkring betraktas åtminstone sådana dödsfallsförsäkringar, där dödsfallsersättningens storlek är bundet med sparbeloppet som består av försäkringspremierna och avkastningen av dem. Premier för en dödsfallsförsäkring med skydd enligt ett fast belopp är inte avdragsgilla.

Finska försäkringsbolag specificerar i allmänhet betalningsandelarna av olika försäkringar och anmäler den avdragsgilla andelen av premierna med en årsanmälan. Därför kan uppvisandet av försäkringsmatematiska kalkyler komma i fråga närmast då man avgör avdragbarheten av premier för en pensionsförsäkring som tecknats i en utländsk försäkringsanstalt.

Oavdragbara försäkringspremier

I beskattningen är avdragsgilla endast premierna för en frivillig individuell pensionsförsäkring som uppfyller de i inkomstskattelagen bestämda förutsättningarna. Avdragsgilla är dessutom premierna för en dödsfallsförsäkring som ansluter sig till en pensionsförsäkring i sådana frivilliga individuella pensionsförsäkringar som har tecknats 18.9.2009. Premier för andra icke lagstadgade personförsäkringar är inte avdragsgilla i beskattningen.

Oavdragbara i beskattningen är till exempel premierna för en pensionsförsäkring som betalt i ett för allt och för en arbetsoförmögenhetspension som beviljats separat (ISL 54d. 3 §). I en fysisk persons beskattning är oavdragbara också premierna för en sparlivförsäkring samt för därtill ansluten olycksfalls- och sjukförsäkring.

BETALNINGAR ENLIGT LÅNGSIKTIGT SPARAVTAL

Fysiska personer kan från och med år 2010 skaffa tilläggspensionsskydd genom ett långsiktigt sparavtal som avses i lagen om bundet långsiktigt sparande (1183/2009). I beskattningen behandlas betalningar enligt långsiktigt sparande enligt långsiktigt sparavtal på samma sätt som betalningar av en frivillig individuell pensionsförsäkring som den skattskyldige själv har tecknat. De är avdragbara från kapitalinkomster med motsvarande villkor (ISL 54 d §, 1741/2009).

Ett långsiktigt sparavtal är ett avtal mellan spararen och tjänsteleverantören, på basis av vilket spararen betalar in pengar på ett konto för långsiktigt sparande. Pengar som placerats på kontot kan antingen lämnas kvat på kontot eller placeras vidare till exempel i aktier eller i andelar i placeringsfonder. Avkastningen som belöper på pengarna utgör då, beroende på placeringsobjektet, till exempel ränta, dividend eller överlåtelsevinst. Avkastningen som belöper på medel som placerats i ett avtal för långsiktigt sparande beskattas då pengarna lyfts (ISL 34 a §, 34 b §, 1741/2009).

Förutsättningar för avdragbarhet

Tjänsteleverantör

Betalningar enligt lågnsiktigt sparavtal är avdragbara endast om avtalet har ingåtts med en tjänsteleverantör som har hemvist i Finland eller som bedriver sin verksamhet från ett fast driftställe här.

Pensionens begynnelseålder

En förutsättning för avdragbarheten är, att prestationer som grundar sig på ett långsiktigt sparavtal börjar betalas till den som har rätt till sparmedlen först då personen uppnår den i lagen om pension för arbetstagare (395/2006) avsedda åldern som berättigar till ålderspension.

En förutsättning är dessutom, att sparmedel kan enligt avtalsvillkor inte lyftas före

arbetstagarens i pensionslagen avsedda pensionsålder med andra grunder än de i 54 d § i inkomstskattelagen avsedda särskilda grunder som ansluter sig till omständigheterna hos den som är berättigad till sparmedel. Sådana särskilda grunder för lyftandet är minst ett års arbetslöshet eller varaktig arbetsoförmögenhet eller partiell arbetsoförmögenhet, makens död samt äktenskapsskillnad hos den som är berättigad till sparmedel. Grunderna för lyftandet som grundar sig till omständigheterna hos den som är berättigad till sparmedel har räknats upp uttömmande i lagen, av vilken anledning man inte kan avtala om några andra grunder för lyftandet.

Uttag av sparmedel

Avdragbarheten av betalningar enligt långsiktigt sparavtal förutsätter, att prestationer som grundar sig på ett långsiktigt sparavtal betalas enligt avtalet såsom upprepade betalningar årligen eller med kortare mellanrum under den resterande levnadstiden av den som har rätt till sparmedlen eller minst under 10 år så, att under ettvart år betalas högst den del av beloppet av sparmedel , som fås då det resterande sparbeloppet divideras med antalet resterande betalningsår. Detta gäller likväl inte för sådana situationer där betalningen kan på grund av avtalet lyftas med ovan nämnda särskilda grunder för lyftandetsom ansluter sig till omständigheterna hos den som har rätt till sparmedlen.

Om man börjar betala prestationer senare än då den skattskyldige har uppnått den i lagen om pension för arbetstagare avsedda ålderspensionsåldern, förkortas den för minimiuttag utsatta 10 års tiden med två år per varje sådant helt levnadsår, med vilket den skattskyldiges ålder överskriderden allmänna pensionsåldern, då prestationer börjar betalas. Uttagstiden förkortas likväl högst med fyra år.

Under ett kalenderår kan prestationer betalas, oberoende av det resterande sparbeloppert, upp till 2 000 euro.

En förutsättning för avdragbarheten är , att sparmedel får inte överlåtas eller pantsättas. Dessutom förutsätts det, att försäkringsanstalter, inlåningsbanker, fondbolag eller värdepappersföretag har förbundit sig till att till Skatteförvaltningen lämna de uppgifter som behövs för beskattningen.

Avdragande av betalningar och särskild underskottsgottgörelse

Den skattskyldige får dra av betalningar enligt sit långsiktiga sparavtal sammanlagt högst 5 000 euro om året. Maximibeloppet är gemensamt med premier för frivillig individuell pensionsförsäkring. Det avdragbara maximibeloppet är likväl 2 500 euro, om den skattskyldiges arbetsgivare har under skatteåret betalt premier för en frivillig idividuell pensionsförsäkring som arbetsgivaren har tecknat för arbetstagaren.

Avdragsrätten gäller för ett sådant långsiktigt sparavtal, som den skattskyldige eller dennes make har ingått och där den skattskyldige är den i lagen om långsiktiga sparavtal avsedd person som är berättigad till sparmedel. Om den skattskyldiges make har ingått ett långsiktigt sparavtal där den skattskyldige är den som har rätt till sparmedel, dras betalningar för långsiktigt sparavtal av alltid i beskattningen av den som har rätt till sparmedel, även om maken hade betalt betalningarna. Principen är samma som i fråga om avdragande av premier för en frivillig individuell pensionsförsäkring.

Betalningar kan dras av först för det skatteår, under vilket den som har rätt till sparmedlen fyller 18 år och senast för det skatteår, under vilket betalningar som grundar sig på ett långsiktigt sparavtal har börjat regelbundeterläggas.

Om den skattskyldiges kapitalinkomster inte räcker till avdraget, tas det oavdragna beloppet såsom särskilt underskottsgottgörelse (se Särskilt underskottsgottgörelse ovan).

FÖRLUST FRÅN EN FÖRVÄRVSKÄLLA

Fysiska personer och dödsbon har rätt att yrka på att den förlust som under skatteåret uppkommit av näringsverksamhet och jordbruk samt beskattningssammanslutningens delägares förlust av jordbruk helt eller delvis dras av från kapitalinkomsterna under förlustår**et** (ISkL 59.1 §). Yrkandet på att förlusten skall dras av från kapitalinkomsterna skall framställas innan beskattningen för skatteåret har slutförts.

Om makar gemensamt har bedrivit näringsverksamhet eller jordbruk skall förlusten dras av från kapitalinkomsterna endast då båda av makarna påyrkat detta. Förlusten dras av från makarnas kapitalinkomst i förhållande till deras arbetsinsats (ISkL 59.2 §).

Om den skattskyldige yrkar på att förlusten eller en del av denna skall dras av från kapitalinkomsten, behandlas förlusten efter detta på samma sätt som de övriga avdragen som skall göras från kapitalinkomsten. Förlusten kan således i form av en underskottsgottgörelse bli avdragen från skatter som fastställts för förvärvsinkomst. Om förlusten inte kan dras av från kapitalinkomsten eller, i form av en underskottsgottgörelse, från de skatter som fastställts för förvärvsinkomsten, kvarstår den som en förlust inom kapitalinkomstslaget.

Förlust av näringsverksamhet och jordbruk eller en beskattningssammanslutnings förlust av jordbruk kan endast förluståret dras av från kapitalinkomsterna. Om förlusten fastställts som en närings- eller jordbruksförlust, kan den inte när beskattningen fastställts överföras att dras av från kapitalinkomsten.

Om inget yrkande framställs på att skatteårets förlust av näringsverksamhet, jordbruk eller en beskattningssammanslutnings förlust av jordbruk skall dras av från kapitalinkomsterna, fastställs de som förluster av näringsverksamhet och jordbruk eller som förlustandel av beskattningssammanslutningens jordbruk. Förlusterna dras av från resultatet av näringsverksamheten och jordbruket under de tio följande skatteåren, i den mån resultat uppstår (ISkL 119.1 §). Om förluster se kapitel 16, Förluster.

RÄNTEUTGIFTER

Avdragssystemet

Fysiska personers och dödsbons ränteutgifter avdras i allmänhet från kapitalinkomsterna. Om det inte finns kapitalinkomster eller om de inte räcker till för att göra avdraget, dras med vissa begränsningar från de skatter som skall erläggas för förvärvsinkomsterna av en andel som motsvarar inkomstskatteprocenten för kapitalinkomster, 28 %, av kapitalinkomstslagets underskott.

Avdragande av räntor från och med 2012

Inkomstskattelagens bestämmelser om avdragande av räntor har ändrats från början av 2012 genom lagen om ändring och temporär ändring av inkomstskattelagen (1515/2011). Ändringarna gäller närmast avdragande av räntor på bostadsskulder. Avdragande av räntor har behandlats senare närmast med iakttagande av bestämmelser som tillämpades i beskattningen för 2011.

Fastigheter

Fastigheterna bildar inte en skild fastighetsförvärvskälla. Om avdragsrätten för räntor som hänför sig till förvärv eller bebyggande av andra fastigheter än de fastigheter som tillhör jordbruks- eller näringsinkomstkällor har inte stadgats skilt. Avdragbarheten av räntor som hänför sig till en fastighet avgörs av lånets användningsändamål. Låneräntorna är avdragsgilla då det är frågan om ett bostadslån eller ett lån för inkomstens förvärvande.

Beskattningssammanslutningar

En beskattningssammanslutning är inte en särskild skattskyldig. En beskattningssammanslutning kan inte dra av räntor från sitt resultat. Räntorna dras av från delägarnas kapitalinkomster (se senare i texten Räntor som

hänför sig till en beskattningssammanslutning).

Begreppet ränta

Uträkning av ränta

Räntan uträknas på basis av ränteprocent, tid och lånekapital. I räntelagen (633/82) stadgas om den ränta som skall betalas på en penningskuld.

Rättspraxis

Som ränta har vid beskattningen även betraktats prestationer under annat namn. Härvid har storleken av dessa i allmänhet bestämts på grundval av de principer som följs vid uträkning av ränta. Rättspraxisen som uppkommit före år 1993 kan uttnyttjas vid tolkningen av begreppet ränta. Avdragbarheten av räntan bestäms däremot enligt nuvarande 58 § och 58a § ISkL.

Som räntor har betraktats provision som betalats för checkräkning med kredit (HFD 1970 II 532), växellimitprovision och ränta på checkräkning med kredit (HFD 1976/4459). Som ränta har även betraktats det belopp som för en handelsrörelses kreditivräkning betalats som kontoavgift (HFD 1973 II 571) och dröjsmålsränta vid försenad betalning av gäld (HFD 1973 II 570). Inkasserad straff- eller tilläggsränta är även att anse som ränta. Om uppskov beviljats med betalning av skatt, är den ränta som erlagts för uppskovstiden till sin natur en ränta.

Aravaersättning

En skattskyldig kan bli befriad från de överlåtelse- och nyttjandebegränsningar som ingår i aravastadgandena, om han återbetalar ett s.k. aravalån i dess helhet och ersätter den nytta han erhållit genom aravalånets låga ränta. Eftersom ersättningen inte motsvarar kännetecknena på en ränta, kan inte ersättningen dras av som ränta (HFD 1991/B 535, jfr. HFD 1989/2456).

Del av köpesumma

I enlighet med villkoren i ett köpebrev kan köparen betala ränta på de betalningsrater som förfallit före det datum köpebrevet undertecknats (t.ex. räntor under byggnadstiden). Dessa rater som erlagts under namn av ränta utgör inte ränta utan betraktas som en del av köpesumman (HFD 1976/403 och HFD 1990 B 548). På samma sätt anses som en del av köpesumman sådana räntor som hänför sig till tiden före undertecknandet av köpebrevet och vilka säljaren enligt köpevillkoren har blivit befriad från att erlägga (HFD 1988 B 560).

I rättspraxis har även en ränta som baserar sig på ett skadestånd, när säljaren hade förbundit sig att svara för den eventuella ekonomiska belastning en anhängig rättegång kunde ge upphov till, ansetts som en rättelsepost på köpesumman och inte som en ränta (HFD 1988 B 561). Ränta utgör däremot den ränta som erlagts på prestationer som förfallit efter det datum köpebrevet undertecknats (HFD 1973/II 570).

Ränta på avbetalningsköp

Enligt 1.3 § lagen om avbetalningsköp (91/88) avses inte med avbetalningspost sådan ränta som köparen skall erlägga särskilt. För att denna ränta vid beskattningen skall kunna anses som en ränta förutsätts att det i avbetalningsavtalet överenskommits om att räntan erläggs skilt från avbetalningspriset. En förutsättning är att räntan uträknats i enlighet med det kapital som vid varje enskild tidpunkt varit obetalt, enligt en överenskommen räntesats och för den faktiska betalningstiden (bl.a. HFD 1984 II 588).

Såsom ränta som köparen skall erlägga särskilt har i rättspraxis ansetts ränta som fakturerades så att det uppgjordes skilda fakturor för kapital-, ränte- och kostnadesposten (HFD 1977 II 643). Såsom ränta som köparen skall erlägga särskilt har även ansetts en på ovannämnda sätt uträknad ränta vilken enligt ett i avbetalningskontraktet intaget omnämnande i olika fall erlades på följande sätt: 1. De

enskilda, minskande ränteposterna erlades var och en för sig i samband med en kapitalpost. 2. Räntan erlades i en eller flera poster före kapitalposterna. 3. De enskilda, minskande ränteposterna sammanräknades och summan delades i lika stora poster som uppbars för sig tillsammans med varje enskild avbetalningspost (HFD 1978 II 651). Även HFD:s utslag 1981/3217 följer det tredje alternativet. Ränta som inkluderats i de avbetalningsposter som enligt avbetalningskontraktet skall betalas, har däremot inte ansetts som ränta som erläggs särskilt utan som avbetalningspris (HFD 1968 II 633).

För att räntan på ett avbetalningsköp vid beskattningen skall kunna betraktas som ränta, förutsätts således att räntan enligt avbetalningskontraktet har uträknats för det kapital som vid varje enskild tidpunkt är obetalt, enligt en överenskommen räntesats och för den faktiska betalningstiden. Dessutom förutsätts att räntan för sig uppburits på ovannämnda sätt, antingen i skilda poster i samband med kapitalposterna eller genom att det uppgjorts en skild faktura över räntan. Att säljaren förbehållit sig äganderätten tills köpesumman blivit betald saknar betydelse. I samband med ränta som hänför sig till avbetalningsköp skall även stadgandena i 56 § beskattningslagen beaktas. Detta kan komma i fråga om den erlagda räntan, i synnerhet i de fall där avbetalningstillägg inte för sig har uppburits, inte kan anses vara skälig.

Skattetillägg, förseningsränta och ränta på kvarskatt

Skattetillägg och förseningsränta är inte avdragbara i inkomstbeskattningen (10 § L om skattetillägg och förseningsränta). Ränta på kvarskatt är inte heller avdragbar i inkomstbeskattningen (46 § BFL).

Skattekontots förseningsränta

Skattekontots förseningsränta är inte avdragsgill i inkomstbeskattningen (L om skattekonto 32.3 §).

Accessoriska kostnader för lån

Accessoriska kostnader för lån ärtill exempel kreditreserveringsprovision och expeditionsavgift. Dessa utgifter betraktas inte som räntor. Deras avdragbarhet skall utredas i enlighet med de stadganden som gäller kostnader för inkomstens förvärvande (HFD 1989 B 523, HFD 1993/605 och HFD 1993/693).

Skuld för inkomstens förvärvande

Om skulden hänför sig till förvärvandet av en i 58.1 § 3 punkten ISkL avsedd skattepliktig inkomst (skuld för inkomstens förvärvande) är även de accessoriska kostnader som hänför sig till denna avdragbara.

En skuld som upptagits för anskaffning av en lägenhet som skall uthyras är skuld för förvärvande av inkomst.

Kompletteringskostnaderna av lånet är kostnader för förvärvande av antingen kapitalinkomst eller förvärvsinkomst, enligt till vad de hänför sig. Lyftningskostnaderna av ett lån, som betraktats såsom skuld för inkomstens förvärvande, ansågs vara en från förvärvsinkomst avdragbar kostnad för inkomstens förvärvande, då det hade förordnats att den skattskyldige skulle betala skadeersättning för brytningen av klausulen angående konkurrensförbud och han hade upptagit lånet för betalning av denna ersättning (CSN 1994/216).

Bostads- och studielån

De accessoriska kostnaderna för bostads- och studielån som avses i 58.1 § 1 och 2 punkter ISkL är inte till sin natur kostnader för inkomstens förvärvande och därför inte heller avdragbara i beskattningen.

S.k. andra lån

Om det är fråga om en s.k. annan skuld, t.ex. en skuld som tagits för anskaffning av en sommarbostad som är i eget bruk, är inte de accessoriska kostnaderna avdragbara i beskattningen.

I rättspraxis har ansetts att om skulden

tagits för ett ändamål som är att betrakta som en levnadskostnad, kan inte lånets accessoriska kostnader dras av (HFD 1975 II 558). Ej heller har borgensprovision som erlagts på grund av borgen för en sådan skuld ansetts vara avdragbar (HFD 1972 II 564).

Förvärv av en företagsandel

I de fall som avses i 58.6 § inkomstskattelagen, dras de accessoriska kostnaderna för ett lån som en företagardelägare använt för att förvärva en företagsandel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag av delägarens kapitalinkomster eller förvärvsinkomster beroende på vart de hänför sig. Räntorna på skulden som ansluter sig till anskaffnings av en sammanslutningsandel dras i dessa situationer med stöd av specialstadgandet i 58.6 § ISkL av från inkomstandelen erhållen från sammanslutningen eller från det sammanlagda beloppet av dividend och gottgörelse för bolagsskatt.

Avtal om räntetak

Ersättning som betalas till banken för avtal om räntetak (s.k. cap - avtal) som skyddar för höjning av avdragbar ränta betraktades i avgörandet HFD 2007/2423 inte som ränta på skuld för inkomstens förvärvande. I fallet i fråga hade skyddet genomförts genom att köpa ränteoptioner. Ersättning som med stöd av avtal om räntetak på basis av förändringen av räntemarginalet för avdragbar ränta hade betalts till banken betraktades däremot i avgörandet CSN 2007/26 som avdragbar ränta i enlighet med 58.1 § ISL. I samband med arrangemanget betalades inte särskild ersättning till banken, utan på den av gäldenären utbetlada avdragbara räntan som var förbunden med euribor tillämpades en högre räntesats för den tid då avtalet om räntetak var i kraft.

Beloppet som har betalts på grund av ett ränteoptionsavtal som ingåtts för att skydda skulden för inkomstens förvärvande kan under vissa förutsättningar dras av från kapitalinkomsterna såsom utgift för inkomstens förvärvande HFD 2010:70).

I centalskattenämndens avgörande CSN 200/89tillämpades på beloppet som betalts för avtal om räntetak som hade genomförts genom ränteoptioner tillämpades bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinster.(se rättsfall i slutet av kapitel 6 Överlåtelsevinster).

Vems är skulden, vem gör avdrag för räntorna

Huvudregel är räntorna på egen skuld

Den skattskyldige har, med de begränsningar som stadgas i lagen, rätt att från sina kapitalinkomster dra av räntorna på sina skulder (ISkL 58.1 §). Den skattskyldige kan enligt huvudregeln endast dra av räntorna på sina egna skulder. Undantag av huvudregeln utgörs av borgensmannens eller annan säkerhetsställares räntor, som stadgats som begränsat avdragbara i 58 a § ISkL (1170/98). Om borgesmannens räntor se närmare avsnittet Borgensskuld nedan.

Makars räntor

Ränteavdraget är inte ett familjevist avdrag. Vardera maken drar från sina kapitalinkomster av räntorna för sina skulder. Räntor kan inte överföras att dras av från den andra makens kapitalinkomster. Behandlingen av makars underskottsgottgörelse har dock familjeenliga drag.

Om makarna har en gemensam skuld för vilken de gemensamt bär ansvar, kan den make som har betalat räntorna för den gemensamma skulden i sin helhet dra av dessa räntor i sin beskattning. Om det inte står klart vem som varit betalaren eller om makarna framlagt skilda yrkanden, dras i brist på annan utredning hälften av räntorna av för vardera maken. Sambors, som i beskattningen skall behandlas som äkta makar (ISkL 7.3 §), räntor behandlas som räntor för äkta makar.

Räntorna på en skuld för andra personer än de som skall behandlas som makar

Räntor på skulder för andra personer än de som i beskattningen behandlas som äkta makar drar varje gäldenär själv av.

I rättspraxis har ansetts att den, som betalat räntorna på en gemensam skuld, i sin helhet kan dra av räntorna (HFD 1992/85). Om det inte står klart vem som betalat eller om yrkandena sinsemellan är stridiga, har i rättspraxis i brist på annan utredning dragits av hälften av räntorna för vardera sambon (HFD 1990/3153).

I fallet HFD 2008/352 ett fullvuxet barn fick dra av helt och hållet räntorna på lån som hade använts för anskaffning av stadigvarande bostad, även om hans far var den andra solidariskt ansvariga gäldenären i lånet. Bostaden hade köpts enbart i barnets namn och barnet hade betalt amorteringarna och räntorna på lånet, för vilkas betalning han var ansvarig såsom solidarisk gäldenär. Det hade utretts, att fadern hade förbundit sig som gäldenär på bankens begäran av orsaker som kan likställas med att gå i borgen för lånet.

Avdraget av räntor från kapitalinkomsterna för personer som i beskattningen behandlas som äkta makar och för två andra personer som haft ett lån skiljer sig inte från varandra. Däremot gäller de familjeenliga stadgandena om underskottsgottgörelse endast personer som i beskattningen behandlas som äkta makar.

Räntor som hänför sig till en beskattningssammanslutning

Sammanslutningens delägare drar i sin egen beskattning, från sina kapitalinkomster, av de ränteutgifter som hänför sig till sammanslutningens resultat. Om de skattskyldiga gemensamt med lånemedel till exempel köpt en hyresfastighet som i beskattningen anses som en beskattningssammanslutning, kan delägarna dra av räntorna från sina egna kapitalinkomster.

Räntor som hänför sig till skog som besitts i egenskap av sammanslutning dras av från delägarens kapitalinkomster.

Resultatet av jordbruk för en delägare i en beskattningssammanslutning beräknas genom att från hans andel av jordbrukets nettoinkomster eller negativa inkomster dra av de ränteutgifter som hänför sig till sammanslutningens jordbruk (ISkL 15.3 §).

Ett dödsbos räntor

Om delägaren i ett oskiftat dödsbo betalar räntan på en skuld som varit i den avlidnes namn, får han inte dra av den i sin egen beskattning, eftersom det inte är fråga om ränta på en skuld som är hans egen. I rättspraxis har ansetts att en skattskyldig, trots att han varit den enda arvingen, inte kan dra av räntor på den avlidnes skuld som han betalat innan bouppteckningen gjorts (HFD 1985 II 589).

Den efterlevande får dock dra av räntorna på en sådan skuld i dödsboets namn som hänför sig till en lägenhet som ägs av dödsboet och används av den efterlevande som stadigvarande bostad (HFD 1984 II 596).

Om ett dödsbo har skiftats och en delägare har övertagit ansvaret för dödsboets skulder, kan han dra av den ränta han betalat för tiden efter arvsskiftet.

En borgensmans räntor

Enligt huvudregeln om avdragande av räntor på gäld (58 § ISkL) kan den skattskyldige dra av endast de räntor som betalts för egens skuld. 58a § inkomststskattelagen (1170/98) innehåller ett undantag till denna huvudregel. Stadgandet är ett specialstadgande och gäller endast för avdragande av borgensmannens och annan säkerhetsställares räntor och endast i situationer som närmare beskrivits i stadgandet. Enligt det har borgensmannen eller någon annan som ställt säkerhet rätt att dra av räntorna på en skuld som han betalt på basis av en förbindelse eller räntorna på en annan skuld som han tagit upp för att betala denna, vilka löpt sedan gäldenären konstaterades vara insolvent. Dessa räntor är dock

avdragsgilla endast om den ursprungliga gäldenären hade haft rätt att dra av dem som räntor som hänför sig till näringsverksamhet eller jordbruk. Borgensmannen får således inte dra av de räntor, som hos den ursprungliga gäldenären hänförde sig till exempel till anskaffning av bostad eller sådan placeringsverksamhet, som inte kan betraktas som näringsverksamhet utan som sk. inkomstförvärvsverksamhet.

I tidigare rättspraxis har ansetts att en situation där en fader som som gått i proprieborgen för sin dotter i själva verket ansvarade för den betalningsoförmögna dotterns skuld. Han fick dra av de räntor han betalat (HFD 1970 II 540 jfr CSN 1984/858).

På samma sätt har det ansetts att en skattskyldig som tillsammans med sin familj ägt aktiemajoriteten i ett bolag som sedermera försatts i konkurs och fått sin näring av detta, som räntor vid förvärvsverksamhet kan dra av de räntor han som borgensman betalat på bolagets skulder (HFD 1985 II 576). Då tidigare rättspraxis tillämpas, skall man dessutom ta reda på, att lånet har ett i 58 § eller 58 a § ISkL avsett användningsändamål.

Året för ränteavdraget

Huvudregel är betalningsåret

Avdraget för ränteutgifterna skall göras under det år betalningen erlagts (ISkL 113 §).

Ränta läggs till skuldkapitalet

Räntan anses ha blivit erlagd även i de fall där räntan efter en uppgörelse mellan gäldenären och borgenären har lagts till skuldkapitalet (HFD 1991/4577).

Enligt 34 § lagen om studiestöd (65/1994) är villkoret för att statsborgen för ett studielån skall vara i kraft att kreditinstitutet under de terminer som berättigar till studiestöd till studielånet halvårsvis lägger med förutsättningar som nämns i lagen de räntor som har förfallit till betalning under studieåret. Räntorna är även i denna situation avdragbara till den del som de lagts till kapitalet under det år de betalats.

Skuldsanering

Enligt 25 § L om skuldsanering för privatpersoner (57/1993) kan i ett av domstol fastställt saneringsprogram bestämmas att gäldenärens betalningar först skall betraktas som amortering av skuldkapitalet och därefter som amortering av kreditkostnaderna.

Vid denna sanering läggs inte låneräntan till skuldkapitalet. Den skattskyldige kan på grund av detta inte i sin beskattning dra av räntan på det skuldkapital som vid varje enskild tidpunkt varit obetalt. Eftersom räntan erläggs först efter att hela skuldkapitalet har erlagts, kan räntan dras av i beskattningen vartefter den erläggs.

Räntor som erlagts i förskott

Räntor som erlagts före den tid för vilken de uträknats kan dras av endast till den del de hänför sig till skatteåret och det följande året (ISkL 58.2 §) T.ex. förskottsbetalning av räntan på en växelkredit som hänför sig till två skatteår samt räntan på ett annuitetslån är räntor som omfattas av avdragsrätten. De räntor som betraktats som icke avdragbara kan inte heller dras av de följande skatteåren till vilka resten av räntorna hänför sig. I 58.2 § ISkL är det fråga om ett stadgande om avdragsrätt för räntor och inte om periodisering av dessa.

Utredning över betalning

Banker och andra kreditgivare är skyldiga att till Skatteförvaltningen anmäla uppgifterna om lån som har beviljats fysiska personer samt om räntor som betalts på dessa lån (BeskFL 16.5 §). Uppgifterna anmäls med årsamnälan. Därför behöver den skattskyldige inte i allmänhet uppvisa verifikat över räntebetalningen. Det kan hända att verifikatet måste uppvisas till exempel då långivaren är en annan fysisk person.

Då förklaring om betalning av räntor begärs, kan såsom utredning betraktas ett kvitto över att räntan erlagts eller en till riktigheten bestyrkt avskrift av detta eller någon annan

tillförlitlig utredning över att räntan erlagts

Såsom tillräcklig utredning kan även anses av en bank erhållen, med dator framställd utredning över att räntan erlagts, även om denna saknar underskrift eller stämpel. Även ett kvitto som fåtts av en betalningsautomat samt ett av banken utfärdat kontoutdrag där betalare, betalningsmottagare, betalningstid och erlagt räntebelopp framgår, kan anses som en tillräcklig utredning över att räntan erlagts.

Som grund för ett avdrag som görs i beskattningen kan också godkännas ett verifikat eller ett kontoudrag som kunden utmatat från bankprogrammet på Internet till exempel då bankens kund har helt övergått till pappersfri verifikat/kontoudragstjänst. Ett själv utmatat verifikat kan godkännas i beskattningen om det inte finns särskilda skäl att misstänka betalningens uppriktighet eller verifikatets tillförlitlighet. Kunden skall vara färdig att vid behov uppvisa bankens ursprungliga kontoutdrag eller verifikat över betalningen.

Verifikat ska sparas i sex års tid räknat från början av det år som följer efter det att beskattningen slutförts. Förvaringsskyldigheten gäller dock inte verifikationer över uppgifter som skattemyndigheten har antecknat i den förhandsifyllda skattedeklarationen. Förvaringsskyldigheten gäller inte heller de verifikationer som har tillställts skattemyndigheten. (BeskFL 11 a § , 1079/2005).

Hänförandet av skulder

Utredning över vart en skuld hänför sig

Räntor behandlas olika beroende på för vilket ändamål lånet tagits. Den skattskyldige skall utreda för vilket ändamål skulden använts. Såsom tillräcklig utredning anses i allmänhet den utredning över användningsändamålet som den skattskyldige själv ger.

Förändring av användningsändamål

Om skuldens användningsändamål ändras, skall den skattskyldige ge en utredning över skuldens nya användningsändamål. Användningsändamålet kan ändras till exempel så att förmögenhetsföremål som ursprungligen anskaffats för ett visst ändamål övergår till annat användningsändamål. Situationen är sådan till exempel då man börjar varaktigt hyra ut en sommarstuga som man med lånade medel förvärvat för eget bruk. Konsumtionskrediten ändras då till en skuld för inkomstens förvärvande.

Användningsändamålet för ett lån kan även ändras så att ett förmögenhetsföremål, vars anskaffning ursprungligen finansierats med lånemedel, säljs och försäljningspriset inte används för återbetalning av lånet. Det kan vara frågan om en sådan situation till exempel då den skattskyldige har för uthyrning med lånemedel skaffat en enrummare och lägenheten säljs. Lånet betalas inte bort utan de pengar försäljningen avkastat används för anskaffning av en segelbåt. Lånet har då förändrats från en skuld för inkomstens förvärvande till en konsumtionskredit.

Lånekapital som gått förlorat

Högsta förvaltningsdomsolen har i utslaget HFD 1979 II 590 ansett att skulderna som hänförde sig till en rörelse som gått i konkurs hänförde sig till förvärvsverksamhet. I motiveringen för utslaget konstateras att skuldkapitalet hade gått slutgiltigt förlorat vid näringsverksamheten och att det inte kunde anses ha blivit överfört ifrågavarande enskilde skattskyldiges övriga verksamhet till godo. Från och med skatteåret 1993 existerar inte längre begreppet näringsverksamhet. Skulder som tidigare betraktats som näringsverksamhetens skulder är från början av skatteåret 1993 skulder för inkomstens förvärvande.

Centralskattenämnden har i beslutet CSN 1993/92 ansett att en skattskyldig, som varit den enda ansvariga bolagsmannen i ett kommanditbolag som idkat näringsverksamhet och som sedemera gått i konkurs, som räntor för inkomstens förvärvande från sin kapitalinkomst fick efter upplösningen av bolaget dra av räntorna på de till bolagets näringsverksamhet hänförande lån för vilka ansvaret för-

blivit hos honom. Kommanditbolagets skuldkapital, för vilket ansvaret förblev hos bolagsmannen när bolaget upplöstes, var inte en avdragbar utgift i bolagsmannens beskattning (HFD 1993/3345, se också HFD 2000/112).

Centralskattenämnden har i beslutet CSN 1993/310 ansett att en skattskyldig som råkat i en s.k. dubbel bostadsfälla, även efter att han sålt bostäderna, från sin kapitalinkomst som räntor på bostadslån kunde dra av räntorna på de lån som tagits för att förvärva bostäderna. Som bostadsskuld betraktades också den skuld som den skattskyldige varit tvungen att ta för att betala de skulder som tagits för att förvärva dessa bostäder. I motiveringen för beslutet konstaterades att användningsändamålet för de ovannämnda skulderna inte ändrats utan var det ursprungliga.

En skuld som kvarstår efter att en bostad sålts utgör en bostadsskuld endast till den del som skuldens användningsändamål inte har förändrats.

Exempel

Bostaden inköpts	100 000 euro (anskaffningspris)
Skuld	85 000 euro
Bostaden sålts	60 000 euro (försäljningspris)
Kvarstående skuld före försäljningen	70 000 euro
Förfallna räntor	10 000 euro
Skuld efter försäljningen	40 000 euro

Skulden efter försäljningen, 40 000 euro, utgör inte i sin helhet en bostadsskuld. Bostadsskuldens andel uträknas genom att skuldens belopp vid försäljningstidpunkten minskas med försäljningpriset. Det förutsätts således att den skattskyldige använder försäljningspriset till att betala så mycket som möjligt av skulden. Om han inte betalar hela skulden, är endast den del bostadsskuld som erhålles när skulden minskas med försäljningspriset. Som bostadsskuld kvarstår vid beskattningen det kvarstående lånet efter försäljningen 70 000 euroökade med resträntorna 10 000 euro minskade med försäljningpriset 60 000 euro, dvs. 20 000 euro.Den resterande delanen av 40 000 euro, dvs. 20 000 euro utför är s.k. annat lån.

Första bostad

Som lön som hänför sig till första bostad betraktas inte skuld som blir kvar då första bostad säljs och man skaffar en ny bostad i stället. Skulden hänför sig då till den nya bostaden och utgör vanlig bostadsskuld (se Underskottsgottgörelse nedan).

Säkerheter för lån

Säkerhetens art avgör inte lånets användningsändamål. Säkerheten för ett lån kan t.ex. vara en inteckning i den skattskyldiges egnahemsfastighet som han använder som sin stadigvarande bostad. En inteckning i en fastighet som används som egen bostad gör inte lånet till ett bostadslån (HFD 1994/1133 och HFD 1999/2035).

Lån för betalning av ränta eller kapital

Om en skattskyldig t.ex. på grund av ekonomiska svårigheter blir tvungen att ta ett nytt lån för att betala ett tidigare låns kapital eller räntor, kan man regelmässigt anse att det nya lånet har samma användningsändamål som det tidigare lånet, vars kapital eller räntor det nya lånet skall användas till att betala (CNS 1993/310).

Kombinerade lån

Ett lån kan ha flera användningsändamål. Amorteringar och betalda räntor hänför sig till hela lånet. Avdragandet av räntorna bestäms i förhållandet till användningsändamålet.

Skattskyldig kan byta sitt kombinerade lån till flera lån så, att de har skiljts åt från varandra till exempel enligt användningsändamålet. Till exempel en kombinerad bostads- och billån kan indelas i två olika lån, av vilka den ena är bostadslån och den andra billån. Lån som tagits så här behandlas enligt sina användningsändamål. Splittring av lån ska likväl genomföras så, att man i samband med indelning av skuldkapitalet på det ursprungliga lånet iakttar de propositioner som motsvarar användningsändamål för det ursprungliga lånet.

Avdrag av räntor från kapitalinkomsterna

Huvudregel

Ränteutgifterna dras av från kapitalinkomsterna (ISkL 58.1 §). Beträffande räntor som dras av från andra inkomster än kapitalinkomsterna, se Räntor som dras av från andra inkomster än kapitalinkomster.

Ränteutgifterna dras utan keurobegränsning eller självriskandel i sin helhet av från kapitalinkomsterna.Under 2012 är av räntor på bostadsskuld endast 85 procent avdragsgilla. Under 2013 minskar det avdragsgilla maximibeloppet till 80 procent. Från och med 2014 är 75 procent av räntor på bostadsskulder avdragsgilla (ISL 58 och 58b § sådana de lyder i lagen 1515/2011). Räntor på skulder för inkomstens förvärvande och studieskulder är också i fortsättningen avdragsgilla i sin helhet.

Ränteavdragets inverkan på beskattningen bestäms enligt kapitalinkomsternas skattesats. Inverkan i beskattningen är således 28 procent i beskattningen för 2011. Också skatteförmånen som fås av räntor på lån för första bostad är 28 procent då den dras av från kapitalinkomsterna, även om underskottsgottgörelsen utgör 30 procent av räntorna på lån för första bostad.

Från och med 2012 betalas för kapitalinkomsterna en skatt om 30 procent (ISL 124.2 §). Ränteavdragets inverkan på beskattningen stiger motsvarigt till 30 procent.

Avdragbara räntor

De avdragbara räntorna har definierats i 58.1 § och 58 a § ISkL. Räntorna är enligt 58.1 § ISkL avdragbara, om skulden

1) hänför sig till en stadigvarande bostad som den skattskyldige har förvärvat för sig eller sin familj eller till grundlig reparation av den (bostadsskuld),

2) avser av staten eller Ålands landskapsstyrelse (1126/96) garanterad studieskuld eller en av ett offentligt samfund garanterad eller beviljad studieskuld som hör till studiestödssystemet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (studieskuld) eller

3) hänför sig till förvärvande av skattepliktig inkomst (skuld för inkomstens förvärvande).

Dessutom har borgensmannen eller någon annan som ställt säkerhet enligt 58a § ISkL rätt att dra av räntorna på en skuld som han betalt på basis av en förbindelse eller räntorna på en annan skuld som han tagit upp för att betala denna, vilka löpt sedan gäldenären konstaterades vara insolvent. Dessa räntor är dock avdragsgilla endast om den ursprungliga gäldenären hade haft rätt att dra av dem som räntor som hänför sig till näringsverksamhet eller jordbruk.

Andra räntor än de som avses i 58 § och 58 a § ISkL är icke avdragbara.

Bostadsskuld

Bostadsskuld är en skuld som hänför sig till förvärvande av den skattskyldiges eller hans familjs stadigvarande bostad eller till grundlig reparation av den (58.1 § 1 p. ISkL).

Stadigvarande bostad

Med stadigvarande bostad avses en bostad som används som den skattskyldiges eller hans familjs stadigvarande bostad, dvs hem. En familj kan i allmänhet endast ha en stadigvarande bostad. Utanför begreppet stadigvarande bostad blir t.ex. de skattskyldigas fritidsbostäder och övriga s.k. andra bostäder.

Familj med två bostäder

Det kan i vissa fall finnas två stadigvarande bostäder. T.ex. när ena maken har sin stadigvarande arbetsplats och bostad på en annan ort än där han har sitt gemensamma hem tillsammans med sin familj (HFD 1978 II 583 och 1979 II 574).

När en skattskyldig som sin stadigvarande bostad hade en bostad i arbetsförhållande ansågs inte som hans stadigvarande bostad, den bostad han ägde som han vid ofta upprepade arbetsresor och som hans familj annars

tillfälligt använde som bostad HFD 1978 II 581 se också HFD 1996/449).

En ogift person har två bostäder

En ogift skattskyldig person hade arbetsplats och en 18 m2:s hyresbostad i kommun A. Han anskaffade ett egnahemshus från kommun B, som var belägen på 165 km:s avstånd, och använde huset under veckosluten och semestrarna. Också hela hans bohag fanns där. Räntorna på skulder som hänför sig till anskaffningen av ett egnahemshus betraktades under dessa förhållanden såsom räntor på bostadslån (HFD 1994/3203 jmfr HFD 1996/448).

S.k. dubbel bostadsfälla

Även när en skattskyldig köpt en ny bostad och den gamla bostaden är osåld (s.k. dubbel bostadsfälla), kan han ha en bostadsskuld för två bostäder. En skuld som hänför sig till båda bostäderna kan anses vara en bostadsskuld till exempel då den ena bostaden används som stadigvarande bostad och man aktivt försöker sälja den andra utan att hyra ut den eller överföra den till annat bruk (HFD 1994/5103, CSN 1993/310).

Tillfällig frånvaro

Som den stadigvarande bostad kan en bostad anses även ide situationer där en skattskyldig, när han vistats här, har förvärvat en bostad och när han sedan tillfälligt flyttar utomlands inte hyr ut denna utan håller den för eget bruk. Att en mindre del av bostaden uthyrs till en släkting mot bolagsvederlag, hindrar inte att bostaden kan betraktas som den stadigvarande bostaden, såvida huvuddelen av bostaden har reserverats för familjens bruk under tiden för utlandsvistelsen (HFD 1987 B 584 jfr. HFD 1984/213).

Om en skattskyldig förvärvar en bostad medan han är utomlands, blir skulden en bostadsskuld först när man flyttar in i bostaden. Om bostaden förvärvas en kort tid före flyttningen till Finland, kan skulden redan före inflyttningen anses som en bostadsskuld. Om t.ex. en finsk medborgare som är bosatt utomlands i november 1992 köper en bostad i Finland, inte hyr ut bostaden under mellantiden och flyttar in i den med sin familj i maj 1993, kan den skuld som tagits för förvärvet av bostaden anses ha varit en bostadsskuld redan 1992.

I barnens bruk

Om den skattskyldiges barn bor i bostaden, kan bostaden i allmänhet inte anses vara i den skattskyldiges familjs bruk (CSN 1975/421). Högsta förvaltningsdomstolen har dock i utslaget HFD 1980 II 557 ansett att det var fråga om familjens stadigvarande bostad, när familjens i samma hushåll boende fullvuxna döttrar som studerade bodde i den intilliggande men skilda lägenheten. Avgörande var i detta fall att barnen bodde tillsammans med sina föräldrar i samma hushåll. I utslaget HFD 2001:41 ansågs, att bostaden som barnen hade använt på studieorten för sina gymnasiestudier medan de var minderåriga var familjens stadigvarande bostad, eftersom det inte fanns möjlighet till gymnasiestudier på föräldrarnas boningsort (se kapite 6. Överlåtelse av egen bostad).

Skilsmässa

158.1 § ISkL förutsätts att bostaden varit i den skattskyldiges eller hans familjs bruk. Om den ena maken stadigvarande bor skilt från sin familj, utgör för honom de räntor som hänför sig till den bostad som är i familjens bruk bostadsräntor, tills skilsmässodomen vunnit laga kraft (CSN 1978/198, se likväl HFD 2000/3176).

Sammanboende

Som bostadsskuld betraktas skuld som hänför sig till den skattskyldiges eller hans familjs stadigvarande bostad (se. HFD 2000/3300). Personer som vid beskattningen inte behandlas som äkta makar, utgör inte enligt inkomstskattelagen en familj. Som bostadsskuld på basis av anskaffning av bostad betraktades inte skuld som hänförde sig till bostad som den

skattskyldiges sambo ägde (se HFD 1996/1512).

Delvis i bruk som egen bostad

Av en byggnad eller lägenhet kan endast en del användas som bostad medan resten är i något annat bruk, t.ex i bruk för den skattskyldiges egna näringsverksamhet. Som bostadslån anses då den del av lånet som motsvarar arealen av den del som används som bostad (HFD 1980/1120, jfr överlåtelsevinster, kapitel 6, Överlåtelsevinster).

En del av tiden i bruk som egen bostad

Om en bostad endast en del av skatteåret använts som egen stadigvarande bostad och bostaden under resten av skatteåret varit i något annat bruk, räknas bostadslånets andel ut så att det motsvarar den tidsrymd bostaden använts som stadigvarande bostad (HFD 1982/5411).

Halvfärdig byggnad

Om ett egnahemshus som byggts under skatteåret genast den blivit färdig tas i bruk som stadigvarande bostad, är de räntor som hänför sig till tiden före den togs i bruk räntor på bostadslån (HFD 1978 II 582, HFD 1979 II 593).

Att man köper en tomt för framtida byggnadsbehov och finansierar köpet med lån, gör inte lånet till ett bostadslån. Om det dock kan påvisas att byggandet försenats på grund av orsaker som inte berott på den skattskyldige, kan skulden betraktas som en bostadsskuld (HFD 1985 II 590). Användningsändamålet för en bostad som förvärvas skall vid beskattningen i allmänhet kunna konstateras. Jfr med Begreppet ränta punkt Del av köpesumma tidigare i texten.

Boenderättsbostad

I den gällande inkomstskattelagen från år 1993 stadgas inte längre att räntor för skulder som hänför sig till förvärvet av en boenderättsbostad jämställs med räntor på bostadslån. Räntorna på en skuld som hänför sig till förvärvet av en boenderättsbostad kan dock betraktas som räntor på bostadslån.

Besittningsrätt

Även om den skattskyldige inte äger en bostad, kan den skuld som hänför sig till bostaden i vissa situationer vara en bostadsskuld. I rättspraxis har ansetts att en person som skänkt sin son en fastighet men för sin och sin makas levnadstid behållit besittnings- och boenderätten till den, som räntor på bostadslån kunde dra av räntorna på det lån som hänförde sig till fastigheten (HFD 1983 II 579, se även HFD 1984 II 592, HFD 1984 II 594 och HFD 1996/1513).

Grundlig reparation

Som bostadsskuld betraktas också en skuld som hänför sig till en grundlig reparation av den stadigvarande bostaden. Däremot är inte en skuld som hänför sig till de årliga reparationerna en bostadsskuld, utan en s.k. annan skuld (beträffande skillnaden mellan grundlig reparation och årlig reparation se kapitel 5, Hyresinkomster).

Studieskulder

Studieskuld som staten/Ålands landskapsstyrelse garanterat

Med studieskuld avses en studieskuld med statsgaranti eller en studielån som Ålands landskapsstyrelse garanterat eller en av ett offentligt samfund garanterad eller beviljad studieskuld som hör till studiestödssystemet i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (ISkL 58.1 § 2 p, 1126/96, 409/2005)

Icke avdragbara räntor på studieskulder

Räntor som föranleds av andra än ovannämnda studieskulder år sk. räntor på annan skuld. De får inte dras av.

Räntor som betalats som bidrag med statsmedel enligt studiestödslagen eller lagen om

militärbidrag är inte heller avdragbara (58.3 § 1 p. ISkL).

Om räntorna på en studerandes studielån betalas av någon annan,till exempel av en förälder, får han eller honde inte dra av räntorna. Härvid kan han inte heller själv dra av räntorna.

Skulder för inkomstens förvärvande

Verksamhet som ger inkomster

En skuld för inkomstens förvärvande är en skuld som hänför sig till förvärvandet av skattepliktiga inkomster (58.1 § 3 p. ISkL). Inkomsten kan vara fortlöpande såsom hyresinkomst, dividendinkomst eller ränteinkomst. Inkomsten kan även basera sig på en värdeförhöjning. Det kan vara frågan om en sådan situation till exempel då en skattskyldig förvärvar i placeringssyfte en affärsfastighet eller industritomt. Om fastigheten förvärvas för personligt bruk, t.ex. som sommarbostad, är det inte fråga om en skuld för inkomstens förvärvande, även om man kan vänta sig att en försäljning av sommarbostaden ger upphov till överlåtelsevinst jmfr HFD 2000/32.

I avgörandet HFD 2003:25 hade makarna köpt aktierna som berättigade till besittning av en aktielägenhet och hyrt ut bostaden omedelbart till sitt fullvuxna barn mot en hyra som var betydligt högre än bolagsvederlaget och vattenavgiften som betalades för lägenheten, men som var lägre än hälften av bostadens gängse hyra. Det ansågs, att anskaffningen av aktierna och uthyrningen av lägenheten inte hade gjorts i syfte att förvärva inkomster, av vilken anledning makarna kunde inte dra av räntorna på lån som tagits för anskaffning av aktierna såsom räntor på skuld för inkomstförvärv.

Förvärvsverksamhet före 1993

Begreppet skulder för inkomstens förvärvande är mer vidsträckt än begreppet skulder för förvärvsverksamhet i 1989 års inkomstskattelag. Samtliga de skulder som tidigare betraktades som skulder för förvärvsverksamhet är från och med 1993 skulder för inkomstens förvärvande. Skulder för inkomstens förvärvande utgörs t.ex. av skulder som hänför sig till en representants förvärv av en bil (jmfr. HFD 2000/149), till förvärvet av ett instrument, till en avslutad rörelseverksamhet eller till förvärvet av företagsandelar i en rörelse, på så sätt att skulderna motsvarar skulder som i rättspraxis före år 1993 betraktades som skulder för förvärvsverksamhet (se tidigare i texten, Lånekapital som gått förlorat). I fråga om avdragande av räntor som ansluter sig till skadeersättningar, se kapitel 13 nedan. Högsta förvaltningsdomstolens utslag, punkt skadeersättning m.m.

Placeringsverksamhet i liten skala

Som en skuld för inkomstens förvärvande kan även anses en skuld som tagits för en placeringsverksamhet i liten skala, såsom förvärv av aktier eller en bostad för uthyrning.

En placeringsverksamhet kan inte förutsättas ge inkomst samma år som skulden tagits och egendomen förvärvats. T.ex. räntorna på en skuld som tagits för förvärv av skog kan anses som räntor på en skuld för inkomstens förvärvande trots att skogen inte ger någon inkomst samma år eller ens under den tid den ägs av samma ägare.

Skuld för inkomstens förvärvande som hänför sig till förvärvsinkomst

Skulden för inkomstens förvärvande hänför sig vanligen till skattepliktig kapitalinkomst. Den kan emellertid också hänföra sig till skattepliktig förvärvsinkomst. Centralskattenämnden har ansett i sitt beslut CSN 1994/216, att lånet som den skattskyldige hade tagit för att han ville betala skadeersättningen för brytningen av klausulen angående konkurrensförbud, skulle betraktas såsom i 58.1 § 3 punkten ISkL avsedd skuld för inkomstens förvärvande. Lånet hänförde sig i detta fall till förvärvande av skattepliktig förvärvsinkomst, (se ovan kompletteringskostnaderna av lånet).

Räntan dras likväl alltid av från kapitalinkomsten.

Delägarlån

Delägarlån räknas med stöd av 53a § ISkL till låntagarens kapitalinkomst. Trots att delägarlån räknas till inkomst, kan räntan som betalts därpå dock inte ännu med denna grund betraktas som ränta på skuld för inkomstförvärv (ISkL 58.7 §). Avgörande med tanke på avdragbarheten är, på vilket sätt delägarlån används. Om delägarlån används för anskaffning av egen bostad , är räntan avdragbar såsom ränta på bostadsskuld. Om delägarlån till exempel används för anskaffning av en bostad som skall hyras ut, är räntan avdragbar såsom utgift för inkomstens förvärvande. Om delägarlån däremot används t.ex. för anskaffning av en sommarbostad, är det fråga om en oavdragbar konsumtionskredit.

Skuld som hänför sig till levnadskostnader

Levnads- m.fl dylika kostnader, såsom skulder för inkomstens förvärvande kan inte anses skulder som hänför sig till egendom, som anskaffats för personligt bruk, eller till levnadskostnader. Sådana skulder är t.ex. skulder som tagits för att finanisera en semesterresa eller förvärvet av en sommarstuga, en bil eller en båt. Såsom skulder för inkomstens förvärvande kan inte heller anses skulder som tagits för att förvärva dyrbara smycken, tavlor eller andra konstföremål, såvida verksamheten inte t.ex. på grund av en tidigare försäljningsverksamhet kan påvisas vara placeringsverksamhet. Såsom en skuld för inkomstens förvärvande kan inte betraktas en borgensskuld, såvida den inte hänför sig till rörelseverksamhet och på den grund kan anses som en skuld för inkomstens förvärvande.

Skuld som delvis utgör skuld för inkomstens förvärvande

På skuld förvärvad egendom kan delvis vara i eget bruk och delvis i bruk för inkomstens förvärvande. Härvid skall även räntorna på skulden fördelas enligt användningsändamålet.

Centralskattenämnden har i sitt beslut (CSN 1993/188, ej offentliggjort) ansett att en skattskyldig som räntor för skulder för inkomstens förvärvande kunde dra av räntorna som hänförde sig till ett lån som tagits för att förvärva en fritidsfastighet, till den del räntorna skall anses ansluta sig till den sökandes uthyrningsverksamhet. Till den del som räntorna på en skuld som upptagits för anskaffning av en fritidsfastighet skall anses ansluta sig till den sökandes egen fritidsanvändning, utgör räntorna räntor på annan skuld.

Hobbyverksamhet

En skattskyldig kan med lånade medel förvärva t.ex. en häst eller en golfaktie som han använder i sin hobbyverksamhet. Om denna verksamhet ger honom inkomster, utgör dessa skattepliktig inkomst. Räntorna på en sådan skuld betraktas som räntor på annan skuld. De är inte avdragbara.

Borgensskuld

Enligt 58 a § i ISL borgensmannen eller någon annan som ställt säkerhet har rätt att dra av räntorna på en skuld som han betalt på basis av en förbindelse eller räntorna på en annan skuld som han tagit upp för att betala denna, vilka löpt sedan gäldenären konstaterades vara insolvent. Dessa räntor är dock avdragsgilla endast om den ursprungliga gäldenären hade haft rätt att dra av dem som räntor som hänför sig till näringsverksamhet eller jordbruk.

Borgen eller säkerhet

Förutom borgensmannen även sådan person, som ställt sin egendom såsom säkerhet för en annan persons skuld har enligt ovannämnda stadgande rätt att dra av räntorna. T.ex. ägaren till egendomen som givits som pant är berättigad att av beloppet som fåtts i samband med realisering av panten den andel som motsvarar räntan som betalts för skulden.

Från vilken tidpunkt

Borgensmannen eller någon annan som ställt säkerhet har rätt att dra av endast de räntor som belöpt sedan gäldenären konstaterades vara insolvent. Han har till exempel konstaterats som medellös i samband med utsökning. 58 a § ISkL, som gäller avdragande av räntor på garantilån tillämpades första gången i beskattningen för år 1999.

Näringsverksamhet och jordbruk

Endast de räntor som hos den ursprungliga gäldenären hänför sig till näringsverksamhet eller jordbruk är avdragbara för borgensmannen eller någon annan som ställt säkerhet. Således de räntor, som hos den ursprungliga gäldenären hänför sig till exempel till anskaffning av egen bostad eller en lägenhet som skall hyras ut är inte avdragbara för borgensmannen eller den som ställt säkerhet.

Avdragande

På avdragandet av borgensmannens räntor tillämpas de personbeskattningens allmänt tillämpade bestämmelser som gäller ränteutgifter.

Ursprunglig gäldenär

Om den ursprungliga gäldenären har med stöd av sitt ansvar betalt gottgörelse till borgensmannen eller annan säkerhetsutställare, är han med stöd av bestämmelserna om räntor berättigad att dra av däri ingående andel som motsvarar räntan på gäld. Till exempel om staten betalar ett studielån som staten garanterat, får den ursprungliga gäldenären dra av den andel av räntan som ingår i betalningen som erlagts till staten såsom ränta på studielån.

Icke avdragsgilla räntor

Räntor på s.k. andra skulder

I 58.1 § och 58 a § ISkL uppräknas de räntor som är avdragsgilla. Förteckningen är uttömmande. Andra räntor är inte avdragsgilla (räntor på s.k. annan skuld). Till exempel räntor på konsumtionskrediter är inteavdragsgilla . Konsumtionskrediter är skulder som tagits för levnadskostnader och andra personliga utgifter.

Skattefri inkomst

Endast räntor som hänför sig till förvärvande av skattepliktiga inkomster är avdragbara (ISkL 58.1 § 3 p.). Därför är en ränta som hänför sig till en skattefri inkomst inte avdragbar. Exempelvis räntan på en skuld som tagits för att göra en skattefri deposition är inte avdragbar. Från och med år 2005 kan en dividend vara skattefri. Räntan på skulden som hänför sig till anskaffning av sådan skattefri dividendinkomst har separat stadgats som skattefri (ISL 58.1 § 3 p, 716/2004).

Lagen om källskatt på ränteinkomst

En ränta som hänför sig till en sådan ränteinkomst som avses i lagen om källskatt på ränteinkomst är inte avdragbar (se CSN.1998/142, ej laga kraft, i punkten skuld för inkomstens förvärvande) Den skattskyldige har inte heller rätt att avdra räntan, som hänför sig till en i samband med överlåtelsen av ett masskuldebrevslån erhållen eftermarknadsgottgörelse enligt lagen om källskatt på ränteinkomst (58.4 § ISkL).

Räntor som hänförs sig till pensionssparande

Den skattskyldige har inte rätt att dra av räntor på sådana lån, som hänför sig till en frivillig individuell pensionsförsäkring eller till ett av tal omm långsiktigt sparande (ISL 58.4 § 2 p.).

I förskott erlagda räntor

Räntor som betalats före den tid för vilken de har räknats ut är avdragbara endast till den del de hänför sig till skatteåret och det följande året (ISkL 58.2 §).

Understöd i enlighet med lagen om studiestöd

En skattskyldig har inte rätt att dra av räntor som har betalats med statsmedel som bidrag

enligt studiestödslagen eller lagen om militärbidrag (58.3 § 1 p. ISkL).

Nya aravalån

Icke avdragbara är även räntor som betalats på aravalån som beviljats med stöd av 7.1 § 1-4 punkterna aravalagen eller på lån som med stöd av 6.1 § 5 eller 6 punkten lagen om bostadsproduktion beviljats den 1 januari 1991 eller efter detta (ISkL 58.3 § 2 punkten).

Andra räntor än räntor som dras av från kapitalinkomsten

Näringsverksamhet och jordbruk

Räntor som hänför sig till näringsverksamhet och jordbruk dras med stöd av de stadganden i NärSkL och GSL som berör dessa av från näringsverksamhetens och jordbrukets resultat (NärSkL 18.1 § 2 punkten och GSL 3.1 § och 10 d §).

Från jordbrukets inkomster avskiljs de inkomster som erhållits av marksubstanser. Dessa inkomster är kapitalinkomster (GSL 3.3 § och ISkL 32 §). Även de kostnader för inkomstens förvärvande som hänför sig till inkomster som erhållits av marksubstanser dras av från kapitalinkomsten. Räntor som hänför sig till försäljningsinkomst av marksubstanser är räntor för inkomstens förvärvande (se tidigare i texten, Skulder för inkomstens förvärvande).

Räntor som hänför sig till förvärv av företagsandel

För en del av räntorna på skulder för inkomstens förvärvande har stadgats specialbehandling (58.6 § ISkL). Räntorna på den skuld en bolagsman i ett öppet bolag eller en ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag har använt för att förvärva sin andel i bolaget dras av från hans andel i näringssammanslutningens näringsinkomst före kapitalinkomstandelen räknas ut. .

Räntorna på skuld för anskaffning av företagardelägarens aktier inverkar inte på indelning av dividenden i kapital- och förvärvsinkomst. Räntorna dras av såsom räntor pu skuld för inkomstförvärv från delägarens kapitalinkomster. Under 2005 - 2009 avdras räntorna på skulden för anskaffning av företagsdelägarens aktier från delägarens kapitalinkomster och sekundärt såsom underskottsgottgörelse utan maximibelopp (ISL 131.6 §, 716/2004).

Skuld för förvärv av bolagsandel

Såsom skuld som tagits för att förvärva en andel i ett öppet bolag eller ett kommanditbolag betraktas lån som tas för att förvärva en bolagsandel eller för att placera en kapitalinsats i bolaget när det bildas. Även en sådan tilläggsplacering som görs för att utöka bolagsmannens tidigare andel i bolaget, kan utgöra ett i lagrummet avsett förvärv av en bolagsandel. Att med lånemedel täcka de privata uttag som överstigit bolagsinsatsen och vinstmedlen ansågs inte som förvärv av en bolagsandel (CSN 1993/197 och 1993/222, ej publicerade).

Lån i bolaget

Om lånemedel placeras vidare som ett lån i bolaget, är det inte fråga om en skuld som tagits för att förvärva en företagsandel eller aktier. I allmänhet är det frågan om skuld för delägarens eller bolagsmannens förvärvande av inkomst.

Andra än fysiska personers och dödsbons räntor

På sammanslutningars och samfunds räntor för skulder som inte hänför sig till bedrivandet av näringsverksamhet eller jordbruk tillämpas stadgandena om räntor i inkomstskattelagen. Dessa är t.ex. bostadsaktiebolags räntor, räntor som uppstått p.g.a. placeringsverksamhet samt räntor som uppstått p.g.a. att näringssammanslutningar haft ett s.k. negativt kapital.

Skuld för inkomstens förvärvande

Räntorna på skulder som tagits för förvärvande av inkomst kan dras av från inkomst från personlig förvärvskälla (ISkL 58.1 § 3 p.).

Sådana räntor är bl.a. räntor för skuld som tagits för placeringsverksamhet och räntor på bostadaktiebolagens skulder. Om räntorna inte kan dras av från förvärvskällans resultat, fastställs förlust för den personliga förvärvskällan.

S.K. ANNAN SKULD

Räntor för skulder som tagits för annat än för att förvärva inkomst (t.ex. ränteutgifter som hänför sig till ett negativt kapital) kan från och med skatteåret 1995 inte längre dras av.

AVDRAGSORDNINGEN FÖR AVDRAG FRÅN KAPITALINKOMSTER

Från kapitalinkomsten dras först de naturliga avdragen av varvid nettokapitalinkomsten erhålles. Med naturliga avdrag jämställs även den andel en delägare har i en beskattningssammanslutnings nettoförlust av sammanslutningens övriga verksamhet. När man från nettokapitalinkomsten drar av skatteårets förluster och räntor från en närings- och jordbruksförvärvskälla, elller skatteårets förluster av beskattningssammanslutnngens jordbruk, och förlusten samt avgifterna för en pensionsförsäkring och avtal om långsiktigt sparande (ISkL 60.3 §) , får man skatteårets kapitalinkomst (ISkL 30.2 §, se också nedan Underskott).

De i 59 § ISkL avsedda förlusterna för skatteåret dras före räntorna av från kapitalinkomsten. Räntorna dras av så att först dras räntor för bostads- och studieskulder samt på skulder för inkomstens förvärvande. I fråga om avdragsordning är de inbördes i samma ställning. Därefter avdras räntorna på lån som tagits för förvärv av en s.k. första bostad (ISkL 58.5 §).

Den beskattningsbara kapitalinkomsten fås genom att från skatteårets kapitalinkomst dra av sådana för tidigare år fastställda förluster som hänför sig till kapitalinkomstslaget (ISkL 30.2 §)

Schemat för den avdragsordningen för de avdrag från kapitalinkomsten är följande:

Kapitalinkomster	
- 1.	utgifter för inkomstens förvärvande
Nettokapitalinkomst	
- 2.	förlust av förvärvskälla
- 3.	bostads-, studieskulder och skulder för inkomstens förvärvande
- 4.	räntorna för första bostad
6.	premier för frivillig pensionsförsäkring och avtal om långsiktigt sparande
Skatteårets kapitalinkomst (underskott)	
6.	under tidigare år fastställda förluster för kapitalinkomstslaget
Beskattningsbar kapitalinkomst	

UNDERSKOTT OCH UNDERSKOTTSGOTTGÖRELSE

Trots att kapital- och förvärvsinkomster åtskilts i beskattningen, kan en skattskyldigs eventuella underskott som hänför sig till ett kapitalinkomstslag även utnyttjas vid beskattningen av förvärvsinkomsterna. Detta sker så att den andel av underskottet som motsvarar kapitalinkomstens skattesats om 28 procent, med begränsningar för maximibelopp, gottgörs från de skatter som fastställs på förvärvsinkomsten. På grund av detta är t.ex. ränteutgifternas skatteinverkan 28 procent, både när de dras av från kapitalinkomsterna och när de som en underskottsgottgörelse dras av från de skatter som fastställts på förvärvsinkomsterna.

Från och med 2012 betalas för kapitalinkomster skatt enligt 30 procent. Beskattningen av kapitalinkomsterna blir dessutom progressiv: Skatten utgår enligt 32 procent till den del som den beskattningsbara kapitalinkomsten är mera än 50 000 euro (ISL 124.2 § sådan den lyder i lagen 1515/2011). Förhöjningen av kapitalinkomsternas skattesats kan även inverka på underskottsgottgörelsens storlek. Till exempel ränteavdragets inverkan på beskattningen stiger till 30 procent av de

avdragsgilla räntorna. Avdragbarheten av räntor på bostadsskulder har å andra sidan begränsats från och med 2012, vilket å sin sida minskar respektiver räntornas inverkan på beskattningen.

Progressionen i beskattningen av kapitalinkomster inverkar däremot inte på underskottsgottgörelsens storlek. Underskottsgottgörelsen utgör 30 procent oberoende av kapitalinkomsternas eller kapitalinkomstslagets underskott under skatteåret.

UNDERSKOTT

Om de utgifter som hänför sig till kapitalinkomsterna överstiger summan av dessa, uppstår ett underskott. Underskott som hänför sig till kapitalinkomstslag definieras i 60.1 § ISkL. Om summan av en fysisk persons eller ett dödsbos avdragbara kostnader för inkomstens förvärvande samt för ränteutgifter och från kapitalinkomsterna avdragbara förluster avsedda i 59 § ISkL överstiger summan av de skattepliktiga kapitalinkomsterna, utgör skillnaden ett underskott inom kapitalinkomstslaget.

Kapitalinkomstslagets underskott beräknas på följande sätt:

Kapitalinkomster
- Kostnader för inkomstens förvärvande
- Förlust av inkomstkälla
- Räntor

Underskott (om negativt)

Om en skattskyldig har varken kapitalinkomster eller andra avdrag som skall göras från kapitalinkomsterna än räntor, är underskottet lika stort som beloppet av räntorna. För makar bildas underskottet självständigt för vardera maken, på basis av hans kapitalinkomster och de avdrag som hänförs sig till dessa. En skattskyldig har på basis av underskott rätt till en underskottsgottgörelse som beviljas på den skatt som fastställts från hans förvärvsinkomster (ISkL 131-134 §).

EXEMPEL

A har kapitalinkomster 4000 €, kostnader för inkomstens förvärvande 1000 €, räntor för skuld för inkomstens förvärvande 8000 € och räntor på bostadslån 6000 €. Den skattskyldige har yrkat på att från hans kapitalinkomst som förlust av jordbruk skall dras av 2000 mk.

	KI (kapitalinkomster
+ Kapitalinkomster	4 000
- Kostnader för inkomstens förvärvande	1 000
- Förlust av jordbruk	2 000
- Räntor för skuld för ink.förvärvande	8 000
- Räntor på bostadslån	6 000
Underskott	13 000

Underskottsgottgörelse

UNDERSKOTTSGOTTGÖRELSENS STORLEK

Underskottsgottgörelsen utgör en andel som motsvarar inkomstskatteprocenten för kapitalinkomst, dvs 29 % av det underskott inom kapitalinkomstslaget som uppstått under samma skatteår (ISkL 131.1 §).Underskottsgottgörelsen utgör 28 procent av kapitalinkomstens underskott under 2011 och 30 procent under 2012.

Vid uträkningen av underskottsgottgörelsen beaktas endast det underskott inom kapitalinkomstslaget som uppstått under samma skatteår. Från den skatt som fastställts på förvärvsinkomsten kan därför inte avdras underskott inom kapitalinkomstslaget (förlust) som uppstått under tidigare år.

UNDERSKOTTSGOTTGÖRELSENS MAXIMIBELOPP OCH BARNFÖRHÖJNING

Underskottsgottgörelsens maximibelopp är1400 euro. Detta ändrades inte heller i beskattnignen för 2012.

Maximibeloppet höjs med en barnförhöjning om 400 euro , om den skattskyldige eller hans maka tillsammans har försörjt ett minderårigt barn. För flera än ett barn är barnförhöjningen 800 euro (ISkL 131.1 §).

Barnförhöjningen beviljas den av makarna vars på förvärvsinkomsterna fastställda in-

komstskatt till staten är större, såvida inte makarna yrkat på något annat. Makarna kan yrka på att barnförhöjningen fördelas mellan barnen så att den ena maken får 400euro och den andra maken 400 euro. Däremot kan barnförhöjningen inte delas upp så att den ena maken får 200 euro och den andra 600 euro.

I samband med äktenskapsskillnad och boende isär har endast den maken rätt till barnförhöjning, som enligt 8.4 § i inkomstskattelagen anses har försörjt barnet under skatteåret (se kap 4. Skattskyldighet, punkt Minderårigt barn och fosterbarn).

Till den del underskottsgottgörelsens maximibelopp överstigs, förloras inte avdragsrätten slutgiltigt. Denna del fastställs som förlust inom kapitalinkomstslaget.

Underskottsgottgörelsen uträknas i beskattningen för 2011 på följande sätt:

$$\text{Underskottsgottgörelse} = \frac{28 \times \text{underskott,}}{100} \quad \text{max.} \quad \begin{array}{c} 1\,400 \text{ euro} \\ 400 \text{ euro/ } 800 \text{ euro} \end{array}$$

Exempel

A är ensamförsörjare och har ett minderårigt barn. A:s hyresinkomster är 5 000 euro. Han har räntor på bostadslån 5 000 euro och räntor för skulder för inkomstens förvärvande 4 000 euro.

	KI	FI
+ Hyresinkomster	5 000 euro	Löneinkomster 30 000 euro
- Räntor på bostadslån	5 000 euro	
- Räntor för ink. förv.	4 000 euro	
Underskott	4 000 euro	
Underskottsgottgörelse		
28 % 4 000 euro	1 120 euro	
Högst	1 400 euro	
Barnförhöjning	+ 400 euro	
Sammanlagt	= 1 800 euro	
På förvärvsinkomsten fastställda skatter		12 000 euro
- Underskottsgottgörelse		1 120 euro
Skatt som skall debiteras		10 880 euro

I exemplet kan den skattskyldige från de skatter som fastställts på förvärvsinkomsten dra av hela underskottet som en underskottsgottgörelse. Det uppstår ingen förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget.

Förhöjning för make

Vid beskattningen av makar är underskottsgottgörelsens maximibelopp gemensam, så att den del av den ena makens maximiunderskottsgottgörelse han inte använt, överförs på den andra maken. I 131.2 § ISkL framgår att om det är fråga om en skattskyldig på vilken tillämpats stadgandena om make och den mot inkomstskatteprocenten svarande andelen av ett under samma skatteår uppkommet underskott inom ett kapitalinkomstslag överstiger maximibeloppet, skall maximibeloppet av den skattskyldiges underskottsgottgörelse ökas med det belopp varmed makens underskottsgottgörelse underskrider maximibeloppet av hans underskottsgottgörelse.

Speciella situationer

Om den ena makens underskott och underskottsgottgörelse är 0 euro, ökas den andra

makens underskottsgottgörelse med 1 400 euro, varvid maximibeloppet av hans underskottsgottgörelse är högst 2 800 euro.

Exempel

Maken A har räntor för skuld för inkomstens förvärvande 8 000 euro och maken B räntor på bostadslån 2 000 euro. Ingen av makarna har kapitalinkomster. Makarna har inga barn.

	A	B
Kapitalinkomster	0 euro	0 euro
Avdragbara räntor	8 000 euro	2 000 euro
Underskottsgottgörelse (28%)	2 240 euro	560 euro
Underskottsgottgörelsens maximibelopp	1 400 euro	1 400 euro
Förblir outnyttjat	0 euro	840 euro
A:s höjda maximibelopp	2 240 euro	
A:s underskottsgottgörelse	2 240 euro	

A:s underskottsgottgörelse 2 240 euroöverstiger maximibeloppet av hans underskottsgottgörelse 1 400 euro. B:s underskottsgottgörelse mk 560 eurounderskrider maximibeloppet av hennes underskottsgottgörelse 1 400 euro. På grund av detta höjs maximibeloppet av underskottsgottgörelsen för A:s del med den del av maximibeloppet för underskottsgottgörelsen som för B:s del förblivit oanvänt, dvs 1 400 euro - 560 euro = 840 euro.

Även om B inte har skatter som fastställts på sin förvärvsinkomst och yrkar på att den egna underskottsgottgörelsen skall dras av från A:s skatter, överförs som B:s outnyttjade maximibelopp samma belopp, dvs. 840 euro, på A.

Avdragsordningen

När underskottsgottgörelse räknas ut beaktas de andelar av underskottet som hänför sig till kostnader för inkomstens förvärvande samt till förluster och räntor i den ordning som de dras av från kapitalinkomsterna (ISkL 60.2 §).

Underskottsgottgörelse för räntor som hänför sig till den första bostaden

Den mot inkomstskatteprocenten svarande andelen av underskottet i fråga om kapitalinkomstslag skall ökas med två procentenheter till den del underskottet härrör från räntor för en bostadsskuld för förvärv av den första bostaden (ISkL 131.3 §). För räntorna för den första bostaden är underskottsgottgörelsen 30 procent av underskottet. Från och med 2012 utgör underskottsgottgörelsen 32 procent av räntornas avdragsgilla andel.Ökningen höjer dock inte maximibeloppet för underskottsgottgörelse 1 400 euro. För räntorna för den första bostaden räknas underskottsgottgörelsen ut på följande sätt:

$$\text{Underskottsgottgörelse} = \frac{30 \times \text{underskott,}}{100} \quad \text{max.} \quad \begin{array}{c} 1400 \text{ euro} \\ 400 \text{ euro}/800 \text{ euro} \end{array}$$

En bostadskuld kan anses ha tagits för den första bostaden om:

1) skulden hänför sig till förvärv av byggnad eller lägenhet och den skattskyldige 1.1.1993 eller därefter har förvärvat minst hälften av den eller minst hälften av de aktier eller andelar som berättigar till besittning av den och

2) den skattskyldige innan han förvärvade en bostad som avses 1 punkten inte har ägt minst hälften av den byggnad eller den lägen-

het som han använt som stadigvarande bostad eller minst hälften av aktierna eller andelarna som berättigar till besittning av lägenheten.

En höjning av underskottsgottgörelsen på grund av räntan på skuld för anskaffning av den första bostaden beviljas högst för det år då den första bostaden togs i bruk och för de nio följande skatteåren (ISkL 131.5 §). Formuleringen av lagen innebär att förmånen inte går förlorad även om den skattskyldige byter bostad under den nämnda tidsrymden.

I rättspraxisen har man likväl ansett, att försäljning av första bostad och anskaffning av en ny bostad i stället betyder att den förhöjda underskottsgottgörelsen förloras, eftersom skulden är efter anskaffningen av den senare bostaden vanlig bostadsskuld (HFD 2003/2181).

Höjning av underskottsgottgörelse beviljas endast på basis av ränta för bostadsskuld. Med bostadsskuld avses här samma sak som i 58 § ISkL, dvs. en skuld som hänför sig till förvärvet av en bostad som den skattskyldige eller hans familj använder som sin stadigvarande bostad eller till grundlig reparation av den. Höjningen gäller oberoende av åldersgränser den som skaffar den första bostaden. En tidigare besittning av minst hälften av en bostad utgör endast ett hinder för förhöjningen, om den skattskyldige använt denna bostad som sin stadigvarande bostad.

Exempel

A har kapitalinkomster 2 000 euro, räntor på studielån 800 euro och räntor för skuld som härrör från den första bostaden 4 000 euro.

	KI	FI
+ Kapitalinkomster	2 000 euro	
- Räntor på studielån	800 euro	
- Räntor för första bostaden	4 000 euro	
Underskott	2 800 euro	
Underskottsgottgörelse		
30 % av 2 800 euro	= 840 euro	
Högst	1 400 euro	
På förvärvsinkomsterna fastställda skatter		12 000 euro
- Underskottsgottgörelse		840 euro
Skatt som skall debiteras		1 160 euro

Underskottet uppstår i detta fall i sin helhet av räntorna för den första bostaden varför underskottsgottgörelsen är 30 procent av 2 800 euro, dvs. 840 euro, som dras av från de skatter som fastställts på förvärvsinkomsterna. Skattenyttan för de räntor för den första bostaden som drogs av från kapitalinkomsten, dvs.1 200 euro, är 28 procent. Förlust inom inkomstslaget uppstår inte eftersom hela underskottet kunde dras av från de skatter som fastställts på förvärvsinkomsterna.

Återbetalning av delägarlån och räntor på skuld för anskaffning av aktier

På det underskott som förorsakats av återbetalning av delägarlån och räntor på skuld för anskaffning av företagardelägarens aktier tillämpades inte under år 2005 - 2009 det maximibelopp för underskottsgottgörelsen varom stadgas i ISL 131.1 § (ISL 131.6 §, 716/2004). Från och med skatteåret 2010 återvände man till norma avdragsordning (1251/2009). Bestämmelser som tillämpades under 2005 - 2009 har behandlats närmare i handböcker för personbedskattning för respektive år.

Särskild underskottsgottgörelse

Premierna för en frivillig individuell pensionsförsäkring och avtal om långsiktigt sparande avdras från kapitalinkomsterna efter att utgifterna för inkomstens förvärvande och i 59 §

avsedda förluster och ränteutgifter som dras av kapitalinkomster har dragits av. Till den del som kapitalinkomsterna inte räcker till avdragande av kapitalinkomsterna, tas andelen som inte dragits av såsom en särskild underskottsgottgörelse. Kapitalinkomsternas skatteprocent motsvarande andel av försäkringspremien som inte kunnat dras av från kapitalinkomsterna dras av från skatten på förvärvsinkomsterna (ISL 131 a §, 772/2004). Kapitalinkomstsslagets förlust fastställs inte med stöd av premierna(ISL 60.3 §, 772/2004).

Särskild underskottsgottgörelse dras av i enlighet med ISL 132.2 § efter underskottsgottgörelsen, varvid den inte inverkar på beaktandet av underskottsgottgörelsen.

Särskild underskottsgottgörelse eller den del som inte dragits av från den överförs till maken om skatterna inte räcker till särskild underskottsgottgörelse. Särskild underskottsgottgörelse avdras från makens inkomst utan särskilt yrkande (ISL 132.2 §). Maximibelopp tillämpas inte på särskild underskottsgottgörelse, utan maximibeloppet bestäms på basis av avdragsgilla premier.

Avdragande av underskottsgottgörelse från skatterna på förvärvsinkomster

I första hand dras underskottsgottgörelsen av från de skatter som skall betalas på förvärvsinkomsten (ISkL 132 §). Innan underskottsgottgörelsen dras av från statsskatten dras statsbeskattningens invalidavdrag (ISkL 126 §) och statsbeskattningens underhållsskyldighetsavdrag (ISkL 127 §) samt hushållsavdrag (ISkL 127 c §) av. Det belopp som dras av från den statsskatt som skall betalas på förvärvsinkomsten är högst 3/4 av hela underskottsgottgörelsen.

Den övriga delen dras av från den skattskyldiges inkomstskatt till staten, från kommunalskatten, från den försäkrades sjukförsäkringspremien och från kyrkoskatten. Gottgörelsen fördelas då för att dras av från olika skatter i förhållandet av beloppen på dessa skatter efter avdraget som gjorts enligt 132 § ISkL (ISkL 133 §, 996/96, se kapitel 19, Skatter och avgifter).

Avdrag av underskottsgottgörelsen från makens skatter

Har en skattskyldig inte för sin beskattningsbara förvärvsinkomst påförts inkomstskatter eller förslår dessa inte till avdrag av underskottsgottgörelsen, skall gottgörelsen eller det icke avdragna beloppet av den, om den skattskyldige yrkat på det, dras av från den skatt som skall betalas på den andra makens förvärvsinkomst (ISkL 134 §).

Yrkandet på att underskottsgottgörelsen skall dras av från makens skatter skall göras innan beskattningen har slutförts. Underskottsgottgörelsen dras av från makens skatter på samma sätt som den hade dragits av från den skattskyldiges skatter. Den del av underskottet som inte dragits av från makens skatter fastställs för den skattskyldige en förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget.

EXEMPEL

Makarna A och B. A har inga kapitalinkomster, räntorna på bostadslånet utgör 3 000 euro och de skatter som fastställts på förvärvsinkomsten 650 euro. B har inte heller kapitalinkomster, räntorna på en skuld för inkomstens förvärvande utgör 4 000 euro och de skatter som fastställts på förvärvsinkomsten 9 300 euro. A har yrkat på att underskottsgottgörelsen skall dras av från makens skatter till den del den inte kan dras av från hans egna skatter.

A.	KI	FI
+ Kapitalinkomster	0 euro	
- Räntor på bostadslån	3 000 euro	
Underskott	3 000 euro	
Underskottsgottgörelse:		
28 % av 3 000 euro	= 840 euro	
Högst	1 400 euro	
Skatter som fastställts på förvärvsinkomsten		650 euro
- Underskottsgottgörelse		840 euro
Skatt som skall debiteras		0 euro
Oavdraget förblir		220 euro

B.		
+ Kapitalinkomster	0 euro	
- Räntor för inkomstens förv.	4 000 euro	
Underskott	4 000 euro	
Underskottsgottgörelse:		
28 % av 4 000 euro	=1 120 euro	
Högst	1 400 euro	
Skatter som fastställts på förvärvsinkomsten		9 300 euro
- B:s egna underskottsgottgörelse		1 120 euro
- A:s oavdragna underskottsgottgörelse		190 euro
Skatt som skall debiteras		7 990 euro

KAPITALINKOMSTSLAGETS FÖRLUST

Beräkning av förlust

Till den del underskottet inte har beaktats som ett avdrag från skatten, skall det fastställas som en förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget (ISkL 60.2 §). Förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget kan uppstå på den grund att underskottet inte i sin helhet, på grund av det fastställda maximibeloppet för underskottsgottgörelse, kan dras av inkomstskatten. Förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget kan även uppstå därför att den skatt som fastställts på inkomsten inte räcker till för att dra av underskottsgottgörelsen. Förlust som hänför sig till inkomslaget uträknas på följande sätt:

$$\text{Kapitalinkomstslagets förlust} = \text{Underskott} - \frac{100}{28} \times \text{dragits av från skatten underskottsgottgörelse}$$

Är det frågan om ett underskott som hänför sig till räntorna för den första bostaden, används koefficienten 100:3. Den motsvarar en skattefsats på 30 %. 30

33 § L om beskattningsförfarande har upphävts genom lagen 26.6.1998/477 om ändring av lagen om beskattningsförfarande (se kapitel 16, Förluster).

Avdragande av förlust

Förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget dras av från kapitalinkomsten under de 10 följande skatteåren i den mån kapitalinkomst uppstår (ISkL 118.3 §). På basis av förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget är det inte längre möjligt att under de följande åren få en underskottsgottgörelse på de skatter som fastställts på förvärvsinkomsten.

Exempel

Den skattskyldiges räntor på en skuld för inkomstens förvärvande utgör 17 000 euro. Han har inga kapitalinkomster eller andra avdrag som skall göras från kapitalinkomsterna. De skatter och avgifter som fastställts på förvärvsinkomsten utgör 770 euro.

	KI	FI
+ Kapitalinkomst	0 euro	
- Räntor för ink. förvärvande	17 000 euro	
Underskott	17 000 euro	
Underskottsgottgörelse:		
28 % av 17 000 euro	= 4 760euro	
Högst	1 400 euro	
På förvärvsinkomsten fastställda skatter		770 euro
- Underskotttsgottgörelse		1 400 euro
Skatt som skall debiteras		0 euro
Oavdraget förblir		630euro

Den förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget räknas ut genom att från underskottet dras av100/28 x underskottsgottgörelsen som har dragits av från skatten:

$$17\,000\ € - \left(\frac{100}{28} \times 770\right) € = 14\,250\ €$$

12. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

UTGIFTER FÖR INKOMSTENS FÖRVÄRVANDE

HFD 1998/689 1998:11

Om en person som beskattas enligt inkomstskattelagen växlar US dollar, som finns på ett skattepliktigt konto i en finsk bank, till Japanska jen eller annan utländsk valuta, realiseras kursvinsten eller -förlusten, som beror på förändringen av dollarns valutakurs mellan den dag då dollarbeloppet förvärvats och andra belopp i utländsk valuta anskaffats, inte ännu vid valutaväxlingen såsom en rat som skall beaktas i beskattningen. Förhandsavgörande för skatteår 1997 och 1998.

HFD 2001/51 2001:2

A som hade hyresinkomster av flera aktielägenheter som han ägde, hade i en av sina lägenheter skaffat balkonginglasning, vars anskaffningsutgift hade varit 7 900 mark. För lägenheten hade uppburits 15 660 mark i hyra under tiden 1.1.-30.6.1998, dvs. 2 610 mark i månaden och under tiden 1.8.-31.12.1998 efter inglasningen av balkongen 13 550 mark, dvs. 2 710 mark i månaden. Förvaltningsdomstolen, hos vilken A hade yrkat på att balkonginglasningen skulle dras av som årsutgifter, ansåg, att lägenheten hade genom balkonginglasningen försatts i bättre skick, varvid utgifterna som förorsakats av ändringen var utgifter för grundlig renovering av lägenheten. Högsta förvaltningsdomstolen, hos vilken skatteombudet yrkade på att balkonginglasningen skulle först vid eventuell beskattning av vinst för överlåtelse av aktierna iakttas som avdragbar anskaffningsutgift, ändrade inte förvaltningsdomstolens beslut, där det ansågs att A var berättigad att genom lika stora årliga avskrivningar dra av utgifterna för grundlig renovering från sin hyresinkomst, dovs. då utgiftens sannolika verkningstid var längre än 10 år, under 10 skatteår och således 790 mark under skatteåret 1998. Skatteår 1998.

HFD 2010/19

A hade före sitt frånfälle varit i varaktig anstaltsvård. För honom hade man förornat en intresseövervakare för skötandet av personliga ärenden och egendomen. A:s egendom hade omfattat börsaktier, två bostadsaktielägenheter, av vilka den ena hade varit uthyrd, två fastigheter, vilka omfattade skog, en andel i ett dödsbo, tidbundna depositioner, statsobligationer samt flera bankkonton. skötandet av egendomen hade omfattat bland annat övervakning av betalningen av hyror, vederlag och dividender, uppföljning av ärenden som tagits upp vid bolagsaktiebolagens bolagsstämma, frågor som ansluter sig till underhåll av fastigheterna, skötande av obligationer och tidsbundna depositioner samt utredning av skatteärenden. Av tiden som använts för intresseövervakning hade cirka 35 - 50 procent enligt intresseövervakarens uppskattning hänfört sig till skötande av A:s avkastande egendom. Intresseövervakningsarvoden hade utgjort 12 500 mark / 2 100 euro om året. Eftersom intresseövervakarens förordnande hade grundat sig på A:s oförmögenhet att sköta sina ärenden och då skötandet av egendomen i huvudsak hade bestått av passivt förvarande av egendomen, ansågs intresseövervakarens årsarvoden inte ens delvis ha hänfört sig till förvärvande eller bibehållande av A:s kapitalinkomster. Skatteår 2000 - 2004. ISL 54.1 §

Begreppet ränta

HFD 1971/4432

Den skattskyldige hade medelst köpebrev daterat 15.6.1965 inköpt en lägenhet från en 30.3.1965 färdigställd gård och köpeskillingen betalades småningom så, att sista betalningen skedde 31.1.1967. Den på det oerlagda köpepriset enligt köpebrevet och en tilläggsöverenskommelse erlagda 8 procents räntan och 2 procent stora indexförhöjningen godkändes såsom avdragsgill från dagen för köpets ingående.

HFD 1973/743 II 571

Den skattskyldige hade i en handelsaffär gjort varuinköp som hade antecknats såsom hans skuld på en krediträkning. En som kontoavgift benämnd post hade tilläggts skuldkapitalet i slutet av varje månad och den hade varit 1 procent

av det då obetalda förfallna skuldkapitalet. Kontoavgiften ansågs såsom ränta på den skattskyldiges skuld, som skulle avdrags från inkomsten.

HFD 1973/1763 II 570

Den skattskyldige hade i sin ägo förvärvat till besittningen av en bostadslokal berättigade bostadsaktier så, att köpepriset erlades i tio rater månatligen viss dag och att, om betalningsrat skulle försenas, på den skulle betalas ränta enligt 10 procent från förfallodagen till betalningsdagen. Sådan förseningsränta ansågs som den skattskyldiges avdragbara ränteutgift.

HFD 1976/403

Köpare av aktier vilka berättigade till besittning av bostadslägenhet hade inte rätt att vid beskattningen från sin inkomst avdra räntor från byggnadstiden i enlighet med köpebrevets villkor på de betalningsrater av köpeskillingen vilka förfallit till betalning före dagen för undertecknande av köpebrevet.

HFD 1977/2011 II 643

Ränta, som av varuköpare uppbars skilt från avbetalningsraterna beräknad enligt en årlig räntesats på 17 procent samt enligt vid envar tidpunkt obetalt kapital och den verkliga betalningstiden, ansågs utgöra sådan i 1 § 3 mom. lagen om avbetalningsköp avsedd ränta som köparen skall erlägga särskilt. Förhandsbesked.

HFD 1978/1974 II 651

Andelsmejeri sålde cisterner åt sina mjölkproducenter på avbetalning så, att köparen månatligen erlade en lika stor avbetalning och en ränta på cisternens obetalda försäljningspris varvid räntan halvårsvis vid utgången av mars och september uträknades på basen av vid envar tidpunkt obetalt genomsnittligt skuldkapital, uppgiven ränteprosentsats och faktisk betalningstid. Ränta som uträknats på detta sätt, betraktades som sådan av köparen vid avbetalningsköp särskilt erlagd ränta som inte skulle inräknas i det omsättningsskattebelagda försäljningspriset.

HFD 1981/3217

Ett bolag sålde traktorer på avbetalning. På den köpesumma, som återstod såsom skuld uppbars avbetalningsränta, som uträknades på den betalningsrat, som vid envar tidpunkt skulle betalas i enlighet med den verkliga betalningstiden och en åt kunden meddelad årlig räntesats på 12,75-14,50 % vilken bestämdes i enlighet med betalningstidens längd. Det sammanlagda beloppet av sålunda uträknade räntor fördelades på jämnstora poster och uppbars i anslutning till kapitalposterna såsom särskilda poster. Räntorna ansågs inte utgöra skattepliktig del av varans försäljningspris.

HFD 1984/2544 II 588

Enligt avbetalningskontrakt uppbars av bilköpare särskilt en 17 % ränta på den finansierade delen av bilens köpesumma. Räntan hade erlagts skilt från avbetalningspriset i en rat och andelen av de kostnader som enligt bilens beställningsavtal ingick i denna betalningsrat hade inte specificerats. Enär de i betalningsraten ingående, på förhand uppburna räntorna inte uträknats i enlighet med det kapital i avbetalningskrediten som vid envar tidpunkt är obetalt, den uppgivna ränteprocentsatsen och den faktiska betalningstiden, kunde inte ens en del av sagda räntepost, vilken betraktades som en till bilens avbetalningspris hörande rat, avdras från inkomsten. Omröstning 5-3. Skatteåret 1979.

HFD 1988/2287 B 560

En person hade då han köpte en bolagsandel i ett kommanditbolag befriat säljaren från att betala räntorna på vissa skulder. De räntor som hänförde sig till tiden före undertecknandet av köpebrevet ansågs som en del köpesumman och de utgjorde inte avdragsgilla räntor vid köparens beskattning. Förhandsbesked. Skatteåret 1987.

HFD 1988/4267 B 561

A som hade ägt en tredjedel av ett byggnadsbolags aktiekapital och arbetat i detta bolag hade, då han år 1980 samtidigt med bolaget övriga aktieägare sålde alla de aktier han ägde i byggnadsbolaget, tillsammans med de övriga säljarna påtagit sig solidariskt ansvar för den eventuella ekonomiska börda som kunde förorsakas av en rättegång i rådstuvurätten mellan byggnadsfirman och en viss byggherre. Sedan rättegången avslutats hade A år 1984 på basis av nämnda

köpevillkor betalt sin andel av det skadestånd jämte räntor och rättegångskostnader som byggnadsfirman ådömts. Av det betalda beloppet utgjorde 90 293 mark på basis av skadeståndet beräknad ränta för tiden 1974-1984.

HFD ansåg att det belopp som A betalt inte till någon del kunde anses som avdragsgilla ränteutgift utan att fråga var om köpesummans korrigeringspost. Skatteåret 1984.

HFD 1990/3964 B 548

A och hans make hade genom ett 29.4.1985 undertecknat köpebrev köpt aktierna som gav rätt till besittning av en bostadslägenhet som omfattades av ett s.k. RS-system. De räntor under byggnadstiden som enligt villkoren i köpebrevet hade uppburits från A beträffande de betalningsposter av köpeskillingen som hade förfallit innan köpebrevet blivit undertecknat var inte avdragbara ränteutgifter vid beskattningen av A, utan de räknades som en del av köpeskillingen. Skatteåret 1985.

HFD 1991/1621 B 535

Ersättningen som den som har bostadslån enligt 15 f § 1 moment lagen om bostadsproduktion erlägger till staten för att befrias från begränsningarna i nämnd lag och som utgör fem procent av det ursprungliga kapitalet av lånet, bestämdes inte enligt principerna som iakttas vid uträkningen av ränta och den nämnda ersättningen accepterades inte således att avdras som ränteutgift. Skatteår 1988. Omröstning 3-2.

Annorlunda än HFD A:3.8.1989 L:2456 D:485/3/89, i vilket det var frågan om prestationer som erlagts på basen av 15 f § 1 moment lagen om bostadsproduktion före ändringen av lagrummet med lagen 16.1.1987/11.

HFD 1994/3579 B 529

Bolagets huvuddelägare verkställande direktör hade anskaffat sig bolagets aktier med valutalån. Han hade både löne- och dividendinkomst från bolaget. På kursförluster som uppkommit i samband med återbetalningen av valutalån skall inte, då detta inte uttryckligen stadgas i lagen, tillämpas stadgandet i 58 § inkomstskattelagen om avdragande av räntor på skulder. Kursförlusterna av valutalån är inte heller sådana avdragbara utgifter enligt inkomstskattelagen som hänför sig till förvärvande eller bevarande av skattepliktig inkomst. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Skatteåret 1994.

CSN 1982/576

Den skattskyldige ämnade köpa en båt på avbetalning så att räntan räknas enligt en årlig räntesats på 16 % enligt annuitetsförfarandet på det minskande kapitalet, varvid räntan förfaller till betalning i lika stora rater. Skuldbeloppet och räntan uppbärs månatligen på särskilda postgiroblanketter. Avbetalningstillägg uppbärs inte separat. Enär den i ansökningen avsedda räntan uppbärs av köparen särskilt och enär den bör anses vara skälig samt enär den uträknas på det vid envar tidpunkt obetalda kapitalet enligt faktisk betalningstid och uppgiven räntesats, ansågs att den skall betraktas såsom en i 29 § 1 mom. 1 punkten IFSkL avsedd avdragsgill ränta.

CSN 1993/203

A hade 14.4.1992 tagit ett valutalån för att förvärva en bostad. Lånet hade jämna amorteringsrater vilkas storlek var 3 070 DEM. När lånet togs utgjorde en rat 8 355 mark. När lånet amorterades 5.4.1993 utgjorde raten 11 193 mark. A hade således lidit en kursförlust som uppgick till 2 838 mk. Kursförlusten kan inte betraktas som en i 58 § ISkL avsedd ränteutgift. Kursförlusterna på ett lån som tagits för förvärv av en bostad som stadigvarande är i eget bruk, kan inte heller betraktas som räntor för kapitalinkomstens förvärvande eller bibehållande eller på något annat sätt som en utgift som är avdragbar i A:s beskattning. Skatteåret 1993.

Accessoriska kostnader för lån

HFD 1961 II 354

Den stämpelskatt, som enligt 47 § stämpelskattelagen skulle erläggas vid användningen av främmande kapital för anskaffning av en fastighet, var på grund av dess natur att anse såsom kostnad för inkomstens förvärvande och bibehållande. Bolaget hade enligt till detsamma givet förhandsbesked rätt att avdraga stämpelskatten från sin skattbara inkomst.

HFD 1972/4480 II 564

Bank hade gått i borgen för betalning av skatt för skattskyldig som fått anstånd med betalning av

skatten. Den skattskyldige hade inte rätt att från sin inkomst avdra den borgensprovision han för borgen betalt till banken.

HFD 1975/3604 II 558

Av den skattskyldige i samband med sina för levnadskostnaderna använda skulders räntor erlagda förrättningsavgifter och stämpelskatter avdrog inte från den skattskyldiges inkomst såsom ränteutgifter, ej heller på annan grund. Skatteåret 1970.

HFD 1984/6072

En stämpelskatt på, expeditionsavgift och kreditreserveringsprovision för ett lån med anledning av skogsbruk kunde inte avdragas från gårdsbrukets inkomst såsom ränteutgifter och inte heller på annan grund. Skatteåret 1980.

HFD 1989/2305 B 523

Den skattskyldige hade varit delägare i ett bolag som idkade näringsverksamhet, men han hade inte själv idkat näringsverksamhet. Han hade inte heller bedrivit någon annan sådan inkomstförvärvsverksamhet på grund av vilken sagda kostnader för lyftande hade kunnat dras av som utgifter från hans inkomst med stöd av 25 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Då dessa kostnader för anskaffning av bolagsandelen inte kunde dras av från den lön som den skattskyldige fått från bolaget, emedan de inte hänförde sig till lönen och då den skattskyldige från bolaget inte hade fått heller någon annan sådan skattepliktig inkomst från vilken dessa kostnader skulle ha kunnat dras av med stöd av 25 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, förkastades den skattskyldiges avdragsyrkande. Omröstning 4-3. Skatteåret 1985.

HFD 1991/287 B 536

Den skattskyldige hade inköpt aktier i aktiebolaget A så att han skatteåret som den största aktieägaren ägde 1/3 av bolagets aktier och hans släkt 51 %. Vid sidan av sin huvudsyssla fungerade han även som styrelseordförande i ifrågavarande aktiebolag samt i ett aktiebolag som hörde till samma företagsgrupp. Han uppbar lön för dessa uppdrag. Dessutom hade han dividendinkomst från bolaget A. Länsrätten hade ansett att de lån som tagits för anskaffandet av dessa aktier hänförde sig till den skattskyldiges förvärvsverksamhet och att han hade rätt att utan begränsning dra av räntorna på dessa från sina skatte-pliktiga inkomster. Stämpelskatten på lånet 4 960 mk, kreditreserveringsprovisionen 1 085 mk och bankens övriga kostnader 150 mk var såsom utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande avdragsgilla från den skattskyldiges personliga inkomst. HFD fastställde länsrättens beslut. Skatteåret 1985. Omröstning 5-2.

HFD 1992/2985 B 517

Den skattskyldige hade under skatteåret tecknat aktiebolag A:s aktier så att han ägde 50 % av bolagets aktiestock. Han hade varit verksam som ordförande för bolagets styrelse under skatteåret. Han hade inte erhållit lön, inte heller annan inkomst från bolaget på grund av dess dåliga ekonomi. Aktiebolaget A hade sysselsatt kommanditbolaget och det öppna bolaget, i vilka den skattskyldige var verksam som bolagsman. Länsrätten hade ansett att den skattskyldige hade rätt att som kostnader för förvärvande och bevarande av inkomst enligt 25 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet från sin personliga inkomst dra av sådana lyftnings- e.dyl. kostnader som hänför sig till lånet upptaget för betalningen av en aktieteckning. HFD vidmakthöll länsrättens utslag. Skatteåret 1988. På samma sätt D:756/3/92

HFD 1992/4994 B 518

Ett bolag hade för uthyrningen av en aktielägenhet fått en inkomst som var 40 000 mark. Räntorna på de lån som hänförde sig till förvärvet av bostaden var ej att anse som räntor på skulder som hänförde sig till bolagets näringsrörelse, ej heller som räntor på skulder som hänförde sig till förvärsverksamheten. De andra kostnader än räntor på det lån som tagits för att förvärva den uthyrda lägenheten vilka hänförde sig till det främmande kapitalet, i detta fall bankgarantiprovisioner som uppgick till 2 664 mark, var i 81 § IFSkL avsedda avdragbara utgifter för förvärvande av hyresinkomst. Omröstning 4-1. Skatteåret 1989.

HFD 1993/605

En skattskyldig, som vid sidan av annat även

bedrivit uthyrning av bostadslägenheter, hade tillsammans med sina minderåriga barn bildat ett fastighetsaktiebolag och till detta bolag utan ränta, som en delfinanisering av förvärvet av en fastighet vars pris var 5,6 miljoner mark, lånat vidare det lån på 750 000 mark han tagit från en bank. Han kunde vid beskattningen från sina personliga inkomster som kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande dra av de kostnader som hänförde sig till lyftandet av lånet. Skatteåret 1992. Omröstning 4-1.

HFD 1993/693

Ett holdingbolag hade tagit ett lån för att förvärva majoriteten i bolaget A. De dividender som erhållits från detta dotterbolag utgjorde en skattepliktig inkomst för holdingbolaget. Holdingbolaget idkade inte näringsverksamhet eller annan förvärvsverksamhet som avses i 2 § lagen om begränsning av rätten att vid beskattningen avdra ränta på gäld. Bolaget kunde med stöd av 25 § IFSkL som utgifter för förvärvande av en dividendinkomst dra av de andra utgifter för det främmande kapitalet än räntor, som hänförde sig till det tagna lånet. Skatteåret 1987. Omröstning 3-2.

HFD 2007/2423

A försökte skydda sig mot eventuell stigning av räntor på skulder för inkomstens förvärvande genom att från banken köpa ränteoptioner. Enligt avtalet mellan A och banken om räntetak (cap - avtal) fick A från banken en ersättning, om lånens referensränta översteg 5,25 procent. Med stöd av detta avtal betalade A till banken som ersättning för ränteskyddet 22.11.2001 sammanlagt 105 786 mark. Engångsbetalningen som A hade betalt till banken på grund av avtalet om räntetak betraktades inte som avdragbar ränta för inkomstens förvärvande. Skatteår 2001. Inkomstskattelag 58 § 1 mom. 3 punkten.

HFD 2010/2822 (2010:70)

A Ab:s näringsgren var uthyrning och förvaltning av fastigheter. Bolagets intäkter hade bestått i huvudsak av hyresinkomster och dess resultat hade i beskattningen fastställts med tillämpning av bestämmelserna i inkomstskattelagen. Bolaget hade med banken ingått ränteskyddsavtal (så kallade cap- och floor –ränteskyddsavtal). Bolaget hade under skatteåret med stöd av floor -ränteskyddsavtalet till banken betalt 421 371 euro. Eftersom ränteskyddsavtalets syfte var att behärska den ränterisk som var förknippad med krediter som bolaget hade upptagit för ett byggprojekt, var det frågan om en utgift som hänförde sig till förvärvande eller bibehållande av inkomst. Skatteår 2004.

CSN 1986/360

A hade köpt aktierna som berättigade till besittning av en affärslokal på 61 m2 och hyrt lokalen såsom verksamhetsutrymmen för den kemikalieaffär som hans maka drev under enskild firma. A hade inte andra uthyrda lägenheter. En skuld som upptagits för anskaffning av affärslokaler ansågs inte ansluta sig till A:s närings- eller övriga förvärvsverksamhet. Bankgarantiprovisionen i anslutningen till skulden utgjorde för A en avdragbar utgift som föranletts av inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1986.

CSN 1994/216

A hade dömts med hovrättens beslut till att betala 156 775 mark med en ränta på 16 procent i skadeersättning till föregående arbetsgivare för brytning av konkurrensförbudklausulen, som ingått i arbetsavtalet samt till att ersätta rättegångskostnader med 13 000 mark med en ränta på 16 procent. A hade omedelbart efter sitt avsked från sin tidigare arbetsgivares tjänst övergått till verkställande direktör och delägare i ett företag på samma bransch. A fick avdra skadeersättningen och rättegångskostnaderna från sina förvärvsin komster som utgifter för inkomstens förvärvande. Om A tar lån för betalning av ersättningar, skall lånet anses vara en i 58 § inkomstskattelagen avsedd skuld för inkomstens förvärvande. Räntorna på skulden är avdragbara från A:s kapitalinkomster på det sättet som avses i 58 § och 60 §. Lyftningskostnaderna av lånet kan A avdra från sina förvärvsinkomster som kostnader för inkomstens förvärvande. Skatteåret 1994.

CSN 2007/26

Den sökande ämnade att från banken ta ett i 58 § i inkomstskattelagen avsett bostadslån eller en skuld som hänför sig till inkomstens förvärvande. Räntan på lånet var förbunden med euri-

bor -räntan ökad med bankens marginal. Skuldebrevet innehöll avtal om räntetak, dvs. man hade kommit överens om maximal ränta för en viss tid. Bankens marginal var högre för denna tid än för den övriga lånetiden. För avtal om räntetak betalades inte särskild ersättning till banken. Skulden på räntan ansågs i sin helhet utgöra sådan avdragbar ränta som avses i 58 § 1 mom. i inkomstskattelagen. Förhandsavgörande för år 2007 och 2008 (jfr. CSN 89/2000).

Vems är skulden, vem gör avdrag för räntorna

HFD 1975/4709 II 557

Den skattskyldige hade rätt att från sin skattepliktiga inkomst avdra ränta på sådant bilanskaffningslån i hans namn som hans arbetsgivare gått i borgen för, vilka räntebetalningar arbetsgivaren i form av en slags tilläggslön åt arbetstagaren erlagt direkt till banken. Skatteåret 1969.

HFD 1981/1477

Bost. Ab L hade skuld bland annat till K sparbank 120 000 mk. Det belopp om 1 802 mk, som delägare i ränta på sagda skuld erlagt till bolaget betraktades inte såsom i 29 § 1 mom. 1 punkten IFSkL avsedd ränta på den skattskyldiges egen skuld, varför den inte var avdragsgill såsom ränta.

HFD 1984/3837 II 596

Den skattskyldige hade på grundvalen av ett 11.2.1944 uppgjort, 25.1.1974 bevakat och sedermera av arvingarna godkänt testamente besittningsrätten till en bostadslägenhet, som han såsom ensamboende i lägenheten hade använt som sin stadigvarande bostad. Enligt 8 § lagen 15.6.1973 om beskattning av bostadsinkomst i vissa fall skall bostadsinkomst för bostad som tillhör dödsbo fastställas för den delägare, som använder bostaden som sin stadigvarande bostad. Med beaktande av den princip som får sitt uttryck i 5 § sagda lag hade den skattskyldige rätt att avdra de räntor som hänförde sig till ifrågavarande bostad, trots att denna skuld var i den avlidne makens namn och sålunda dödsboets gäld. Skatteåret 1979.

HFD 1985/3798 II 576

Verkställande direktören i ett aktiebolag, huvuddelägaren A hade förbundit sig att gå i borgen för ett aktiebolags skulder. Bolaget som sedermera gått i konkurs hade bedrivit byggnadsrörelse. Då A inte själv hade idkat i sådan närings- eller förvärvsverksamhet som borgensansvaret var avsett att främja, ansågs de avkortningar på bolagets skulder som han erlagt på grund av sin ansvarsförbindelse inte som hans avdragbara utgifter föranledda av inkomstens förvärvande och bibehållande, och ej heller på andra grunder avdragbara från hans inkomst. Då A jämte familj hade ägt aktiemajoriteten i bolaget och fått sitt uppehälle av detta, ansågs de skulder som A på grund av ansvarsförbindelsen blivit tvungen att betala ha anslutit sig till hans förvärvsverksamhet på det sätt som avsågs i 2 § 1 mom. lagen om begränsning av rätten att vid beskattningen avdraga ränta på gäld. A ansågs ha rätt att utan hinder av de begränsningar som stadgats i sagda lag avdra de räntor på gäld som han betalt. Skatteåret 1980. Omröstning 4-3-1.

HFD 1985/206 II 589

Den skattskyldige var enda arvinge efter sin far som avlidit i januari 1981. Bouppteckning hade förrättats i september 1981. Den skattskyldige hade inte rätt att från sin inkomst avdra den ränta på den avlidnes gäld som han betalt 19.5.1981, enär gälden var att anse som dödsboets gäld. IFSkL 18 § 1 mom. och 29 § 1 mom. 1 p.

HFD 1986/3889

A hade tillsammans med sin make B gemensam skuld på köpesumman för vissa aktier. Skulden hänförde sig till A:s förvärvsverksamhet. Trots att den gemensamma skulden hade använts till köp av aktier så, att båda makarna fått hälften av aktierna, hade A rätt att från sina inkomster avdra de räntor som han betalt på skulden i sin helhet. Skatteåret 1985.

HFD 1990/3153

Samborna A och B som levde i ett gemensamt hushåll men på vilka stadgandena om makar inte tillämpades hade i en bank upptagit ett gemensamt bostadlån och tillsammans köpt en aktielägenhet som sin stadigvarande bostad. A hade under skatteåret i penninglön fått c. 57 000 mark och B c. 110 000 mark. Att bostadslåneräntorna hade betalats från B:s konto utgjorde

inget hinder för att A fick avdra sin andel av räntorna vid sin egen beskattning. Skatteåret 1987. Omröstning 4-1.

HFD 1992/85

A och B, vilka levde i gemensamt hushåll men på vilka stadganden om makar i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet inte tillämpades, hade tagit från banken ett gemensamt bostadslån och köpt tillsammans en aktielägenhet till deras stadigvarande bostad. Då A hade yrkat på att räntorna på lånet skulle dras av från hans inkomst och fogat ränteverifikatet till sin skattedeklaration var han berättigad att dra av räntorna från sin inkomst såsom han hade påyrkat. Skatteåret 1988. Omröstning 4-1.

HFD 1995/1213 B 523

De äkta makarna hade ägt hälften var av aktierna som berättigade till besittningen av fem bostadslägenheter. Lägenheterna hade varit uthyrda och hyresinkomsten hade makarna deklarerat hälften var som inkomst. För lånen som tagits för aktieköpet hade makarna varit solidariskt ansvariga. Då räntorna på lånen enligt makarna hade betalats av mannen, hade han rätt att dra av räntorna från sin inkomst som räntor på skuld som hänför sig till förvärvsverksamhet. Skatteåret 1991. Omröstning 5-2.

HFD 1996/1335 B

Ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag hade köpt en annan ansvarig bolagsmans andel av bolaget. Då kommanditbolagets inkomst och förmögenhet hade med stöd av 56 § beskattningslagen beskattats såsom ansvarig bolagsmans inkomst och förmögenhet, var han berättigad att såsom räntor på skuld i anslutning till förvärvsverksamheten dra av räntorna på lån som tagits för köp av bolagsmannaandelen, trots att skulden fanns i kommanditbolagets namn och i bolagets bokföring. Skatteår 1991. Omröstning 3-2.

HFD 2008/352

Fullvuxen A hade köpt aktier som berättigade till innehav av en aktielägenhet så, att köpet hade finansierats med banklån, där hans far hade antecknats såsom solidariskt ansvarig gäldenär. Det förklarades, att detta hade gjorts på bankens begäran, eftersom lånet inte skulle ha beviljats med samma villkor endast med den skattskyldiges namn. A beviljades i beskattningen avdrag endast för hälften av räntebeloppet.

Man hade inte i ärendet påstått, att ens en del av lånebeloppet som hade lyfts hade tillfallit fadern som hade antecknats som gäldenär och det hade inte heller påståtts att fadern skulle ha donerat lånebelopp till A eller skulle äga en del av lägenheten som skaffades. Räntor och amorteringar på lånet hade betalts från A:s konto. Orsaken till att fadern hade antecknats som gäldenär ansågs vara tillförlitlig. Då man också tog i beaktande, att solidariskt ansvariga gäldenärers proportionella andel av skulden bestäms utgående från avtalet mellan dem och då A i varje fall var ensamt skyldig för lånet mot banken, högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att det under skatteår i fråga hade trots faderns förbindelse till gäldansvar varit frågan om sådan ränta på A:s eget lån, som han med stöd av 58 § i inkomstskattelagen var berättigad att dra av i beskattningen såsom räntor för bostadslån. Skatteår 2001-2003.

CSN 1984/858

Den skattskyldige hade på grundvalen av proprieborgen betalt skulder och på dem upplupna räntor för aktiebolag vilka ägda av hans barn hade försatts i konkurs. Han fick inte vid sin beskattning avdra skuldernas kapital eller räntor som han betalt. Skatteåret 1984.

Året för ränteavdraget

HFD 1991/4577

Aktiebolagets huvudaktionär K hade i sin skattedeklaration dragit av från sin inkomst räntor på 163 629 i anslutning till förvärvsverksamheten, vilka räntor bolaget hade debiterat på honom så, att räntorna hade lagts till skuldkapitalet på lån som K hade haft från bolaget. Skattenämnden godkände som avdrag 9 400 mark såsom andra räntor i enlighet med 2 § lagen om begränsning av rätten att vid beskattningen avdraga ränta på gäld. Länsrätten förkastade K:s besvär och ansåg, att K hade inte under skatteåret betalat räntorna som av skulden förfallit till betalning under skatteåret och räntan på lånet var således inte avdragbar från hans inkomst

under skatteåret. Således orsak till ytterligare yttranden om räntornas natur förelog inte. HFD ansåg, att den skattskyldige var under skatteåret berättigad att dra av nämnda räntan oberoende av om räntan inte hade betalats i pengar eller om den hade lagts till skuldkapitalet. Utan att ta direkt till prövning frågan därom huruvida de nämnda räntorna ansluter sig till K:s näringsverksamhet eller inte HFD upphävde länsrättens beslut och återförvisade ärendet till länsrätten för ny behandling. Skatteåret 1987. Omröstning 4-1.

Hänförandet av skulder

HFD 1979/127 II 590

Gäld som uppkommit vid idkandet av rörelse som slutat i konkurs ansågs, enär skuldkapitalet hade i näringsverksamheten definitivt gått förlorat och inte kunde anses ha övergått till förmån för ifrågavarande enskilda skattskyldiges övriga verksamhet, ha anslutits till förvärvsverksamheten. Skatteåret 1975.

HFD 1993/3345 B

Verksamheten för ett bolag som idkat näringsverksamhet upphörde med konkurs 8.3.1993. Resultatet för de räkenskapsperioder som utgått 31.12.1991 och 30.6.1993 hade utvisat förlust. När bolaget upplöstes förblev hos den ende ansvarige bolagsmannen ansvaret för ca 7 miljoner i skulder som varit i bolagets namn. Med beaktande av stadgandena i inkomstsskattelagen kunde inte den ansvarige bolagsmannen i sin personliga beskattning dra av för näringssammanslutningen fastställda förluster inom inkomstkälla av näringsverksamhet. Det kommanditbolagets skuldkapital för vilket ansvaret förblev hos den ansvariga bolagsmannen vid konkursen, var inte avdragbara utgifter i bolagsmannens beskattning. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Skatteåret 1994. (I detta fall var det även fråga om räntor för skulder, för vilkas del saken inte var före i HFD. Beträffande detta, se CSN 1993/92).

HFD 2000/112

A hade fått sitt uppehälle av B Ab, vars aktiestock han hade ägt i sin helhet. Då B Ab hamnat i konkurs år 1995, hade A på grund av pant- och borgensförbindelse ålagts att betala B Ab:s skulder. För A hade man fastställt betalningsprogram enligt skuldsanering för privatpersoner, inom ramen för vilket program och med medel som fåtts av försäljning av bostadsaktier som A ägde tillsammans med sin make han hade under skatteåret avkortat sina sagda förpliktelser. A kunde inte dra av från sin inkomst de betalda kapitalprestationerna såsom utgifter för inkomstens förvärvande. Skatteår 1996.

CSN 1993/92

Ett kommanditbolag som idkat näringsverksamhet försattes i konkurs 1993. När bolagets verksamhet avslutas och kommanditbolaget upplöses kan A från sina kapitalinkomster som räntor för en skuld för inkomstens förvärvande dra av räntorna för de skulder vilka hänfört sig till bolagets näringsverksamhet och för vilka ansvaret förblivit hos honom efter att bolaget upplösts. Om A inte har kapitalinkomster, kan det i 60 § inkomstskattelagen avsedda underskottet på sätt som avses i 131-134 § inkomstskattelagen som en underskottsgörelse dras av från de skatter som fastställs för honom. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

CSN 1993/310

A avsåg att byta lägenhet och hade 5.5.1989 köpt Bostad Ab X' aktier för 440 000 mark. A:s avsikt var att sälja Bostads Ab Y', den lägenhet som han använt som sin stadigvarande bostad fram till 1989, aktier omedelbart. A hade dock först 7.8.1990 lyckats sälja Bostads Ab Y:s aktier till ett pris av 350 000 mark. A hade på grund av att priset på lägenheterna förändrats och på grund av den höga räntenivån förblivit med över 220 000 mk i lån som tagits för förvärvet av de ovan nämnda bostadsaktierna, för vilka ränteutgifterna utgjorde ca 21 600 mark 1993 och 17 100 mark 1994. För att betala dessa lån hade A varit tvungen att ta en skuld, vars ränteutgifter var ca 9 400 mk 1993 och 6 400 mk 1994. Eftersom användningsändamålet för de nämnda skulderna inte förändrats, ansågs skulderna som A:s bostadsskulder. De räntor som uppstått för dessa skulder kunda A dra av som räntor för bostadsskulder. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

Bostadsskuld

HFD 1978/18 II 581

Den skattskyldige hade såsom stadigvarande bostad en arbetsavtalsbostad på 217 kvadratmeter. Hans på annan ort belägna 87 kvadratmeter stora aktielägenhet, vilken han under sina ofta återkommande arbetsresor och hans familj tillfälligt använde som bostad, ansågs inte utgöra hans eller hans familjs andra stadigvarande bostad. Skatteåret 1975.

HFD 1978/2341 II 582

Räntor på 7 634 mark på skulder som upptagits för anskaffning av egnahemshus, vilket varit under uppförande vid skatteåret, men som blivit färdigt följande år och tagits i bruk som den skattskyldiges och hans familjs stadigvarande bostad var vid statsbeskattningen avdragbara från inkomsten till fullt belopp. Skatteåret 1975.

HFD 1978/4384 II 583

Den skattskyldige ägde i X stad en aktielägenhet, som hans familj använde som sin stadigvarande bostad och där han också själv bodde på sin fritid. För handhavandet av sitt riksdagsmannaskap och andra politiska förtroendeuppdrag ämnade han i Helsingfors anskaffa en enrummare eller motsvarande lägenhet. Ansågs, att den skattskyldige fick avdra räntor på skuld som anslöt sig till anskaffning av dessa lägenheter sammanlagt högst 15 000 mark.

HFD 1979/3629 II 574

Den skattskyldige hade i N stad en tjänstebostad omfattande 279 kvadratmeter, där han bodde med sin familj samt i H stad en aktielägenhet omfattande 61 kvadratmeter, vilken han utnyttjat som sin bostad då han arbetade i H stad. Bolaget, i vars tjänst A var, hade sitt centralkontor i N stad, men A hade i bolagets kontor i H stad ett arbetsrum och en sekreterare. Aktielägenheten i H stad betraktades som A:s andra stadigvarande bostad och räntorna på skuld som hänförde sig till denna bostad var avdragbara till högst 15 000 mark och bostadsinkomst skulle inte fastställas av bostaden. Skatteåret 1975.

HFD 1980/1120

Den skattskyldige hade 19.9.1974 i bank lyftat ett lån för inköp av en fastighet, men fastighetsköpet för ett bolag som skulle grundas hade gjorts först 30.5.1975. Av de bostadsutrymmen på 540 kvadratmeter, som fanns i byggnaden på fastigheten bestod 500 kvadratmeter av den skattskyldiges egen stadigvarande bostad. Den skattskyldige fick avdra räntorna på den gäld han upptagit för inköp av fastigheten upp till 15 000 mk, till den del som motsvarade de utrymmen, som han tagit i bruk såsom sin stadigvarande bostad, räknat från tidpunkten för fastighetens anskaffning. Skatteåret 1975.

HFD 1980/1183 II 557

En skattskyldig som bodde i ett bostadsaktiebolags hus i lägenheten nr 13 hade inköpt för sina studerande fullvuxna döttrars bostadsbehov aktierna till invidliggande lägenhet nr 12. Lägenheterna hade inte förenats med dörröppning. Enär döttrarnas, som bodde tillsammans med den skattskyldige i samma hushåll, stadigvarande bostad ansågs omfatta de båda lägenheterna, användes även lägenheten nr 12 som den skattskyldiges eller hans familjs stadigvarande bostad. Förhandsbesked. Skatteåren 1979-1980. 29 § 2 mom. IFSkL och 2 § L angående begränsningen av avdragsrätten för räntor å gäld i beskattningen.

HFD 1982/5411

Såsom räntor vilka hänför sig till stadigvarande bostad godkändes ränteavdrag endast till den del och den tid då sagda lån under skatteåret använts för anskaffandet av stadigvarande bostad. Skatteåret 1979.

HFD 1983/5942 II 579

Då gåvogivare hade förbehållit sig själv och sin maka en personlig livstids besittnings- och boenderätt till en fastighet som han donerat till sin son, ansågs det vara fråga om sådan stadigvarande bostad för familjen som avses i 2 § lagen angående begränsningen av avdragsrätten för räntor å gäld vid beskattningen. Skatteåret 1979.

HFD 1984/213

Makar hade inköpt en aktielägenhet och tagit den i bruk som stadigvarande bostad i januari

1984. I maj 1984 begav sig mannen på en knappt två års arbetskommendering utomlands, dit också hustrun ämnade flytta i juni-augusti 1984. Avsikten var att för denna tid ställa lägenheten möblerad till hustruns systers förfogande mot bolagsvederlaget och den stod till makarnas förfogande då de besökte hemlandet. Ansågs att makarna hade rätt att avdra räntor som hänförde sig till ifrågavarande lägenhet för den tid då de faktiskt bodde i lägenheten, såsom räntor för anskaffande av stadigvarande bostad, och för övrig tid med begränsningen om 10 000 mark samt med beaktande även av självriskandelen i lagen 898/83.

HFD 1984/1277 II 592

Den skattskyldige, vars hustru hade avlidit, ämnade till sina minderåriga barn donera hälften av den egnahemsfastighet som han och barnen fortsättningsvis använt som stadigvarande bostad och av vilken barnen redan vid arvsskiftet skulle komma att få hälften. Den skattskyldige hade rätt att vid sin egen beskattning avdra räntorna på de skulder som hänförde sig till anskaffandet av fastigheten och vilka kvarblev hos honom intill ett belopp av 25 000 mark. Förhandsbesked. Skatteåret 1983. Omröstning 3-1.

HFD 1984/2692 II 594

A hade upptagit ett lån och en växel för att finansiera grundreparationerna av den byggnad som använts som egen och familjens stadigvarande bostad. Fastigheten jämte byggnaden ägdes av A:s föräldrar, men på förhand hade avtalats, att A senare skulle få äganderätten till byggnaden och den del av tomten på vilken byggnaden låg. A hade svarat för alla kostnader som hänförde sig till byggnaden. HFD fann liksom även länsrätten, att A hade rätt att avdra räntorna på det lån och den växel han upptagit för byggnadens grundreparationer såsom räntor vilka hänför sig till egen och familjens stadigvarande bostad. Omröstning 4-1. Skatteåret 1978.

HFD 1985/1334 II 590

Den skattskyldige hade skatteåret 1980 skaffat en tomt för uppförande av en bostad för sig och sin familj. Byggandet fördröjdes på grund av de besvär som anförts över byggnadslovet, men inleddes år 1981 efter det att byggnadslovsärendet avgjorts. År 1982 flyttade den skattskyldige in i den bostad som byggts på tomten. Räntorna på den skuld som förorsakats av anskaffningen av tomten ansågs ha förorsakats av anskaffningen av den skattskyldiges bostad och de godkändes vid kommunalbeskattningen som avdrag från den totala inkomsten. Skatteåret 1980. Omröstning 3-2.

HFD 1987/1885 B 584

En militärattache som tjänstgjorde utomlands vid en finländsk beskickning hade rätt att dra av högst 25 000 mk i räntor på skuld som förorsakats av anskaffning av stadigvarande bostad, då bostaden huvudsakligen var reserverad för familjens bruk och en mindre del var uthyrd till en studerande släkting mot bolagsvederlaget för bostaden. Förhandsbesked. Skatteåret 1986.

HFD 1994/3203 B 526

En skattskyldig som var ogift och som tjänstgjorde i kommunen A samt bodde i kommunens centrum i en 18 kvadratmeters lägenhet, uthyrd från kommunen. Han hade låtit bygga ett 95 kvadratmeter stort egnahemshus i kommunen B på en plats belägen 165 km från kommunen A. Huset hade färdigställts i april 1990. Den skattskyldige använde denna bostad under veckosluten och hade alla sina bostadslösören i den. Egnahemshuset som var beläget i kommunen B skulle under dessa förhållanden anses vara den skattskyldiges stadigvarande bostad vid fastställande av bostadsinkomst. Räntorna på skulder som hänfört sig till anskaffning av egnahemshuset var avdragbara som räntor för bostadslån. Skatteåret 1990. Omröstning 4-3.

HFD 1994/5103 B 543

Den skattskyldige hade tillsammans med sin make år 1989 anskaffat aktier som berättigade till besittningen av en bostadslägenhet i ett hus i Tammerfors som var under byggnad. Besittningsrätten till aktierna hade överförts 30.9.1990. Man flyttade i bostaden i december år 1991, eftersom fastigheten som varit belägen i Orivesi och som makarna använt som sin bostad hade inte kunnat säljas förrän 3.7.1992. Räntorna för lånen som hänför sig till fastiheten

i Orivesi samt räntorna för lånen som hänför sig till bostadslägenheten i Tammerfors skulle betraktas såsom bostadslåneräntor redan för året 1990.

HFD 1996/448 B 523

A, som var ensamstående person, hade sedan 1979 arbetats om hälsovårdare i kommun X och bott i kommun X i en arbetsbostad om 67 kvadratmeter som hyrts från kommunen. A hade i Y stad låtit bygga ett egnahemshus om 80 kvadratmeter, som blivit färdig år 1987. Huset hade han använt på fritid och under semestrar. A:s hemort hade under alla ifrågavarande år varit X kommun. Avståndet mellan kommun X och staden Y var över 200 kilometer. Under dessa omständighet skulle egnahemshuset i staden Y inte betraktas som A:s sådan stadigvarande bostad, för vars vidkommande han skulle vara berättigad att såsom räntor på bostadslån dra av räntorna på skuld som förorsakats av anskaffning av huset. Skatteår 1988, 1989, 1991 och 1992.

HFD 1996/449 B 524

Makarna hade i X kommun ägt ett egnahemshus om 145 kvadratmeter som blivit färdigt år 1989 och som använts som familjes egen stadigvarande bostad. Makarna och deras två minderåriga barn hade vid årsskiftet 1991-1992 flyttat från kommun X till kommun Y på grund av hustruns arbetsplats som läkare. Avsikten hade varit att flytta till kommun Y för flera års tid. Båda makars hemkommun hade 1.1.1992 varit kommun Y, då den hade 1.1.1991 varit kommun X. I kommun Y hade makarna och deras barn bott i en bostad som kommunen ägde och som makrnas gemensamma arbetsgivare hade hyrt från kommunen. Avståndet mellan kommun Y och kommun X var 275 kilometer. Makarna och deras barn hade använt sitt egnahemshus i kommun X under veckoslut och semestrar. Makarna hade inte flyttat tillbaka från kommun Y till kommun X. Under dessa omständigheter kan egnahemshuset i kommun X inte betraktas som makarnas sådan stadigvarande bostad, för vars vidkommande räntor på skuld för anskaffning av huset kunde dras av såsom räntor på bostadslån. Skatteår 1992.

HFD 1996/1512 B 525

A bodde i äktenskapsliknande förhållanden med B i ett egnahemshus som B ägde redan innan de äktenskapslikande förhållandena inleddes. Stadganden om makar i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet tillämpades inte på A och B i beskattningen för skatteåret. A hade tagit över en del av lånet som B upptagit för egnahemshusfastigheten. Under dessa omständigheter hade endast övertagandet av lånet inte sådan betydelse, att räntorna på lånet kunde i A:s beskattning ha betraktats som sådan räntor på bostadslån som avses i 89 § 4 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteår 1992. Omröstning 6-1.

HFD 1996/1513 B

Lån som makar på vilka stadganden om makar i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet tillämpades hade använts för uppförnade och renovering av en byggnadsdel som en fastighetsaktiebolag ägde och som använts som makarnas stadigvarande bostad. Aktierna som berättigade till besittning av byggnaden ägdes av mannens föräldrar som bodde i en annan del av byggnaden. Enligt föräldrarnas vittnesmål hade makarna boningsrätt från byggnadens färdigställande åtmiståne i 20 års tid ända till år 2005. Av utgifter som föranleddes av byggnaden betalade de hälften. Under dessa förhållanden var makarna, oberoende av att aktierna som berättigade till innehav av byggnaden ägdes av mannens föräldrar, berättigade till att såsom räntor på bostadslån dra av räntorna på lån som upptagits för uppförnade och renovering av byggnaden. Skatteår 1991. Omröstning 4-3.

HFD 1999/2035

A hade i egenskap av borgensman blivit betalningsskyldig för sin sons skulder. A:s stadigvarande bostad som han ägt i tiotals år hade utgjort säkerhet för skulden. För att kunna behålla lägenheten hade A upptagit på bank ett lån om 500 000 mark, med vilket han betalade sitt borgensansvar. Nämnda lån betraktades inte såsom A:s i 58 § 1 mom. 1 punkten inkomstskattelagen avsedd bostadsskuld och han fick således inte dra av räntorna på skulden såsom räntor på bostadslån. Skatteår 1996.

HFD 2000/3300

X och hans sambo hade år 1992 köpt i Lojo aktier som berättigade till innehav en radhuslägenhet så att båda ägde lika stora halvor. Deras adress som införts i befolkningsdatasystemet hade under tiden 4.9. 1992 - 30.12.1996 varit adressen på sagda radhuslägenhet. X hade från början av år 1996 börjat arbeta i Kuopio, där han hade hyrt en enrummare i ett höghus, i vilken lägenhet han hade på grund av arbetet vistats några veckoslut under år 1996. De flesta veckosluten hade X likväl tillbringat i sin bostad i Lojo med sin sambo. X:s hemkommun var i enlighet med lagen om hemkommun och lagen om beskattningsförfarande Lojo. X kunde dra av räntorna på skulden som tagits för anskaffning av aktierna som berättigade till innehav av radhuslägenheten såsom räntor på bostadslån till den del som hänförde sig till hans ägarandel. X kunde däremot inte dra av resekostnaderna för veckoslutsresor mellan bostaden i Lojo och arbetsplatsen i Kuopio.Skatteår 1996. Omröstning om resekostnaderna 4 - 1.

HFD 2000/3176

Makarna hade 23.3.1990 köpt jämnt aktierna i ett bostadsaktiebolag och hustrun hade 1.5.1990 i avsikt att sluta med samlevnad flyttat till lägenheten till vars besittning aktierna berättigade. Mannen hade bott i makarnas tidigare gemensamma bostad. Makarna hade dömts till äktenskapsskillnad 18.8.1993. Räntorna på den skuld som mannen hade tagit för inköp av lägenheten som anskaffats år 1990 hänförde sig inte till hans eller hans familjs stadigvarande bostad och var således inte sådana räntor på bostadslån som avses i 89 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteår 1991 och 1992. Omröstning 3-2.

CSN 1978/198

En bostad från vilken den skattskyldige utflyttat till följd av hemskillnadsdom ansågs vara en i lagen angående begränsning av avdragsrätten för räntor i beskattningen avsedd egen eller familjens stadigvarande bostad under hemskillnaden men inte längre då äktenskapsskillnadsdomen vunnit laga kraft.

Första bostad

HFD 2003/2181

A hade 31.7.1998 köpt sin första bostad, dvs. aktierna som berättigade till innehav av en lägenhet i bostadsaktiebolag B. Han hade tagit ett ASP lån från X bank för anskaffning av bostaden. A hade köpt en annan bostad 3.11.2000 och flyttat in i den samma dag. anskaffningen av den senare bostaden hade A på basis av handlingarna finansierat med två nya lån samt med köpesumman som sedermera 20.12.2000 fåtts för försäljning av aktierna i bostadsaktiebolaget B, vilken köpesumma inkluderade den resterande delen av lånet som A hade från banken X. och som A flyttat över till banken Y. Överföring av lånet ansågs likväl hos A verkligen betyda betalning av lånet från banken X och upptagning av ett nytt lån från banken Y. Också lånets användningsändamål hade förändrats. Då A hade 3.11.2000 köpt en ny lägenhet och flyttat in i den, hänförde sig det ifrågavarande lånet inte längre till A:s första bostad. A hade haft sin första bostad endast till och med 2.11.2000. A: s lån utgjorde efter anskaffning av den senare bostaden, dvs. från och med 3.11.2000, vanlig bostadsskuld, vars räntor inte berättigade till förhöjd underskottsgottgörelse.

Skuld för inkomstens förvärvande

HFD 1996/730 B 562

A hade fått ett sidoarv. för betalning av kommunalskatterna och avgifterna på sidoarvet hade A upptagit lån från bolag som han fått i arv. Då lån som A upptagit hänförde sig till betalning av skatt på sidoarv, ansågs skulderna inte hänföra sig till förvärvande av skattepliktiga inkomster på sätt som i 58 § 1 mom. 3 punkten inkomstskattelagen (1535/92) avses. Förhandsbesked för år 1995 och 1996.

HFD 2000/32

A hade år 1988 köpt aktierna som berättigade till besittning av en aktielägenhet från sina gamla svärföräldrar, som fick bo kvar i lägenheten mot bolagsvederlaget. Sedan svärföräldrarna hade år 1996 och 1997 hamnat i en vårdhem bytte A lägenheten år 1997 mot en mindre lägenhet så

att han ännu fick pengar 150 000 mark. Lån som tagits för anskaffning av lägenheten år 1988 betraktades inte som skuld för inkomstens förvärvande, eftersom den främsta avsikten med anskaffning av lägenheten var annan än placeringsändamål. Skatteår 1996. Omröstning 4 - 1.

HFD 2000/149

En distriktsinspektör hade kört till revisionsplatserna med egen bil, för vars anskaffning han hade upptagit lån. Han hade fått skattefri kilometerersättning för arbetskörslorna i enlighet med Skattestyrelsens beslut. I beräkningsgrunderna för den skattefria ersättningen hade man bl.a. beaktat en ränta om 5 % på det bundna kapitalet. Då skattefri ersättning för användning av bilen för anskaffning av skattepliktig inkomst och oavdragbarhet av kostnaderna för användning av bilen jämte anskaffnings- och finansieringskostnaderna togs i beaktande, betraktades skuld som hänförde sig till anskaffning av bilen inte såsom en i 58 § inkomstskattelagen avsedd skuld för inkomstens förvärvande och räntorna på skulden kunde inte dras av från distriktsinspektörens kapitalinkomst. Skatteåret 1993 och 1994. Omröstning för motiveringarnas vidkommande 3-2.

CSN 1998/142

A Ab ämnade emittera ett till personalen riktat konvertibelt skuldebrevslån. Den som tecknade lånet skulle vara berättigad att helt eller delvis byta sitt skuldebrev mot aktier i A Ab. Avsikten var att lånets teckningsrätt skulle förbindas med personens arbetsförhållande så, att om arbetsförhållandet till koncernen som emitterat lånet skulle upphöra, skulle det konvertibla skuldebrevslånet omedelbart erbjudas A Ab för inlösning. Den som tecknade lånet fick inte heller sälja eller på annat sätt till annan person överlåta det konvertibla skuldebrevslånet som han tecknat. Lånet marknadsfördes inte offentligt. Centralskattenämnden hade ansett, att på räntan på det konvertibla skuldebrevslånet tillämpades inte lagen om källskatt på ränteinkomst. Om den sökande finansierade teckningen av ett sådant konvertibelt skuldebrevslån med ett lån, var ränteutgifterna som av detta lån förorsakades honom avdragbara i beskattning. Skatteår 1998 och skatteår 1999.

Andra räntor än räntor som dras av från kapitalinkomsten

HFD 1984/542 II 551

En jordbrukare som beviljats anstånd med betalning av skatten avdrog räntorna på skatteskulden från inkomsten av sitt gårdsbruk. Skattenämnden lade emellertid räntorna till jordbrukarens beskattningsbara inkomst. Länsrätten godtog jordbrukarens yrkande på att få avdra sagda räntor från gårdsbrukets inkomst och fann, att räntorna var avdragsgilla med stöd av de allmänna stadgandena om avdragsrätt för räntor. Med beaktande också av att den största delen av jordbrukarens tillgångar och inkomster hade erhållits av gårdsbruket och att skatterna sålunda skulle betalas ur gårdsbrukets medel, fann länsrätten att skatteskulden, som underlättar gårdsbrukets finansiering, hänför sig till gårdsbruket, varvid även räntorna på skatteskulden var avdragsgilla från gårdsbrukets inkomst. HFD lät det bero vid länsrättens utslag. Skatteåret 1979.

HFD 1988/908 B 533

Jordbrukaren A och hans maka hade i ett dokument som sedermera fastställts som slutlig avvittring mellan dem avtalat att A i utjämning betalar 226 000 mk till sin maka för att få behålla hos sig de till boet hörande gårdsbrukslägenheter som han sedan tidigare ägde. Det gemensamma lantbrukslösöret hade skiftat separat och till denna del hade A betalt till sin maka för dennas andel 13 000 mk. Räntorna på den skuld som A tagit med tanke på betalningarna till makan ansågs vara avdragbara från inkomsten av gårdsbruket. Beträffande fastigheterna omröstning 4-1. Skatteåret 1984.

Extra ränteavdrag

HFD 1997/2975

Makar som hade ingått äktenskap efter år 1992, kunde inte välja, vilkendera maken det i 144 § inkomstskattelagen stadgade extra ränteavdraget för skatteår 1993-2002 skulle beviljas. Skatteår 1993. Omröstning 3-2.

HFD 1999/1852

A hade år 1989 köpt en tomt, på vilken han hade börjat uppföra en byggnad sedan byggnadslov

hade fåtts år 1990. I beskattningen för år 1992 hade skuld som tagits för anskaffning av byggnaden ansetts utgöra bostadslån och A hade i beskattningarna för 1993 och 1994 beviljats extra ränteavdrag på grund av denna skuld. Räntorna på skulden ansågs på grund av skatteombudets besvär utgöra räntor på andra skulder i beskattningar för 1993 och 1994, eftersom den halvfärdiga byggnaden inte hade tagits i bruk såsom egen bostad. Eftersom skatteombudet inte hade ansökt om ändring av beskattningen för skatteåret 1992, förkastades anspråket på upphävande av det extra ränteavdraget i beskattningarna för 1993 och 1994. Skatteår 1994. Omröstning 3-2.

13. AVDRAG FRÅN FÖRVÄRVSINKOMSTER

AVDRAGSSYSTEMET

I inkomstskattelagens avdragssystem görs avdrag som hänför sig till förvärvsinkmsterna, ränteinkomsterna inte medräknade, från förvärvsinkomsterna. Sedan utgifterna för inkomstens förvärvande och bibehållande dragits av, får man nettoinkomsten, från vilken allmänna och sociala avdrag görs.

Kapitalinkomsterna inverkar inte på avdragen som görs från förvärvsinkomstens nettobelopp såsom pensionsinkomstavdrag och grundavdrag (se dock avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga).

De avdrag, som skall göras från förvärvsinkomsten är i ISL indelade i:

- utgifterna för inkomstens förvärvande dvs. naturliga avdrag (31 §, 93-95a §),
- de avdrag som görs från förvärvsinkomstens nettobelopp vid stats- och kommunalbeskattningen (96-98 §),
- de avdrag som görs från förvärvsinkomstens nettobelopp vid statsbeskattningen (100 §) och
- de avdrag som görs från förvärvsinkomstens nettobelopp vid kommunalbeskattningen (101-106 §).

1 126 - 127e § ISkL finns dessutom stadganden om de avdrag som görs på skatten. Underskottsgottgörelsen dras också från skatten (131-134 § ISkL). .

Familjens avdrag

Principerna av särbeskattningen inbegriper faktumet att avdragen är skattskyldigvisa. Undantag utgörs av de i 96 § ISL avsedda obligatoriska pensionsförsäkringspremierna och hushållsavdraget, för vilkas avdragande hos makar förklaras nedan.

Avdragsordning

Om avdragsordningen stadgas i 30.3 § ISkL. Beskattningsbar inkomst fås enligt följande:

Förvärvsinkomster	
./. naturliga avdrag	
Förvärvsinkomstens nettobelopp	
kommunalbeskattning	statsbeskattning
./. avdrag vid kommunal-beskattningen	./. avdrag vid stats-beskattnignen
skatteårets inkomst vid kb	skatteårets inkomst vid sb
./. förluster	./.förluster
beskattningsbar inkomst vid kb	beskattningsbar inkomst vid sb

NATURLIGA AVDRAG

Den skattskyldige har rätt att från sin inkomst dra av utgifterna för inkomstens förvärvande och bibehållande(29.1 § ISkL). Avdragen uppräknas inte uttömmande i lagen. Avdraget görs vanligen från inkomsten för det skatteår då den skattskyldige har erlagt betalningen (113 § ISkL, om avvikelserna se kapitel 17, Periodisering av inkomster och utgifter).

Om kostnaderna för inkomstens förvärvande är större än inkomsterna, för vars förvärvande de erlagts eller har det inte alls funnits dylika inkomster under skatteåret, kan kostnaderna för inkomstens förvärvande avdras från den skattskyldiges övriga förvärvsinkomster (se HFD 1988 B 555).

Naturliga avdrag som förorsakats av förvärvande av sjöarbetsinkomst är inte avdragbara med undantag av det i 95 § 1 punkten ISkL nämnda avdraget för inkomstens förvärvande.(95.2 § ISL)

Icke avdragbara utgifter

Levnadskostnader

Levnadskostnader för den skattskyldige och hans familj får inte avdras som utgifter för inkomstens förvärvande (31.4 § ISkL). Levnadskostnader är bl.a. hyra för bostad samt utgifter för vård av barn och hemmet.

Löneutgifter som hänför sig till vård av barn och hemmet är förutom egentlig avlöning även övriga utgifter som hänför sig till arbets-

förhållandet såsom socialskyddsavgifter och försäkringspremier. T.ex. pensionsförsäkringspremien enligt arbetstagares pensionslag APL (ArPL) som erlagts för ett hembiträde är inte avdragbar (se likväl ″hushållsavdrag″ nedan).

Försäkringspremier betalda för arbetstagare inom förvärvsverksamheten är avdragbara.

Utgifter för förvärvande av skattefri inkomst

Utgifter för förvärvande och bibehållande av skattefri inkomst får inte heller avdras (31.4 § ISkL). Från och med år 2005 är utgifter för förvärvande av dividendinkomst likväl avdragbara, även om dividenden skulle vara skattefri inkomst med stöd av ISL 33 a - 33 d § (ISL 31.4 §, 716/2004).

Löner och övriga förmåner

Som avdragbara har stadgats löner och andra förmåner som har betalts till personer som arbetat för den skattskyldiges inkomstförvärv (31.1 § 1 p. ISkL).

Lön som erlagts till make är inte avdragbar. Lönen som erlagts till ett barn är avdragbar, om barnet arbetat vid verksamheten för inkomstens förvärvande och fyllt 14 år före skatteåret. Den avdragbara lönen får inte överstiga beloppet som man skulle varit tvungen att betala till en person utanför familjen.(31.2 § ISL).

Eftersom endast löneutgifterna som hänför sig till förvärvande av inkomst är avdragbara, kan t.ex. löneutgifterna till personer som deltagit i uppförandet av den byggnad där den skattskyldiges bostad är belägen inte avdras. Inte heller kan en åldring eller handikappad såsom utgift för inkomstens förvärvande avdra den lön som erlagts till dem som vårdar honom (se likväl ″hushållsavdrag″ nedan).

Lönen som erlagts till en vikarie är en avdragbar utgift och på motsvarande sätt som löneinkomst skattepliktig inkomst för vikarien.

Delägares lön

Lönen som sammanslutning, samfälld förmån eller dödsbo erlagt till sin delägare som arbetat för inkomstförvärv är avdragbar (31.1 § 2 p. ISkL). Avdragbar är emellertid endast sådan lön som kan anses såsom skälig.

Pensioner och underhåll

Avdragbart är också underhållet som med stöd av 5 § socialvårdslagen getts till löntagare som arbetat vid den skattskyldiges inkomstförvärv samt pensioner för dem och deras anhöriga.

Facklitteratur och forskningsmaterial

Utgifterna för anskaffning av facklitteratur samt forskningsmaterial och vetenskaplig litteratur samt andra utgifter för vetenskapligt arbete och annat utövande av konst är avdragbara. Förutsättningen är att de inte har erlagts med ett i 82.1 § 1 punkten i ISL avsett stipendium eller bidrag (31.1 § 4 p. ISkL).

Vetenskapsidkare och konstnärer

Vetenskapsmän och konstnärer (t.ex. konstmålare, musiker och skådespelare) får avdra sådana kostnader som kan anses förorsakade av inkomstens förvärvande och bibehållande. Hos konstnärer kan sådana kostnader vara bl.a. arbetsredskap (t.ex. instrument hos musiker), materialkostnader, kostnader föranledda av arbetsrum eller övningsutrymmen och kostymer. Om begreppet konstnär se kapitel 17, periodisering av utgifterna. Utgifter för vetenskapligt arbete kan vara t.ex. utgifter för facklitteratur och andra publikationer, studie- och forskningsresor samt utgifter för utnyttjande av ett laboratorium eller adb. I IFSkL har tidigare funnits ett stadgande, enligt vilket avdragbara var sådana utgifter för idkande av vetenskapligt arbete eller konst som bör betraktas rimliga. I gällande ISkL finns motsvarande rimlighetsförutsättning inte.

I avgöranden HFD 2009:106 och HFD 2010:4 ansågs, att avdrag enligt ISL 31.1 § 4

punkten kunde även göras från pensionsinkomst.

Kostnader som hänför sig till med bidrag finansierad forskning

Har den skattskyldige haft kostnader för verksamheten, för vilken han fått ett stipendium eller ett bidrag, avdras kostnaderna från stipendiet eller bidraget. Har den skattskyldige erhållit bidraget för viss forskning eller visst konstverk, avdras endast utgifterna som hänför sig till det från bidraget. Kostnaderna som hänför sig till konstnärens yrkesverksamhet har i rättspraxisen inte ansetts hänföra sig till statens konstnärsstipendium som beviljats för tryggandet av förutsättningarna för verksamheten (HFD 1983 II 516). Se kapitel 11, Avdragande av kostnader från bidrag.

Facklitteratur

Anskaffningskostnaderna för böcker och facktidningar som behandlar den skattskyldiges yrkesområde godkänns som avdrag från inkomsten. Förutsättningen för detta är att anskaffning av dylik facklitteratur är nödvändigt för upprätthållande av den yrkesmässiga kompetens eller yrkeskunnighet som förutsätts i arbetet. Avdragbara är t.ex. kostnaderna för anskaffning av böcker och tidningar som behövs i lärarnas undervisningsarbete.

Studiekostnader

Om avdragandet av studiekostnader har inte stadgats separat. På avdragandet tillämpas den allmänna bestämmelsen i 29 § ISL, enligt vilken utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande kan dras av. Avdragandet av studiekostnaderna förutsätter således att studierna är direkt förknippade med inkomstförvärvet-.Vanliga levnadskostnader är inte avdragbara. Såsom icke avdragbara levnadskostnader föranledda av fortsatta studier betraktas t.ex. utgifter för licentiatexamen (HFD 1975-B-II-540). Kostnader för tryckning av en avhandling betraktas i rättspraxisen däremot såsom kostnader för vetenskapligt arbete (HFD 1983 II 565).

Utgifter för grundutbildning och yrkesutbildning är icke avdragbara (HFD 1983 II 563). Utgifterna för fortbildning och vinnande av kompetens är inte heller avdragbara, om utbildningen inte är nödvändig i det arbete av den skattskyldige som han haft före utbildningen för upprätthållande av den yrkeskunnighet som behövs i arbetet (t.ex. HFD 1990/1742 och 1743). Medlemsavgifter till studentkåren får inte dras av från skattepliktig studiepenning (CSN 1992/381).

Såsom avdragbara har i rättspraxisen betraktats sådana utbildningskostnader som föranletts av upprätthållande av yrkeskunskaper som den skattskyldige behöver i sitt arbete. (t.ex. HFD 1991/375, HFD 1996/147, 1997/551 och HFD 1997/1805, HFD 1998/559 och 2002/3454, jmfr HFD 1997:70 samt HFD 1997:71, HFD 2002:8 och HFD 2002:9). Avdragandet av utbildningsutgifter behandlas närmare i Skatteförvaltningensanvisning 473/32/2011 .

I rättspraxisen betraktas även vissa kursavgifter som avdragbara, t.ex. kursavgifter som folkskollärare vid överflyttning till grundskollärare erlagt för kurser i grundskolepedagogik och för specialkurser. Som avdragbara betraktas förutom kursavgiften även vissa andra kursutgifter, bl.a. kostnaderna för resor till kursstället, utgifterna för skolböcker samt hyresutgifter på kursstället.

Studieresor

En studieresa kan anses ha företagits i avsikt att förvärva eller bibehålla inkomst, då resan har varit nödvändig för handhavandet av personens redan existerande arbete eller uppdrag. Studiernas andel av resan skall vara större än ringa för att kostnaderna ens delvis skall vara avdragbara vid beskattningen. Kostnaderna för en kongressresa kan betraktas som utgifter för vetenskapligt arbete, om den skattskyldige har hållit ett föredrag vid kongressen eller visat att kongressen är viktig för upprätthållandet av yrkesskickligheten (bl.a. HFD 1976 II 529).

Såsom kostnader för studie- och forsk-

ningsresa kan förutom resekostnader även en av resan föranledd skälig ökning av boende- och övriga levnadskostnader avdras.

Har resan delvis karaktären av en rekreationsresa och delvis av en studieresa, godkänns som avdrag vanligen den del av resekostnaderna som motsvarar den tid som använts till studier.

Kostnader för skötseln av förtroendeuppdrag

Skäliga kostnader som direkt har föranletts av skötseln av statliga förtroendeuppdrag betraktas som utgifter för inkomstens förvärvande (31.1 § 5 p. ISkL).

Eftersom endast de kostnader är avdragbara som direkt har föranletts av skötseln av förtroendeuppdrag, är valkostnaderna inte avdragbara. Däremot kan såsom avdragbara utgifter anses s.k. gruppskatt och obligatoriska avgifter till partiet, vilkas erläggande grundar sig på det arvode som erhålls av förtroendeuppdraget. Enligt stadgandet kan endast skäliga kostnader för skötandet av ett förtroendeuppdrag avdras. Detta betyder att avdragbara kostnader skall stå i skäligt förhållande till inkomsten av ett förtroendeuppdrag.

Förtroendeuppdrag

Statliga förtroendeuppdrag är bl.a. riksdagsmans och ministers befattningar samt medlemskap i olika kommittär och nämnder.

Kostnader föranledda av skötsel av kommunala förtroendeuppdrag, t.ex. förtroendepersonavgift som partierna uppbär från sina partimedlemmar elle ren kommunal partiskatt har inte kunnat dras av (HFD 1977 II 563). Från och med skatteåret 2006 tillämpar man den nya ISL 31.1 § 5 punkten, enligt vilken förtroendemannaavgiften är en avdragbar utgift. Avdragsrätten gäller för alla sådana förtroendeuppdragsavgifter, som partierna uppbär från personer som valts till kommunala förtroendeuppdrag.Om kommunala förvaltningsorgan stadgas i 17 § i kommunallagen och om förtroendeuppdrag i 32 § i samma lag. Kommunala förtroendeuppdrag är medlemskap i olika kommunala organ, såsom i kommunstyrelsen, -fullmäktige och i nämnderna samt i andra kommunens eller samkommuners samarbetsorgan. Förtroendeuppdragsavgifter som uppburits på basis av arvoden för dessa uppdrag är avdragbara. Medlemskap i ett privaträtsttligt samfunds styrelse eller annan förvaltningsorgan, såsom till exempel i ett aktiebolag som kommunen äger, är däremot inte ett sådant i kommunallagstiftningen avsett kommunalt förtroendeuppdrag, för vars vidkommande ett erhållet arvode skulle kunna dras av. Förtroendeuppdragsavgiften betalas i praktiken antingen så att kommunen innehåller avgiften av arvodet och redovisar den till partiet eller så att förtroendepersonen själv betalar avgiften till partiet.

Kostnader för en riksdagsman, medlemmar av statsrådet och ledamöter i Europaparlamentet

Skäliga kostnader som direkt har föranletts av skötseln av en riksdagsmans och europaparlamentsledamots tjänst får avdras endast till den del som de överstiger den kostnadsersättning som stadgas som skattefri i 70 § ISkL. Skattepliktig inkomst är enligt nämnda lagrum inte en skälig ersättning som betalas för täckande av särskilda kostnader och den ökning av levnadskostnader som skötseln av ett riksdagsmannauppdrag medför. En dylik skälig ersättning är i lagen om riksdagsmannaarvode (328/47) avsett talmannens och vicetalmannens anslag och riksdagsmannens telekommunikationsersättning ochkostnadsersättningen till en riksdagsman.

Skattepliktig inkomst är inte heller en skälig ersättning som betalas för att täcka de extra kostnader och den höjning av levnadskostnaderna som skötseln av en tjänst som ledamot av Europaparlamentet medför. Som här avsedd skälig ersättning betraktas allmän kostnadsersättning, fast reseanslag, reseanslag, uppehållsanslag, datakommunikationsanslag och sekreteraranslag eller annan liknande ersättning till ledamöter av Europaparlamentet (227/95).

Till en riksdagsman erläggs enligt 1.2 § lagen om riksdagsmannaarvode 528/2000för de extra utgifter som riksdagsmannauppdraget orsakar en ersättning som uppgår till 30 % av grundlönen i statens avlöningsklass A 27. Till en riksdagsman som valts i någon annan valkrets än Helsingfors stads eller Nylands läns valkrets betalas kostnadsersättningen beräknad enligt 40 procent. Om en riksdagsman utöver sin bostad i en annan valkrets än Helsingfors stads eller Nylands läns valkrets för skötseln av sitt riksdagsmannauppdrag har en ägo- eller hyresbostad i Helsingfors, Esbo, Grankulla eller Vanda, betalas kostnadsersättningen beräknad enligt 55 procent. Kostnadsersättningen till en riksdagsman som valts i Nylands läns valkrets beräknas likväl enligt 40 procent om hans bostad, med användande av allmänna kommunikationer är belägen på längre avstånd än 30 kilometer från riksdagshuset.

Från en riksdagsman som kallats som medlem av statsrådet innehålls hälften av arvodet och kostnadsersättningen som enligt denna lag tillfaller honom. Från en riksdagsman som valts till ledamot av Europaparlamentet innehålls hela arvodet och kostnadsersättningen som enligt denna lag tillfaller honom för den tid under vilken har varit ledamot av Europarlamentet. Från en riksdagsman som såsom värnpliktig inträtt i aktiv tjänst eller civiltjänst, innehålls arvodet och kostnadsersättningen för tiden för nämnda tjänstgöring (1.3 § L om riksdagsmannaarvode 1185/94).

Genom beslut av statsrådets kansli ersätts en medlem av statsrådet för sådana skäliga tilläggskostnader som föranletts av skötseln av uppdraget (Lagen om arvoden och ersättningar som betalas till medlemmar av statsrådet 1096/2006).

Reseersättningar

Riksdagsmannen får förutom kostnadsersättningen även en fri årsbiljett i första klass på statsjärnvägarnas alla banor. . En riksdagsman som vid handhavandet av riksdagsmannauppdraget använder buss eller flygplan i reguljär inrikes linjetrafik ersätts kostnaderna för resebiljetter. Riksdagens kanslikommission kan enligt 1 b § lagen om riksdagsmannaarvode bevilja riksdagsmannen en skälig ersättning för andra än ovan avsedda resekostnader och datakostnader som hänför sig till skötandet av riksdagsmannens uppgifter. Riksdagsmän är med stöd av detta berättigade till att med vissa begränsningar t.ex. använda taxi i Helsingfors.

Utredning

Handhavandet av riksdagsmannauppdraget medför vanligen inte större kostnader än den skattefria kostnadsersättningen. Den överstigande delen får avdras enligt företedd utredning. I detta fall företes en utredning om alla kostnader som skall avdras och inte enbart om sådana kostnader som överstiger kostnadsersättningen.

Har riksdagsmannen haft sådana utgifter för inkomstens förvärvande som hänför sig till annan tjänst eller annat uppdrag, får han avdra dem på grundval av företedd utredning.

Medlemsavgifter och arbetslöshetskassaavgifter

Om medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer och avgifter till arbetslöshetskassor stadgas i 31 och 95 § ISkL. De är enligt 31.1 § 6 punkten ISkL avdragbara som utgifter för inkomstens förvärvande.

I rättspraxisen har man ansett, att både medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer och medlemsavgifter till arbetslöshetskassor kan dras av också från dagpenning enligt förtjänsten, från grunddagpenning samt från sjukdagpenning (HFD 1996/855). Det finns således inte hinder för avdragande av arbetsmarknadsorganisationens eller arbetslöshetskassans medlemsavgifter från vilken förvärvsinkomst som helst. Medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer och arbetslöshetskassor som hänför sig till sjöarbetsinkomst är likväl inte avdragbara (94.2 § ISkL).

Medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer och avgifter till arbetslöshetskas-

sor får enligt 95 § ISkL avdras till sina fulla belopp. Avdraget för inkomstens förvärvande som beviljas från löneinkomsten begränsar inte avdragsrätten av dessa avgifter.

Medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer

Begreppet arbetsmarknadsorganisation definieras inte i lagstiftningen. Arbetsmarknadsorganisationer är enligt vedertagen uppfattning de intresseorganisationer vilkas huvudsakliga uppgift är att med ömsesidiga förhandlingar komma överens om villkoren som skall iakttas i arbetsavtal eller arbetsförhållanden så att överenskommelsen är bindande för båda parter. Dylika arbetsmarknadsorganisationer är t.ex. Finlands Fackförbunds Centralförbund (FFC), Finlands Tekniska Funktionärsorganisationers Centralförbund (FTFC), Akava, och Näringslivets centralförbund (EK) samt deras medlemsföreningar.

Medlemsavgift

Medlemsavgift är en avgift som uppbärs till en organisation eller dess medlemsföreningar. Även extra medlemsavgifter som ifrågavarande organisation i stadgad ordning fastställt betraktas som avdragbara. Däremot är andra prestationer såsom anslutningsavgifter, avgifter till särskilda fonder, frivilliga strejkunderstöd eller uppskovsräntor vilka erläggs på grund av försenad betalning inte avdragbara som medlemsavgifter.

Bevis på betald medlemsavgift kan vara ett löneintyg eller ett separat intyg. Utfärdare av intyget kan i stället för arbetsgivaren vara t.ex. en bank eller en fackförening. Av det särskilda intyget bör framgå arbetsmarknadsorganisationens namn, erlagd medlemsavgift, arbetstagarens namn, den som uppbär avgiften samt betalningsperioden. Om en extra medlemsavgift påyrkas som avdrag, skall av intyget ytterligare framgå, om avgiften har påförts i den ordning som organisationens stadgar föreskriver.

Övriga medlemsavgifter

Sådana medlemsavgifter som har uppburits enbart i avsikt att stödja föreningens verksamhet är inte avdragsgilla. Avdraget för dem beviljas emellertid, ifall avgifterna är förutsättning för utövande av yrke eller bedrivande av rörelseverksamhet eller om de annars kan anses som kostnader för inkomstens förvärvande.

Som avdrag godkänns i fråga om löntagare vanligen den del av en till en förening erlagd medlemsavgift som är en ersättning för föreningens facktidning som behandlar yrkesfrågor och som föreningens medlemmar erhåller på grund av sitt medlemskap.

Avgifter till arbetslöshetskassor

Avgifter till arbetslöshetskassor uppbärs vanligen i samband med medlemsavgiften till en fackförening, men den kan även erläggas särskilt. Den skattskyldige har rätt att avdra avgiften till arbetslöshetskassan som naturligt avdrag. Försäkringsinspektionenfastställer medlemsavgifterna till arbetslöshetskassan på basis av kassans utredning (19 § lagen om arbetslöshetskassor).

Avdrag för bostad på arbetsorten

Avdrag för bostad på arbetsorten kan beviljas en skattskyldig som arbetar långt från sitt hem och som därför hyrt sig en annan bostad (bostad på arbetsorten) på det område där arbetsplatsen finns. För att den skattskyldige ska kunna beviljas avdraget ska vissa villkor för arbetsplatsens och bostadens beskaffenhet och läge uppfyllas. Villkoren för avdraget är delvis olika hos personer med familj och personer utan familj. Avdraget för bostad på arbetsorten är ett avdrag som dras av från förvärvsinkomsten i form av utgifter för inkomstens förvärvande. Avdraget för bostaden på arbetsorten anknyter alltid till arbetet på den egentliga arbetsplatsen. Avdraget beviljas första gången vid beskattningen för 2008 (IskL 95 a §, 1141/2007).

Stadigvarande bostad och bostad på arbetsorten

För att beviljas avdraget för bostad på arbetsorten måste personen samtidigt ha två bostäder som han eller hon använder: en stadigvarande bostad och en bostad på arbetsorten.

En person med familj är berättigad till avdraget för bostad på arbetsorten om han på grund av läget för sin egentliga arbetsplats hyr en annan bostad och om han samtidigt har en stadigvarande bostad där han bor med sin familj.

En person utan familj kan beviljas avdrag för bostad på arbetsorten endast om han (samtidigt) har två egentliga arbetsplatser och två bostäder på grund av läget för arbetsplatserna. Den ena av dessa bostäder utgör då hans stadigvarande bostad och den andra bostaden hans bostad på arbetsorten. Avdraget kan beviljas också om den skattskyldige är tjänstledig från sitt stadigvarande arbete och om han arbetar tillfälligt annorstädes.

Den stadigvarande bostadens beskaffenhet och ägarförhållandena för den saknar betydelse vid beviljandet av avdraget. Den stadigvarande bostaden kan således utgöras av exempelvis en bostad som den skattskyldige eller hans make äger eller en hyresbostad.

Med bostad på arbetsorten avses den skattskyldiges andra bostad som han hyrt på grund av läget av hans egentliga arbetsplats. Om den andra bostaden anskaffats företrädesvis för någon annan orsak än för arbetet, som t.ex. för den skattskyldiges eller en familjemedlems studier eller fritid, är det inte fråga om en bostad på arbetsorten.

Avdraget för bostad på arbetsorten beviljas endast för hyresbostad. Den skattskyldige ska i hyresförhållandet vara antingen huvudhyresgäst eller underhyresgäst. I princip kan hyresvärden vara vem som helst. Hyresförhållandet ska emellertid vara genuint. Det viktigaste kännetecknet för detta är i allmänhet att det betalas gängse hyra för bostaden. I avsaknad av annan utredning kan man som standardvärde för den gängse hyresnivån på bostaden anse bostadsförmånens beskattningsvärde.

En tjänstebostad som den skattskyldige fått av sin arbetsgivare som naturaförmån på grund av den egentliga arbetsplatsens läge likställs med en hyresbostad. Avdraget för bostad på arbetsorten kan även beviljas för en bostadsrättsbostad och för en delägarbostad så länge den skattskyldige besitter delägarbostaden på basis av hyresavtal.

Hotellinkvartering eller t.ex. inkvartering i en husvagn på en campingplats berättigar inte till avdraget eftersom det inte är fråga om hyra av en bostad.

Avdraget för bostad på arbetsorten beviljas inte för ägarbostad.

Avståndet mellan den stadigvarande bostaden och bostaden på arbetsorten

Det är en förutsättning för avdraget för bostad på arbetsorten att den skattskyldiges stadigvarande bostad är belägen över 100 kilometer från bostaden på arbetsorten samt från den egentliga arbetsplats på grund av vars läge bostaden på arbetsorten har skaffats. Avståndet räknas enligt kortaste möjliga rutt längs allmän väg.

Avdragsbelopp

Avdraget för bostad på arbetsorten utgör 250 euro för varje sådan hela kalendermånad då den skattskyldige har stadigvarande bostad och bostad på arbetsorten samtidigt. Avdraget kan dock inte vara större än den hyra som den skattskyldige betalat för bostaden på arbetsorten. Avdragsbeloppet räknas ut alltså separat för varje kalendermånad. Avdraget beviljas inte för sådana kalendermånader som inte är hela.

Avdraget för bostaden på arbetsorten beviljas även för de sedvanliga semesterperioderna om bostaden på arbetsorten inte är i annan användning under en sådan period, t.ex. uthyrd vidare till någon annan person.

Som hyra för en bostadsrättsbostad betraktas det betalda bruksvederlaget. Avdraget i fråga om en delägarbostad räknas ut på grundval av den betalda hyran. Avdraget i fråga om en tjänstebostad räknas ut på grund-

val av bostadens naturaförmånsvärde eller den betalda hyran.

Till hyran räknas de prestationer som hyresgästen på basis av hyresförhållandet betalar till hyresvärden eller för hyresvärdens räkning. De räkningar som hyresgästen betalat till tredje part och för vars betalning hyresvärden inte är ansvarig betraktas inte som hyra. Till exempel elräkningar som hyresgästen betalar till elverket på basis av ett elavtal som hyresgästen ingått direkt med elverket betraktas inte som hyra som betalats för bostaden på arbetsorten.

Andra avdrag och skattefria stöd

Eventuella andra avdrag som den skattskyldige är berättigad till på grund av användningen av bostaden i fråga minskar beloppet på avdraget för bostad på arbetsorten. Undantaget är dock hushållsavdraget, som inte påverkar beloppet på avdraget för bostad på arbetsorten.

Vid verkställandet av beskattningen avdras ett schablonmässigt avdrag för inkomstens förvärvande (620 euro, dock högst löneinkomstens belopp) på tjänstens vägnar från löneinkomsten. Om avdraget för bostad på arbetsorten anknyter till löneinkomsten, är avdraget för bostad på arbetsorten och andra utgifter för löneinkomstens förvärvande (var för sig) avdragbara endast till den del deras sammanlagda belopp överstiger beloppet på det schablonmässiga avdraget för inkomstens förvärvande.

Avdraget för bostad på arbetsorten beviljas inte om den skattskyldige under skatteåret beviljats skattefria ersättningar eller förmåner med anledning av boende på annan ort. Till exempel skattefritt bostadsstöd eller riksdagsmans skattefria kostnadsersättning som beviljats för bostaden på arbetsorten är sådana förmåner. Förmånens eller ersättningens belopp har ingen betydelse. Även en liten ersättning eller förmån för bostaden på arbetsorten under skatteåret hindrar beviljandet av avdraget för bostad på arbetsorten helt och hållet under skatteåret i fråga. En skattepliktig ersättning som beviljats med anledning av att den skattskyldige bor i bostaden på arbetsorten utgör däremot inget hinder för beviljandet av avdraget för bostad på arbetsorten.

Skattefria stöd eller ersättningar som beviljats för annat än för bostaden på arbetsorten påverkar inte avdraget för bostad på arbetsorten. Till exempel bostadsstöd som beviljats för den stadigvarande bostaden eller kostnadsersättning för resor till det särskilda arbetsstället hindrar inte beviljandet av avdraget för bostad på arbetsorten.

Beviljande av avdrag för bostad på arbetsorten åt makar

Avdraget för bostad på arbetsorten kan beviljas endast den ena av makarna. Om vardera maken haft en bostad på arbetsorten, kan makarna sinsemellan komma överens om vem av dem yrkar på avdraget. Om vardera maken yrkar på avdraget, beviljas avdraget den av makarna som har större inkomster. Såsom den av makarna som har större inkomster betraktas den make vars nettoförvärvsinkomst under skatteåret före avdraget för bostad på arbetsorten är större. Avdraget för bostad på arbetsorten räknas alltid ut enligt avdragsgrunderna av den som beviljats avdraget. Den hyra som den andra maken betalat för sin bostad på arbetsorten beaktas inte vid beräkningen av avdraget för bostad på arbetsorten för den make som är berättigad till avdraget.

Andra utgifter

I rättspraxisen har man ansett (HFD 1997/985) att en skattskyldig som sålde med förlust anställningsoptionerna som han förvärvat eller lät sina anställningsoptioner förfalla som värdelösa, fick dra av överlåtelseförlusten eller inkomstbortfallet såsom utgift av förvärvande och bibehållande av löneinkomst.

RESEKOSTNADER

Resekostnader mellan bostad och arbetsplats

Såsom utgifter för inkomstens förvärvande anses även kostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen beräknade enligt kostnaderna för anlitande av det billigaste fortskaffningsmedlet (ISL 93 §). Sådana kostnader kan dock avdras till ett belopp av högst 7 000 euro och endast till den del de under skatteåret överstiger 500 euro . På grund av den självrisk om 500 euro som stadgats för resekostnadsavdraget är det möjligt att få maximiavdraget när resekostnaderna uppgår till 7 600 euro. Före 2009 var självrisken 500 euro.

Självrisk för arbetslösa

Om självrisk för resekostnader hos skattskyldig som är arbetslös en del av året stadgas separat (ISL 93.4 §).

I fråga om arbetslös arbetssökande minskas resekostnadernas självriskandel om 600 euro med 55 euro för varje hel ersättningsmånad. Självriskandelen är ändå minst 110 euro. Före 2009 var beloppen 500, 45 och 90 euro.

En hel ersättningsmånad anses omfatta 21,5 ersättninsdagar.

Förutsättningen för minskningen av självriskandelen är att den skattskyldige har under skattåret fått arbetslöshetsdagpenning som avses i lagen om utkomstskydd för arbetslösa)(1290/2002, arbetsmarknadsstöd elle rdagpenning för tryggande av utkomsten (1208/2009). Förmånerna som utgör en förutsättning för minskningen från och med 2010 motsvarar de förmåner som bestämts tidigare.

Förutsättningen för minskning av självrisken har varit, att den skattskyldige under skatteåret har fått arbetslöshetsdagpenning, arbetsmarknadsstöd eller utbildningsdsgpenning eller utbildningsstöd som avses i lagen om offentlig arbetskraftsservice (1295/2002) eller bestämmelser med stöd av den eller sysselsättningsstöd för träning för arbetslivet eller dagpenning för tryggande av försörjningen.. Förmåner som från och med 2010 är förutsättningen för minskning av självrisken motsvarar i sak de tidigare bestämda förutsättningarna. På utbildningsdagpenning enligt lagen om utkomstskydd för arbetslösa (1290/2002) och på utbildningsstöd och förtjänststöd enligt lagen om offentlig arbetskraftsservice (1295/2002) tillämpas till dessa delar 2009 års reglering.

Tillämpning av 93 § ISL

Stadgandena i 93 § ISkL tillämpas vid uträkning av avdraget för de kostnader som förorsakats av resor avsedda i 72.3 § ISkL, dvs. när avdrag för andra än egentliga arbetsresor uträknas. Ifrågavarande stadganden tillämpas när avdrag yrkas för

- resor mellan den skattskyldiges bostad och egentliga arbetsplats,
- veckoslutsresor och liknande resor som under pågående arbetskommendering företagits mellan bostaden och det särskilda arbetsstället.

Resekostnadsavdraget görs utöver avdraget för inkomstens förvärvande, om den skattskyldige har haft kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen till ett belopp som överstiger 600 euro. Resekostnadsavdraget är således inte ett avdrag för inkomstens förvärvande. Resans längd saknar betydelse. Avdraget kan beviljas även för en kort resa, om fortskaffningsmedel använts under resan.

Begränsningar av möjligheten till avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen tillämpas på dessa resor endast till den del det är fråga om resor mellan en på grund av den sekundära arbetsplatsens läge nödvändig separat inkvarteringsplats och den sekundära arbetsplatsen (ISkL 31.6 §, 1170/1998). Se närmare 'resor till sekundär arbetsplats' nedan).

ISL 31.7 § begränsar avdragandet av kostnader för arbetsresor i situationer som avses i ISL 72 a § 2 mom. där arbetstiden överskrider två år och löntagaren inte övernattar på

sätt som avses i resp. föreskrift i tillfällig inkvartering som behövs på grund av arbetsställets belägenhet. Resorna kan då emellertid dras av på sätt som avses i ISL 93 § såsom resor mellan bostad och arbetsplats.

Resor under arbetsdagen

Kostnader som hänför sig till en resa företagen under lunchrasten är vanligen icke avdragbara resekostnader. Om det mellan den skattskyldiges arbetsperioder däremot finns en fritid på flera timmar, har det i rättspraxis (HFD 1987 B 581) ansetts att den skattskyldige har rätt att avdra de resor från bostaden till arbetsplatsen och åter som företagits med anledning av de båda arbetsperioderna.

Resor från sommarbostad till arbetsplats

Resekostnaderna från sommarbostad till arbetsplats är inte avdragsgilla resekostnader (HFD 1970 II 538 och HFD 1983 II 562).

Gemensam transport anordnad av arbetsgivaren

Har den skattskyldige erhållit skattefri gemensam transport för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen, är han inte för dessa resor berättigad till resekostnadsavdraget.

Egentliga arbetsresor

Kostnader för tillfälliga resor till ett särskilt arbetsställe vilka inte har ersatts, avdras som naturliga avdrag (31 § ISkL). Resekostnaderna avdras då enligt verkliga kostnader, t.ex. enligt användningen av egen bil. Självrisken om 500 euro (600 euro från och med år 2009) och maximibegränsningen om 7 000 euro tillämpas inte på dem.

Företagardelägarens resekostnader

Högsta förvaltningsdomstolen har gett ett utslag om avdragande av företagardelägarens resekostnader mellan bostaden och arbetsplatsen HFD 2008:69. Enligt avgörandet kunde företagardelägaren inte dra av kostnaderna för dagliga resor mellan bostaden och arbetsplatsen såsom utgifter för inkomstens förvärvande, eftersom han inte fick lön eller motsvarande förvärvsinkomst för sitt arbete för bolaget utan endast dividendinkomster. Kostnaderna kunde således inte betraktas såsom sådana utgifter för förvärvande av förvärvsinkomster som avses i ISL 93.1 §, utan såsom utgifter för förvärvande av dividendinkomster. Kostnader som förorsakats av resorna kunde inte heller dras av från förvärvsinkomster som delägaren fått från annat håll. Eftersom det i enlighet med ISL 5 kap. var frågan om ett avdrag från förvärvsinkomsterna, kunde avdraget inte göras från dividendinkomster som delägaren hade fått.

Avgörandet har givits i slutet av år 2008. Av denna orsak kan den i avgörandet givna för den skattskyldige ofördelaktiga tolkningen enligt Skatteförvaltningens mening inte tillämpas allmänt då beskattningen för år 2008 verkställs. Företagarens resekostnader mellan bostaden och arbetsplatsen dras av år 2008 från hans förvärvsinkomster oberoende av, hurudana inkomster han har under skatteåret haft.

Från och med 2009 avdras resorna som aktiebolagets delägare gjort mellan bostaden och arbetsplatsen i enlighet med HFD:s avgörande. Aktiebolagets delägare får dra av resekostnaderna mellan bostaden och arbetsplatsen som finns i företaget endast om han under skatteåret har fått löneinkomst av bolaget i fråga. Resekostnaderna avdras då på sätt som avses i 93 § i ISL. Avdraget görs med tillämpning av kostnaderna av billigaste tillgänglig fortskaffningsmedel och på resorna tillämpas den i 93 § 1 mom. i inkomstskattelagen stadgade självrisken om 600 euro samt maximibeloppet om 7 000 euro.

Enligt Skatteförvaltningens uppgift borde bolaget för avdragande av resekostnaderna under skatteåret till delägaren betala lön som minst motsvarar resekostnaderna.

Studerandenas resekostnader

Studerandenas resekostnader mellan bostaden och studieorten betraktas som avdragbara, då lön erhållits för studietiden (t.ex.

HFD 1981 II 563). Resekostnader kan däremot inte avdras från studiepenningen enligt lagen om studiestöd.

Arbetskraftspolitisk vuxenutbildning

Person i arbetskraftspolitisk vuxenutbildning erhåller inte lön för studietiden utan annan skattepliktig inkomst. Studierna är förutsättningen för förvärvande av inkomst. Vägrar den arbetslösa personen att delta i utbildningen, kan en 6 veckors karens fastställas för honom. Resekostnaderna kan under dessa förhållanden avdras vid beskattningen enligt stadgandena om resor mellan bostad och egentlig arbetsplats, ifall de inte har ersatts.Om det inte är så, är det frågan om vanliga studier, vars utgifter inte är avdragsgilla levnadskostnader.

Under utbildningstiden utbetalas underhållsersättning som är avsedd för att täcka rese- och andra underhållskostnader, t.ex. måltidskostnader.. Ersättningen är 8 euro per dag (925/2003). Från år 2010 är ersättningen 9 euro per dag (856/2009). Det har inte definierats, hur stora kostnadsrater som ingår i underhållsersättningen. De måste således uppskattas. Som resekostnadernas andel kan uppskattas hälften av underhållsersättningen, dvs.4 euro cent per dag. Avdraget kan göras till den del som resekostnaderna överstiger resekostnadsersättningens andel som ingår i den skattefria underhållsersättningen. (HFD 1997/562.)

Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt utslag HFD 1999/1055 ansett, att skattskyldig, som på grund av sin sjukdom hade varit tvungen att gå på tjänstledighet och börja studera ett nytt yrke med rehabiliteringspenning som Folkpensionsanstalten betalt, hade varit berättigad att enligt 93 § ISkL dra av resekostnaderna från hemmet till studieplatsen.

Billigaste fortskaffningsmedel

Resekostnaderna från bostaden till arbetsplatsen och tillbaka kan avdras endast enligt kostnaderna för användningen av det billigaste fortskaffningsmedlet. Billigaste fortskaffningsmedel är vanligen beroende på omständigheterna tåg, buss, spårvagn eller båt. Har den skattskyldige en ungefär likadan möjlighet att använda olika allmänna fortskaffningsmedel på resan mellan bostad och arbetsplats, t.ex. tåg eller buss, beviljas avdraget för dessa enligt det billigaste alternativet.

Resekostnaden godkänns i enlighet med den billigaste reseklassen och taxan, dvs. månadsbiljetten, seriebiljetten eller annan rabattbiljett, om en dylik biljett kan erhållas (HFD 1986 II 568).

Personalbiljett

Då den skattskyldige har en i ISL 64.2 § avsedd personalbiljett, räknas som kostnad för användningen inte den skattefria andelen av personalbiljetten.

Allmänt fortskaffningsmedel kan inte användas

Även annat än ett allmänt fortskaffningsmedel kan anses som i lagen avsett billigaste fortskaffningsmedel t.ex. då det allmänna fortskaffningsmedlet inte kan användas. Då allmänna fortskaffningsmedel kunde användas, var den egna bilen inte det billigaste fortskaffnigsmedlet, fast arbetsskiftet upphörde klockan 24 (HFD 1989 B 525, på annat sätt HFD 1983/1050).

Flexibel arbetstid

Då arbetstagaren har flexibel arbetstid, uppskattas det billigaste fortskaffningsmedlet i enlighet med vilka fortskaffningsmedel arbetstagaren kan använda inom ramen för flextiden så, att han hinner göra en hel arbetsdag.

Handikapp

Såsom billigaste fortskaffningsmedel kan i fråga om en rörelsehämmad invalid även annars betraktas annat än ett allmänt fortskaffningsmedel.

Gångväg och väntetid

Användningen av annat än ett allmänt fortskaffningsmedel på hela arbetsresan kan godkännas även i det fall att man på resan mellan bostaden och arbetsplatsen endast delvis kan använda ett allmänt fortskaffningsmedel och gångvägen i en riktning är minst tre kilometer. Annat fortskaffningsmedel kan användas också i det fall att väntetiden under tur-returresan är sammanlagt minst två timmar.

Transport av verktyg

Avdraget kan beviljas även på basis av kostnader för annan än offentlig trafik, då den skattskyldige måste föra med sig stora och tunga verktyg. I HFD:s utslag 2006/1543 kunde en musiker dra av kostnaderna enligt användning av egen bil, då hans arbetsuppgifter förutsatte transport av stora och tunga slaginstrument också under resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Principen som framgår ur avgörandet kan inte tillämpas på sådana situationer, där arbetsuppgifterna inte kräver att verktyg eller redskap som ansluter sig till arbetet m.m. ska transporteras under resor mellan bostad och arbetsplats. Således avdras till exempel resorna som en person som utför rörligt arbete och kör med bilen från bostaden till arbetsgivarens verksamhetsställe som ska betraktas som egentlig arbetsplats enligt taxan för det billigaste fortskaffningsmedlet, även om arbetstagaren skulle föra med sig redskap som behövs i arbetet (se Användning av egen bil i arbetet nedan).

Allmänt fortskaffningsmedel på en del av resan

En över tre kilometers gångväg på en tur- eller returresa betraktas i rättspraxisen inte alltid som en tillräcklig grund för avdragandet av kostnader för annat än ett allmänt fortskaffningsmedel för hela arbetsresan. I sådana fall har dessutom utretts huruvida det varit möjligt att företa resan med anlitande delvis av annat än allmänt trafikmedel, och kostnaderna har godkänts enligt det billigaste alternativet (HFD 1980 II 552). Vid utredandet av de resealternativ som stått den skattskyldige till buds har den omständigheten haft betydelse, om det på platsen för bytet av fortskaffningsmedel har funnits en trygg parkeringsplats för egen bil (se HFD 1980 II 555).

Det billigaste användbara resealternativet skall utredas också i de fall, i vilka väntetiden på en tur- och returresa är minst 2 timmar. Den skattskyldige skall motivera användningen av annat än ett allmänt fortskaffningsmedel.

Användning av egen bil i arbetet

Egen bil betraktas inte såsom billigaste fortskaffningsmedel på den grund att personen varit tvungen att använda bil i sitt arbete (HFD 1979 II 561).

Naturaförmånsbil

Resekostnaderna avdras enligt kostnaderna som uppkommer vid anlitande av billigaste fortskaffningsmedel också då den skattskyldige på resorna mellan bostad och egentlig arbetsplats använder en naturaförmånsbil (antingen fri bilförmån eller förmån att använda bil). Det billigaste fortskaffningsmedlet är vanligen ett allmänt fortskaffningsmedel. Är det billigaste fortskaffningsmedlet emellertid en naturaförmånsbil, är avdraget 0,20 euro/km. (2010)

Avdragets belopp vid användningen av annat än ett allmänt fortskaffningsmedel

Om såsom i 93 § ISkL avsett billigaste fortskaffningsmedel betraktas annat än ett allmänt fortskaffningsmedel, beräknas avdraget enligt Skatteförvaltningens beslut som den årligen utfärdat.

Avsikten är inte att avdraget täcker alla kostnader för användningen av fortskaffningsmedlet, utan endast den skäliga ökning av kostnader som arbetsresan föranleder den skattskyldige jämfört med de kostnader som han till exempel ändå skulle ha för bilen.

Egen bil och annat fortskaffningsmedel

Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdraget vid beskattningen för år 2010 (980/2010) har utfärdats 15.11.2010. Beslutet är bindande. Från beräkningsgrunderna som fastställs i beslutet kan inte avvikas ens på basis av företedd utredning om verkliga kostnader.

Då den skattskyldige för resan mellan bostaden och arbetsplatsen använder ett fortskaffningsmedel, som han äger eller besitter, är avdragsbeloppen enligt 1 § nämnda beslut:

bil	0,24 euro per kilometer
motorcykel	0,15 euro per kilometer
moped	0,8 euro per kilometer
cykel	80,00 euro per år.

Med en bil som den skattskyldige besitter jämställs bil som familjemedlem äger. Det har ingen betydelse för avdragets maximibelopp, om en eller flera familjemedlemmar har rest med samma bil. Avdraget uträknas endast en gång och det fördelas inte mellan familjemedlemmar (HFD 1991/2227).

Då den skattskyldige använder för ovannämd resa en bil som arbetsgivaren äger eller innehar, är avdragets belopp 0,20 euro per kilometer (2 § SkatteSb).

Övriga fortskaffningsmedel

Då den skattskyldige för sin arbetsresa använder andra än ovan avsedda fortskaffningsmedel, beviljas avdraget på basis av företedd utredning om kostnaderna (3 § SkatteSb). Övriga fortskaffningsmedel kan vara till exempel taxi, motorsläde och motorbåt. Beslutets 3 § tillämpas också, då avdraget påyrkats på basis av användningen av annan bil än en bil som avses i 1 och 2 §, t.ex. på basis av användningen av en bil ägd av en utomstående person.

Veckoslutsresor

Veckosluts- och andra motsvarande resor mellan bostad och särskilt arbetsställe under arbetskommendering jämställs enligt 72.3 § inkomstskattelagen från år 2009 ISL 72.4 §)med resorna mellan bostad och arbetsplats. Resekostnader som hänför sig till dessa resor kan således avdras endast enligt kostnaderna för anlitande av billigaste fortskaffningsmedel.

Kostnaderna för veckoslutsresor avdras enligt taxorna för allmänna fortskaffningsmedel. Endast i vissa undantagsfall, så som då allmänna fortskaffningsmedel inte alls står till förfogande eller där den skattskyldige inte skulle hinna besöka hemmet genom att anlita allmänna fortskaffningsmedel, kan avdraget beviljas i enlighet med anlitande av något annat än ett allmänt fortskaffningsmedel. Självriskandelen om 600 euro och maximibeloppet på 7 000 euro gäller även kostnader för veckoslutsresor.

Ersättning från arbetsgivaren

Har arbetsgivaren under pågående arbetskommendering ersatt kostnaderna för en veckoslutsresa, räknas den erhållna ersättningen som skattepliktig löneinkomst. Den skattskyldige har emellertid i detta fall rätt att avdra resekostnaderna som hänför sig till hembesök uträknade enligt kostnaderna för anlitande av billigaste fortskaffningsmedel.

Egentlig arbetsplats på främmande ort

Om personens egentliga arbetsplats är belägen på en främmande ort och om han bor där, får han avdra resekostnaderna för hembesök en gång i veckan med anlitande av billigaste fortskaffningsmedel.

I HFD:s utslag 1983 II 561, 1997/2316 och HFD 1998/1429 har avdraget emellertid beviljats för resor som företagits två gånger i veckan. I dessa utslag har uppmärksamhet fästs vid resans längd. Då avdraget beviljas bör man ta reda på att resan verkligen har företagits och att av dessa har åsamkats kostnader.

Man ska lägga märke till, att resan till familjen är inte avdragsgill i beskattningen, om den skattskyldige inte bor hos sin familj. Man ska genom utredning av förhållandena ta reda på, om personen bor i den bostad, till vilken man vill dra av resekostnaderna.

Även motsvarande resor som gjorts under

utlandstjänstgöring är avdragbara (HFD 1988 B 557, HFD 1994/1506 och HFD 1998/2743). Resekostnader får emellertid inte avdras, om utlandsinkomsten är skattefri enligt 77 § ISkL, eftersom det är frågan om en utgift för förvärvande av skattefri inkomst.

Inverkan av familjeförhållandena

Ensamstående person som har stadigvarande arbete och bostad på arbetsorten, får inte avdra kostnader för besök i en bostad på annan ort. Avdragbara är inte t.ex. resekostnader som hänför sig till besök hos föräldrar då den skattskyldige har stadigvarande arbete och bostad på annan ort (HFD 1979 II 559).

Om däremot en ensamstående person tillfälligt arbetar på annan ort än den där hans stadigvarande arbete och bostad finns, får han avdra kostnaderna för resor mellan bostad och arbetsplats enligt billigaste fortskaffningsmedel en gång i veckan (HFD 1988 B 558).

Familjesförhållandet har ur avdragandets synvinkel ingen betydelse då man företar en i ISL 72 § avsedd veckisluts- eller motsvarande resa under arbetskommenderingstiden. Förutsättningen för avdragandet är då att personens i hemkommunlagen (201/1994) avsedda hemkommun inte har förändrats på grund av boende på arbetsorten. Det kan vara frågan om boende som avses i hemkommunlagen till exempel då en ensamstående person inkvarterar sig i en bostad som han eller hon fortsättningsvis använder under arbetsresorna.

Avdragbara är enligt rättspraxisen (HFD 1987 B 582 imfr HFD 1998/1429) inte heller kostnader för makes veckoslutsresor till annan make, då barnlösa makar har olika hemkommuner.(se också HFD 2000/3300, kapitel 12)

Dagliga resor inom särskilda branscher

Har den skattskyldige inte någon särskild arbetsplats, jämställs dagliga resor inom särskilda branscher (t.ex. byggnads- och skogsbranschen) mellan bostad och särskilt arbetsställe med egentliga arbetsresor enligt 72.3 § i ISL. På dem tillämpas alltså inte självrisken om 600 euro eller den övre gränsen om 7 000 euro. Kravet på billigaste fortskaffningsmedel beaktas inte heller. Förutsättningen för likställande med en arbetsresa är likväl att arbetet är tillfälligt under samma förutsättningar som i fråga om egentlig arbetsresa. Om arbetets tillfällighet från och med sakatteåret 2005 har stadgats separat (se följande kapitel).

Ersättningen för resekostnader som erhållits för dagliga resor av arbetsgivaren är skattefri. Har arbetsgivaren inte ersatt dessa resor eller har han ersatt dem endast delvis, är den skattskyldige berättigad till att avdra resekostnaderna till den del som kostnaderna inte har ersatts (HFD 2001/1387 och 1388, se också Skattestyrelsens anvisningar för harmonisering av beskattningen).

Man har rätt att från arbetsgivaren få en skattefri måltidsersättning eller göra motsvarande avdrag för dagliga resor till en särskild arbetsplats inom särskilda branscher. Skattefri måltidsersättning kan inte betalas och avdraget kan inte beviljas, om arbetsgivaren har anordnat arbetsplatsmåltid på den särskilda arbetsplatsen eller i dess omedelbara närhet. såsom arbetsplatsmåltid som arbetsgivaren anordnat betraktas också möjligheten att utnyttja lunchsedel eller annan måltidskupong (se HFD 2003/1439 kapitel 11 ovan och Skatteförvaltningens anvisngar för harmonisering av beskattningen).

Resekostnader för arbetsresa

Arbetsresa

Med arbetsresa avses en resa som den skattskyldige tillfälligt företar till särskilt arbetsställe för utförande av till arbetet hörande uppgifter. I lagen finns inte någon förutsättning för arbetsgivarens order. S.k. uppsökare och frilansarbetare som på eget initiativ sökt sig utanför sin boningsort till ett särskilt arbetsställe är därför nu i samma ställning som de personer som till följd av arbetsgivarens order arbetar i motsvarande omständigheter (HFD 2000/384 och 2002/1205).

Från och med år 2009 betraktas som arbetsresa enligt ISL 72.2 § (946/2008) en resa till arbetsstället också om:

- arbetsstället är beläget någon annanstans än på verksamhetsstället för den egna arbetsgivaren eller ett samfund som hör till samma intressesfär som arbetsgivaren,
- arbetet är tillfälligt på det sätt som avses i 72 a §,
- arbetsstället är beläget mer än 100 kilometer från den skattskyldiges bostad, och
- den skattskyldige på grund av en resa till arbetsstället har övernattat i tillfällig inkvartering som är nödvändig till följd av arbetsställets läge.

Från och med skatteåret 2005 har för tillfälligheten stadgats en tidsfrist (ISL 72a § 1227/2005). Med tillfälligt arbete på ett särskilt arbetsställe avses arbete på samma arbetsställe i högst två år (se närmare kapitel 11, skattefria prestationer). enligt ISL 72a § 2 mom. avses med tillfälligt arbete på ett särskilt arbetsställe likväl arbete i högst tre år på samma arbetsställe, om det är fråga om arbete som pågår under en begränsad tid på ett arbetsobjekt på vilket utförs sådant arbete som till sin natur är tillfälligt arbete och som upphör på arbetsstället när arbetet är slutfört. Dessutom förutsätts att arbetet utförs på ett arbetsställe som befinner sig på mer än 100 kilometers avstånd från den skattskyldiges bostad och egentliga arbetsplats. För den tid som överskrider två år är ersättningarna för resekostnader skattefri inkomst endast när den skattskyldige på grund av en arbetsresa har övernattat i tillfällig inkvartering som är nödvändig till följd av det särskilda arbetsställets läge.

Extra kostnader som hänför sig till arbetsresa till ett särskilt arbetsställe är avdragbara som naturliga avdrag med stöd av 29 § ISkL. Förutsättningen för avdragandet av kostnader är att den skattskyldige inte från sin arbetsgivare har erhållit någon skattefri ersättning för dem.

Enligt ISL 31.7 § som tillämpas från och med skatteåret 2005 en skattskyldig har rätt att i en situation som avses i 72 a § 2 mom. dra av resekostnaderna såsom utgifter för inkomstens förvärvande för den tid som överskrider två år endast i det fall att den skattskyldige på grund av en arbetsresa har övernattat i tillfällig inkvartering som är nödvändig till följd av det särskilda arbetsställets läge. Resekostnader som föranleds av de dagliga resorna har den skattskyldige likväl rätt att dra av på det sätt som anges i 93 §.

Ökade levnadskostnader

Ökade levnadskostnader som uppkommit på basis av resor till en särskild plats för arbetets utförande kan också dras av. Avdraget beviljas likväl inte med samma förutsättningar som om arbetsgivaren skulle vara berättigad att betala de ifrågavarande kostnaderna såsom skattefria resekostnadsersättningar. Avdraget kan enligt huvudregeln göras endast på basis av de verkliga ökade kostnaderna (se närmare kapitel 21, Skatteförvaltningens anvisning för harmonisering av beskattningen).

Skillnaden mellan maximibeloppet för den skattefria kostnadsersättningen och den betalda ersättningen godkändes i rättspraxisen inte som avdrag då den skattskyldige inte visat att de ökade levnadskostnaderna skulle ha varit större än den betalda ersättningen. I rättspraxisen har skärskild uppmärksamhet fästs vid den skattskyldiges egen skyldighet att ge utredning om sina ökade levnadskostnader (HFD 2003/2634, HFD 2003/2858 och HFD 2002/3455).

Storleken av avdraget

Avdraget beviljas på basis av en utredning om kostnaderna. Avdragandet av resekostnader som hänför sig till dylika resor begränsas således inte av i 93 § ISkL avsedd självrisk om 600 euro och inte maximibelopp på 7 000 euro. Resekostnaderna för en arbetsresa som företagits med annat än allmänt fortskaffningsmedel kan emellertid i brist på annan utredning avdras genom att använda de eurobelopp som grund, som anges i Skatteförvalt-

ningens beslut som den årligen utfärdat (HFD 1998/464).

Avdragbara är endast extra kostnader som föranletts av arbetsresan, t.ex. logikostnader, ökade måltidskostnader, resekostnader, kostnader för kontakterna hem samt ökade klädvårds e.dyl. kostnader (se Skatteförvaltningen anvisningar för förenhetligande av beskattningen). Utgifter som kan betraktas såsom den skattskyldiges levnadskostnader får inte avdras som kostnader för inkomstens förvärvande (se HFD 1998/2864, HFD 2000/876).

T.ex. handelsrepresentanter och personer som utför monterings- eller reparationsarbete och som har egentlig arbetsplats får avdra sådana extra kostnader som betraktas såsom kostnader för inkomstens förvärvande och som föranletts av en tillfällig arbetsresa till ett särskilt arbetsställe samt vilka arbetsgivaren inte har ersatt. Utredda verkliga extra kostnader är avdragbara också till den del som de överstiger maximibeloppet av den skattefria ersättningen som Skatteförvaltningens fastställt.

Resor till egentlig arbetsplats

Däremot kan en skattskyldig som kommit till en sådan arbetsplats på annan ort som kan anses som egentlig arbetsplats inte anses ha sådana extra inkvarterings-, måltids- eller andra ökade levnadskostnader som hänför sig till en arbetsresa och som är avdragbara vid beskattningen (HFD 1997/1413).

Tillfälligt vikariat

Extra levnadskostnader som hänför sig till tillfälligt, tidsbestämt vikariat på främmande ort har ansetts vara avdragbara, om personen har varit tjänstledig från sin ordinarie befattning och familjen har bott på orten där den ordinarie befattningen är belägen (se HFD 1982/ 5531 och 1983/2773).

Såsom avdragbara kostnader har betraktats bl.a. extra boende- och måltidskostnader som uppstått av arbetet.

Kostnader som hänför sig till boende på arbetsorten är däremot inte avdragbara, om den ena av makarna under ett år som huvudsyssla har skött en tillfällig, tidsbestämd tjänst utan att han samtidigt har en befattning annanstans, fast den andra av makarna har bott på annan ort i makarnas stadigvarande bostad (se HFD 1984 II 574). Icke avdragbara är också kostnader som hänför sig till boendet på annan ort till följd av auskultering med tilläggskompetens som mål, fast personen var tjänstledig från sin ordinarie befattning då han tillfälligt arbetade som notarie i domsagan (HFD 1983/5005).I avgörandet HFD 2009/2117 betraktades däremot såsom avdragbar hyran för bostaden som fans på auskulteringsorten, då den skattskyldige samtidigt hade annan arbetsplats och bostad också annanstans.

Skattskyldig som var tjänsteledig från sin egen fasta tjänst och handhade en annan tjänst i en annan stad, kunde dra av resekostnaderna mellan sin bostad och arbetsplatsen i den andra kommunen såsom sådana resekostnader mellan bostad och arbetplats som avses i 93.1 § ISkL (HFD 2002/168).

Flera driftställen

Resekostnader är avdragbara även då personen har bedrivit verksamhet på flera orter eller då han har flera befattningar på olika orter. T.ex. en läkare som utövat sitt yrke samtidigt på flera orter är berättigad att avdra resekostnaderna som hänför sig till yrket (se likväl HFD 1997/2101). Högsta förvaltniningsdomstolen har i sitt utslag HFD 1998/2995 ansett att en ögonläkares mottagning på sex olika orter betraktades som egentliga arbetsplatser. Resekostnaderna kunde dras av endast med begränsningar som stadgats i 93 § ISkL. Således har t.ex. en universitetslärare som haft en tillfällig tjänst vid ett universitet på annan ort fått avdra resekostnaderna och övernattningskostnaderna som hänför sig till skötandet av denna tjänst (HFD 1975 II 539).

Också kostnader för resor företagna på samma ort är avdragbara, om den skattskyldiges arbete förutsätter t.ex. att han dagligen

förflyttar sig från ett ställe till annat eller om han har flera befattningar, vilkas skötsel förutsätter att man förflyttar sig från ett driftställe till ett annat. Kostnaderna för resor mellan olika arbetsplatser har godkänts som avdrag enligt det fortskaffningsmedel som den skattskyldige har använt. Kostnaderna för resor mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen har däremot avdragits enligt billigaste fortskaffningsmedel, även när den skattskyldige har haft en bisyssla (se HFD 1982 II 547).

Resekostnader till en sekundär arbetsplats

Den skattskyldige får såsom utgifter för inkomstens förvärvande dra av resekostnaderna för resor till en sekundär arbetsplats samt skäliga logikostnader till den del som arbetsgivaren inte ersatt dem (31.6 § ISkL). Måltidskostnader och andra ökade levnadskostnader är inte avdragbara. Sekundär arbetsplats har definierats i 71 § ISkL. Se kapitel 11, Skattefria prestationer, sekundär arbetsplats.

Resekostnader för resor till en sekundär arbetsplats dras av såsom naturliga avdrag enligt de verkliga resekostnaderna. 600 eurossjälvriskandel och 7 000 euros maximibelopp begränsar således inte dessa avdrag. Om resan görs med annat än allmänt fortskaffningsmedel, beräknas avdraget i enlighet med Skatteförvaltningens årliga beslut om resekostnadsavdrag.

Begränsningar för avdragandet av resekostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen tillämpas likväl på dessa resor till den del som det är fråga om resor mellan en för den sekundära arbetsplatsen nödig inkvarteringsplats och den sekundära arbetsplatsen.

Med skäliga logikostnader avses till exempel hotellrummets pris, men inte till exempel hyra för en flera rums lägenhet, om detta inte till exempel på grund av representationsuppgifter anses vara oundvikligt.

MOTORSÅGS- OCH SKOGSARBETARAVDRAG

Det finns vissa avdrag som ansluter sig till skogsarbete. Avdrag kan beviljas på grund av att man använder egna arbetsredskap (motorsåg, traktor e.dyl.). Skogsarbetaravdraget är ett allmänt avdrag som beviljas på basen av skogsarbete.

Motorsågs- och körredskapsavdraget samt skogsarbetaravdraget får göras endast till den del som totalbeloppet av dem överstiger beloppet av avdraget för inkomstens förvärvande (94 § och 95.1 § 4 p. ISkL).

Motorsågsavdrag

Motorsågsavdraget beviljas en skattskyldig som använt motorsåg eller röjsåg vid fällning av träd, upparbetning av virke, skogsröjning eller annat därmed jämförbart arbete (94.1 § ISkL).

Såsom utgift för förvärvande eller bibehållande av löneinkomst av sådant arbete anses kostnaderna för användningen av sågen till ett belopp om 30 % eller, om den skattskyldige yrkar på detta, 40 % av nämnda löneinkomst (*motorsågsavdrag*). Då ett arbetslag som omfattar två personer har använt samma såg, anses dessa kostnader utgöra 20 % av varderas löneinkomst av ifrågavarande arbete och, om arbetslaget bestått av tre personer, 15 % av envars löneinkomst av sådant arbete.

Motorsågsavdraget beräknas också för en motorsågsersättning som har betalts separat och beskattas såsom förvärvsinkmst (HFD 2011:80).

Såsom utgifter för förvärvande och bibehållande av löneinkomst anses på basis av utredning de verkliga kostnaderna för användning av såg om de är större än ovannämnda utgifter.

Motorsågsavdraget som beviljas på schablonmässiga grunder bör anses täcka samtliga kostnader som den skattskyldige åsamkas av användningen av sågen, även t.ex. resekostnader som förorsakas av underhållet av sågen, om inte den skattskyldige företer en utred-

ning om att hans faktiska kostnader varit större. Motorsågsavdraget täcker sågens kapital-, underhålls- och brukskostnaderna (RP 111/1961 rp).

ARBETSSKYDDSREDSKAP

Anskaffnings- och underhållskostnaderna för arbetsskyddsredskap i skogs- och flottningsarbeten är oberoende av skogsarbetaravdraget avdragsgilla för arbetstagaren till den del arbetsgivaren inte har ersatt dem. Arbetsskyddsredskap är bl.a. arbets- och värmedräkt, regnskydd, lyftkrok samt fällningsbåge. Avdraget kan göras enligt utredningen.

Körredskapsavdrag

Från den skattskyldiges löneinkomst av skogskörslor avdras 60 % av lönen som avdrag för förvärvande och bibehållande av inkomst, i de fall då häst och körredskap eller traktor har använts vid körslorna. Från den skattskyldiges löneinkomster av andra körslor än från skogskörslor är avdraget 50 %.

Kostnaderna för användning av häst och körredskap samt traktor kan godkännas till större belopp enligt utredning om verkliga kostnader.

Motorsågs- och körredskapsavdrag beviljas endast till den del som de överstiger beloppet av avdraget för inkomstens förvärvande. (Se även senare Avdraget för inkomstens förvärvande). Avdragen görs på tjänstens vägnar. Stadgandena ovan tillämpas inte på inkomsterna som beskattas enligt GSL.

Skogsarbetaravdrag

Om den skattskyldiges lön av skogsarbete utgör minst en tredjedel av hans förvärvsinkomster, anses som hans utgifter för förvärvande och bibehållande av denna löneinkomst ytterligare 5 % av ifrågavarande lön, dock högst 240 euro(*skogsarbetaravdrag*, 94.3 § ISkL). Avdraget beviljas alltså till sitt fulla belopp, om lönen för skogsarbete utgör minst 4 800 euro per år. Avdraget beviljas både vid stats- och kommunalbeskattningen.

Avdraget görs endast från lön av avverkning, upparbetning av virke samt för skogsröjning och därmed jämförligt arbete. Däremot beviljas avdraget inte till exempel för skogskörslor eller andra körslor och inte för i skogssådd, -plantering eller -stämpling förvärvad löneinkomst. Avdraget beviljas utöver s.k. motorsågsavdrag och utöver p.g.a. utredning avdragbara kostnader för inkomstens förvärvande och betraktas såsom kostnad för förvärvande och bibehållande av inkomst.

Vid bedömandet av förutsättningarna för skogshuggaravdraget jämförs lönen av ovan avsedda skogsarbete, från vilken inte avdragits motorsågsavdrag eller andra avdrag för inkomstens förvärvande, med den skattskyldiges förvärvsinkomster. Utgör inkomsten av skogsarbete minst en tredjedel av den skattskyldiges inkomster, görs avdraget utan den skattskyldiges yrkande.

AVDRAG FÖR INKOMSTENS FÖRVÄRVANDE

Den skattskyldige får från sin löneinkomst som avdrag för inkomstens förvärvande avdra 620 euro, likväl högst löneinkomstens belopp(95.1 § 1 p. ISkL). Naturliga avdrag från löneinkomsten får avdras endast till den del som deras totalbelopp överstiger beloppet av avdraget för inkomstens förvärvande. Avdraget för inkomstens förvärvande görs på tjänstens vägnar.

Medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer, avgifter till arbetslöshetskassor och den avdragbara delen av kostnaderna för resor mellan bostad och egentlig arbetsplats (93 § ISkL) får emellertid avdras särskilt i sin helhet.

Inkomst som berättigar till avdraget

Avdraget för inkomstens förvärvande får göras endast från löneinkomsterna. Om begreppet lön se kap 9, Lön.

Avdrag för inkomstens förvärvande beviljas alla som har haft löneinkomst. Utgifterna för förvärvande och bibehållande av löneinkomst

förutom medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer och avgifter till arbetslöshetskassor samt kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats får enligt företedd utredning avdras endast till den del som totalbeloppet av dem överstiger beloppet av avdraget för inkomstens förvärvande.

Inget avdrag för inkomstens förvärvande

Avdraget för inkomstens förvärvande kan inte göras bl.a. från olika pensionsinkomster, fastän de skulle basera sig på ett arbets- eller tjänsteförhållande eller från inkomster enligt 6 § L om förskottsuppbörd. Avdraget görs inte heller från värdet av leveransarbete.

Löneinkomst är inte heller förmåner baserade på sysselsättning såsom arbetslöshetsdagpenning, utbildningsstöd och andra motsvarande förmåner och för dem beviljas således inte något avdrag för inkomstens förvärvande. Kostnader som hänför sig till förvärvande av dylik inkomst, t.ex. nödvändiga resekostnader för vilka någon ersättning inte erhållits avdras oberoende av avdraget för inkomstens förvärvande.

Avdragbara kostnader

Sådana kostnader för inkomstens förvärvande som får avdras endast till den del de överstiger avdraget för inkomstens förvärvande är bland annat löneutgifter och pensioner, om vilka stadgas i 31 § ISkL, kostnader för anskaffning av facklitteratur samt kostnader föranledda av skötseln av ett statligt förtroendeuppdrag.

Hit hör också bl.a. arbetsdräkts-, arbetsredskaps- och arbetsrumsavdrag samt studiekostnaderna som hänför sig till upprätthållande av yrkeskunnighet. Är beloppet av dylika naturliga avdrag mindre än avdraget för inkomstens förvärvande, beviljas den skattskyldige endast avdraget för inkomstens förvärvande.

Kostnader för uniform eller arbetsdräkt

Kostnaderna för av den skattskyldige i arbetet använd beklädnad är i allmänhet levnadskostnader. De kan därför i de flesta fall inte anses som avdragsgilla.

Om anskaffningsutgifterna för uniform eller arbetsdräkt på grund av dräktens begränsade användning eller på grund av av arbetet förorsakad speciell förslitning eller annan sådan orsak står i väsentlig disproportion till, vad den skattskyldiges beklädnadskostnader skulle vara annars, kan ett skäligt belopp beviljas honom i avdrag för utgifter förorsakade av uniformens eller arbetsdräktens användning.

Begränsad användning av arbetsdräkt

I rättspraxis (HFD 1988 B 551) har bl.a. de kostnader som en biträdande professor åsamkats av anskaffningen av en frack godkänts som avdrag på grund av den begränsade användningen av dräkten. Med samma motivering kan såsom avdragsgill anses även en musikers eller någon annan scenartists dräkt då den avviker sig från det sedvanliga.

Skyddsbeklädnad

Tvätt- m.fl. kostnader för skyddsdräkter och -rockar, som krävs på grund av arbetets art är således avdragbara. Kostnaderna är avdragbara då arbetet är speciellt smutsigt (t.ex. granskare av tryckkärl), arbetets art fordrar användning av för nedsmutsning ömma, t.ex. vita skyddsdräkter (bl.a. bagare och sjukvårdspersonal) eller då arbetsförhållandena sliter en omgång kläder mera än vanligt (t.ex. kriminalpoliser).

Skyddsbeklädnaden omfattar skyddsdräkt, skyddsrock eller motsvarande klädesplagg som tjänste- eller befattningshavaren är skyldig att använda i sin tjänsteutövning. Ordnar arbetsgivaren skyddsbeklädnaden, kan det inte beviljas något avdrag för kostnader som hänför sig till anskaffningen eller användningen av en arbetsdräkt.

Uniform

Till tjänstemän vilka är skyldiga att använda uniform, har staten erlagt uniformsbidrag så att den erlagt en viss del av uniformens an-

skaffningskostnader. Detta bidrag har varit 90 % av anskaffningspriset på grundanskaffningen samt för nyanskaffningens del 60 % av anskaffningspriset på ekiperingsartikel eller tillbehör till uniformen. Skillnaden kan betraktas som avdragsgill kostnad för inkomstens förvärvande (HFD 1982/3456).

Till kriminalpoliser som inte använder uniform erläggs beklädnadsbidrag. Beklädnadsbidraget är skattepliktig inkomst, men den skattskyldige har rätt att på basis av företedd utredning avdra sådana utökade beklädnadskostnader som uppstått av särskild förslitning eller annan sådan orsak. I avsaknad av annan utredning uppskattas kostnadernas belopp med beaktande av den synnerliga förslitning som kriminalpolisens arbete medför.

Kostnader för arbetsrum

Skattskyldig som utför förvärvsarbete hemma, får avdra kostnaderna för arbetsrummet såsom kostnader för inkomstens förvärvande. Avdragbara kan vara t.ex. hyra samt kostnaderna för uppvärmning, belysning och städning. Förutsättningen för att få avdraget är att arbetsgivaren inte har ordnat något arbetsrum eller att i arbetet eller uppdraget ingår mycket hemarbete. Också de skattskyldiga som använt arbetsrum i samband med bostaden för förvärvande av betydande biinkomster är berättigade till avdrag för arbetsrum (se Skatteförvaltningens anvisningar för förenhetligande av beskattningen).

Avdrag för arbetsrum kan beviljas t.ex. fri lancer reporter, lärare, disponent vars befattning är en bisyssla eller en kommittäns sekreterare.

I rättspraxis har avdrag för arbetsrum godkänts bl.a. för ledamöterna i högsta domstolarnas och hovrätterna. Det skall emellertid beaktas att domstolarnas ledamöter och föredraganden nuförtiden oftast har ett arbetsrum ordnat av arbetsgivaren.

Flyttningskostnader

Flyttningskostnader är icke avdragbara levnadskostnader, då den skattskyldige flyttar till annan ort i början av arbetsförhållandet. Kostnaderna för flyttningen i samma arbetsgivares tjänst är inte heller avdragbara, om arbetstagaren på eget initiativ söker sig till annan ort (HFD 1974 II 547).

Måste den skattskyldige under arbetsförhållandet på arbetsgivarens order flytta på grund av att arbetsplatsen flyttat annanstans, kan egentliga flyttningskostnader avdras som utgifter för inkomstens förvärvande (HFD 1985 II 566). Se även kapitel 9, Flyttningsbidrag.

Representationsutgifter

Löntagare har vanligen inte representationsutgifter som kan betraktas såsom kostnader för inkomstens förvärvande, varför avdraget i praktiken beviljas mycket sällan.

T.ex. försäljare och affärers representanter får från sin inkomst avdra dem åsamkade representationsutgifter, ifall deras arbetsgivare inte har ersatt dessa utgifter.

Representationsutgifterna är utgifter, förorsakade av gentemot kunder, affärsbekanta och andra personer riktad sedvanlig gästfrihet eller annan uppmärksamhet, genom vilken man strävar efter att skapa nya affärskontakter, att bevara eller förbättra gamla sådana eller att annars främja verksamheten.

Egna arbetsredskap och egen utrustning

Har löntagaren själv varit tvungen att anskaffa sig samt hålla i skick arbetsredskap som han behöver i sitt arbete, får han från sina löneinkomster avdra kostnaderna för dem. Avdraget har beviljats t.ex. följande grupper av arbetstagare: bleckslagare, modellsnickare, snickare, timmermän, handformare, cementarbetare, plattläggare, murare och rappare.

Datorer

Kostnaderna för anskaffning av datorer har under de senaste åren blivit allmännare som kostnader för inkomstens förvärvande. Högsta förvaltningsdomstolen samlade fem fall för att avgöras tillsammans. I vart och ett av fallen kom man fram till ett individuellt avdrag som

avskrivning på anskaffningsutgiften enligt hur mycket den skattskyldige använt dator i sitt arbete och hur nödvändig den varit (HFD 1991/5009-5013).

Avdragande av en utgift

Underhållskostnader och anskaffningspriset av mindre arbetsredskap och anläggningar avdras under året då de betalats. Anskaffningspriset av större maskiner och anläggningar vilkas sannolika användningstid är över tre år, avdras med högst 25 %:s avskrivningar från det oavskrivna anskaffningspriset av föremålet. Se kapitel 17, Avskrivningar av förnödenheter använda i inkomstförvärv.

Skäliga årliga underhållskostnader för specialutrustningen som är nödvändiga i arbetet samt värdeminskningar av dem är avdragbara. Det är närmast militärpersoner som är tvungna att anskaffa dylika specialredskap, medan arbetsgivaren bekostar bl.a. specialutrustningen för poliser och järnvägsmän.

Avdrag för inkomstens förvärvande och ersättning för kostnader föranledda av arbetets utförande

Om den skattskyldige med stöd av 15 § FörskL ersatts kostnader föranledda av arbetet, undersökes vid beskattningen, om de erlagda ersättningarna bör betraktas som skattefria vid den slutliga beskattningen.(se Skatteförvaltningens anvisningar för förenhetligande av beskattningen)

Kostnader föranledda av arbetets utförande (15 § FörskL)

Av kostnader som ansluter sig till arbetet har endast ersättningar för resekostnader stadgats skattefria i ISkL (71-73 § ISkL). Enligt 15 § FörskL betraktas ersättningen för kostnader som hänför sig till arbetets utförande inte såsom lön. Arbetsgivaren kan alltså utan att han verkställer förskottsinnehållning betala kostnadsersättningar vilka enligt ISkL är skattepliktig inkomst.

Varken medlemsavgifter till arbetsmarknadsorganisationer, avgifter till arbetslöshetskassor, kostnader för resor avsedda i 72.3 § ISkL eller utgifter för anskaffning av facklitteratur är kostnader föranledda av arbetets utförande. De är således inte sådana kostnader som kan ersättas utan förskottsinnehållning.

Ordnar arbetsgivaren gemensam transport för sina anställda till egentlig arbetsplats och tillbaka utan ersättning, betraktas en dylik förmån inte såsom lön.

Ersättning av kostnader

Arbetsgivaren kan ersätta kostnader föranledda av arbetets utförande genom att han utöver avtalad penninglön utbetalar dem på basis av löntagarens utredning.

Om den skattskyldige för arbetets utförande haft sådana vid beskattningen avdragbara kostnader för vilka han inte får någon särskild ersättning, får dylika kostnader, t.ex. kostnader för en försäkringsagent, avdras från lönebeloppet före förskottsinnehållningen.

Skattepliktiga kostnadsersättningar

Är av arbetsgivaren erlagd kostnadsersättning inte skattefri inkomst, tilläggs den till den skattepliktiga löneinkomsten. Kostnaderna för inkomstens förvärvande avdras på basis av företedd utredning till den del som det sammanlagda beloppet av kostnaderna överstiger beloppet av avdraget för inkomstens förvärvande.

Har kostnaderna avdragits från lönen före förskottsinnehållningen, räknas hela lönebeloppet till skattepliktig löneinkomst vid beskattningen och kostnaderna föranledda av arbetets utförande avdras som naturliga avdrag till den del som de överstiger avdraget för inkomstens förvärvande.

Man förfar på detta sätt också, då avdraget från lönen före förskottsinnehållningen har gjorts enligt procent.

Enligt procentbelopp kan ersättas användningen av en häst eller en traktor i skogsarbeten (60 %) och i övriga arbeten (50 %) samt användningen av en motor- och en röjsåg vid fällning av träd, upparbetning av virke, skogs-

röjning eller annat med skogsröjning jämförbart arbete. Om bara en person använder sågen, utgör kostnadsandelen 30 %. Såsom kostnadsandel kan på basis av den skattskyldiges begäran uträknas 40 %. Då ett arbetslag som omfattar två personer använder samma motor- eller röjsåg, är kostnadernas andel 20 %. Då arbetslaget består av tre personer, är den 15 %.

Kostnadsandelen för en försäkringsagent vars befattning sköts som bisyssla utgör 15 %. Kostnadsandelen kan dock inte beaktas, om ombudet sköter sitt arbete vid sidan av sitt egentliga arbete och får använda arbetsgivarens telefon, kontorsmaskiner och övriga arbetsredskap i sitt ombudsarbete.

Vid betalning av ersättningar för användningen av på en fotografi baserad upphovsrätt, får såsom andel för material- och redskap i brist på annan utredning beräknas 20 % av ersättningens belopp.

Kostnader för en arbetsresa

Skattefria ersättningar är t.ex. resekostnadsersättningar som erhållits för arbetsresa, om de till betalningsgrunder och belopp motsvarar Skatteförvaltningens kostnadsbeslut som den utfärdar årligen. Ersättningar för dagliga resor inom särskilda branscher är skattefria, om de har erlagts enligt de grunder som fastställts i kostnadsbeslutet.

Ersättningar för resor mellan bostad och egentlig arbetsplats samt för veckosluts- och andra dylika resor som företagits under en arbetskommendering och andra motsvarande resor är däremot i sin helhet skattepliktig löneinkomst. Kostnaderna för dylika resor får avdras i enlighet med 93 § och 95 § 3 punkten ISkL oberoende av avdraget för inkomstens förvärvande.

Kostnader för arbetsredskap och material

Begreppet inkomst torde inte omfatta ersättningar för sådana på utredningar baserade kostnader för arbetsredskap och material som arbetsgivaren vanligen betalar och vid erläggandet av vilka arbetstagaren kan anses ha verkat som representant för arbetsgivaren.

Familjevårdarens vårdkostnadsersättning betraktas inte såsom skattefri ersättning i rättspraxisen (HFD 1983 II 569). Principen som framgår av beslutet tillämpas även på andra kostnadsersättningar som inte är skattefria. Kostnaderna som åsamkats den skattskyldige utreds och avdras till den del som de överstiger beloppet av avdraget för inkomstens förvärvande.

AVDRAG FRÅN NETTOFÖRVÄRVSINKOMSTEN VID STATS- OCH KOMMUNALBESKATTNINGEN

Nettoförvärvsinkomst

Nettoinkomsten är det belopp som man får då man från den skattepliktiga förvärvsinkomsten avdrar de naturliga avdragen (30.3 § ISkL). Till nettoförvärvsinkomsten räknas även från utlandet erhållna skattepliktiga inkomster. Sjöarbetsinkomsten som berättigar till avdraget för sjöarbetsinkomst räknas också till nettoförvärvsinkomsten. Kapitalinkomsterna inverkar däremot inte på beloppet av nettoförvärvsinkomsten

Pensionsförsäkringspremieavdrag

Begrepp

Obligatorisk pensionsförsäkring är en försäkring som den försäkrade eller arbetsgivaren med stöd av ett bindande stadgande i lagen eller ett kollektivavtal e.dyl. är skyldig att teckna. Lagstadgad pensionsförsäkring är ett mera omfattande begrepp. Det täcker även pensionsförsäkringar, om vars villkor stadgas i lagen och som det är frivilligt att teckna (t.ex. registrerad tilläggspension). Det finns ytterligare individuella, frivilliga pensionsförsäkringar.

Egna pensionsförsäkringar till kapitalinkomstbeskattningen

Beskattningen av frivilliga individuella pen-

sionsförsäkringar som den skattskyldige och dennes make tagit har flyttats över till kapitalinkomstbeskattningen (ISL 772/2004). Försäkringspremierna dras av från kapitalinkomsterna och pensionen beskattas som kapitalinkomst. Pensionen beskattas likväl som kapitalinkomst till den del som dess premier har på sin tid dragits av från förvärvsinkomsterna.

Avdragbarheten av pensionsförsäkringspremier

Pensionsförsäkringspremier erlagda av en fysisk person är avdragbara antingen helt eller delvis (ISL 54 d och 96 §). Vissa försäkringspremier såsom premier för en pensionsförsäkring med engångspremie kan inte alls avdras.

Förlust fastställs inte på grund av en pensionsförsäkringspremie, eftersom ifrågavarande avdrag görs från nettoförvärvsinkomsten (118 och 30.3 § ISkL).

Obligatoriska och lagstadgade försäkringspremier (96.1 § ISkL)

Arbetstagarens lagstadgade pensionspremie och arbetslöshetsförsäkringspremie (4,7 % av bruttolönen som betalts för arbetethos personer under 53 år och 60 % hos personer som fyllt 53 år under 2011) är avdragbara i sin helhet. Sjukförsäkringens dagpenningspremie är också en avdragbar försäkringspremie. Dessa avdrag är personliga, de kan inte överföras till make. Obligatoriska pensionsförsäkringspremier kan avdras antingen i den egna eller i makens beskattning.

Helt avdragbara är även försäkringspremierna för en lagstadgad pensionsförsäkring och registrerat tilläggspensionsskydd i anslutning till dylik försäkring som ordnats kollektivt i en pensionsstiftelse eller pensionskassa. Registrerade tilläggspensionssystem har avstängts från början av år 2001. Gällande arrangemang förblir i kraft men till dem kan tas nya försäkrade endast i undantagsfall.

Också premierna för ett tilläggspensionsskydd som ordnats kollektivt i ett försäkringsbolag är avdragbara i sin helhet, ifall förmånerna av det på detta sätt ordnade tilläggspensionsskyddet motsvarar högst det registrerade tilläggspensionsskyddet Nivån av det registrerade tilläggspensionsskyddet kan också i fortsättningen tillämpas som kriterium, även om nya försäkrade inte tas med i systemet.

Försäkringspremier för lagstadgade pensionsförsäkringar minskar inte avdragsrätten av försäkringspremierna för individuella, frivilliga försäkringar. Om t.ex. en person betalar en del av premierna för en av arbetsgivaren tecknad kollektiv pensionsförsäkring, får han utöver detta avdra även sina egna frivilliga pensionsförsäkringspremier.

Makens pensionsförsäkringspremier

Arbetstagarens pensionspremie och arbetslöshetsförsäkringspremie samt sjukförsäkringens dagpenningspremi eär personliga avdrag, som inte kan överföras för att göras vid beskattningen av den andra maken. Till maken kan överföras premier av obligatoriska pensioner. En förutsättning för att den skattskyldiges egna eller makens pensionsförsäkringspremier är avdragsgilla är ytterligare att premier för samma försäkring inte har dragits av från inkomst av näringsverksamhet eller av lantbruk.

Premierna för en obligatorisk pensionsförsäkring dras av från den makes förvärvsinkomst som har yrkat på avdrag. Yrkandet skall framställas innan beskattningen för avdragsåret har slutförts. Om avdraget inte kan göras så som makarna har yrkat, görs avdraget i första hand från den makes inkomster vars nettoförvärvsinkomst i statsbeskattningen är större (ISL 96.3 §).

Pensioner av frivilliga pensionsförsäkringar kan inte överföras till maken.

Av arbetsgivaren tagna pensionsförsäkringar

Kollektivt ordnat tilläggspensionsskydd

Premierna för kollektivt tilläggspensionsskydd som arbetsgivaren betalt anses inte såsom lön oberoende av premiens belopp.

Dessa premier minskar inte löntagarens övriga avdragsrätt.

En försäkring enligt FöPL är alltid en individuell försäkring. Av personer som omfattas av FöPL kan emellertid bildas en grupp för vilken det tas en kollektiv, icke formbunden tilläggspensionsförsäkring. Premien är avdragbar, om pensionsbeloppet inte överstiger registrerbara FöPL-tilläggsförmåner fastställda av social- och hälsovårdsministeriet med stöd av 11 § FöPL.

Om arbetstagaren är med i ett kollektivt pensionsarrangemang före 6.5.2004 och betalar premier för en av arbetsgivaren tecknad kollektiv pensionsförsäkring, är de helt avdragbara i hans beskattning förutsatt att förmånerna av det ordnade tilläggspensionsskyddet motsvarar högst det registrerade tilläggspensionsskyddet. Avdragandet av premierna minskar inte hans övriga avdragsrätt.

Personkretsen i en kollektiv pensionsförsäkring kan variera under den tid då försäkringen är i kraft. Personer som hör till gruppen går på pension eller flyttar över till en annan arbetsgivare och nya kommer i stället. Avdragsrätten av löntagarnas egen betalningsandel i ett pensionsarrngemang kan således vara olika.

Avdragsrätten av egen betalningsandel hos personer i en kollektiv pensionsförsäkring är avvikande i sådana fall där löntagaren kommit med i pensionsarrangemanget 6.5.2004 eller senare. Han får dra av premier från sina förvärvsinkomster högst 5 % av lönen som respektive arbetsgivare betalt, likväl högst 5 000 euro.

Exempel

Arbetsgivaren har år 2001 tagit en kollektiv pensionsförsäkring för ledningsgruppen som omfattar 5 personer, X medräknad. Förmånerna motsvarar högst det registrerade tilläggspensionsskyddet. År 2009 är X:s andel av premien 5 000 euro. Premine fördelas så, att arbetsgivaren betalar 500 euro och X betalar 4 500 euro. X:s lön är 80 000 euro.

X får dra av hela sin pensionsandel, eftersom han var med i arrangemanget före 6.5.2004. Omhan skulle ha komit med i arrangemanget efter den nämnda tidpunkten, skulle han få dra av 500 euro (arbetsgivarens betalningsandel).

Pensionsförsäkringspremier utgör lön - avdragsrätt

Från och med år 2005 betraktas som lön försäkringspremierna som arbetsgivaren betalt till den del som beloppet som betalts under året överskrider 8 500 euro. Löntagaren får inte längre dra av i sin egen beskattning försäkringspremier som betraktas som lön.

Flera pensionsförsäkringar

Egen och av arbetsgivaren tecknad pensionsförsäkring

Personen kan ha både av arbetsgivaren tecknad och egen individuell, frivillig pensionsförsäkring. Försäkringen som arbetsgivaren tecknat är inte någon förmån som betraktas såsom lön, ifall försäkringspremierna som arbetsgivaren betalt uppgår till högst 8 500 euro.

Företagarnas pensionsförsäkringspremier

Obligatoriska och andra lagstadgade pensionsförsäkringspremier för en privat rörelseidkare eller yrkesutövare sam lantbruksföretagare är helt avdragbar. .

Endast obligatoriska pensionsförsäkringspremier kan avdras som kostnader för inkomstens förvärvande från inkomsten av jordbruket och näringsverksamheten. Från förvärvsinkomsten kan enligt inkomstskattelagen avdras förutom obligatoriska premier (vilka inte har avdragits från näringsinkomsten) även andra lagstadgade och frivilliga premier.

Av olycksfallsförsäkringspremierna är även frivilliga premier avdragbara från näringsinkomsten. I fråga om lantbruksföretagare är av de frivilliga olycksfallsförsäkringspremierna avdragbara endast premierna för OFLA-olycksfallsförsäkringar för fritid.

Från och med år 2009 kan en stipendiat

vara försäkrad enligt pensionslagen för lantbruksföretagare för sitt arbete med stöd av stipendium (990/2008). Stipendiaten kan med stöd av den allmänna bestämmelsen i ISL 96 § dra av försäkringspremierna som han betalt. Premierna för grupplivförsäkringen samt olycksfallsförsäkringen som ansluter sig till stipendiatens LFöPL – försäkring (992/2008) dras av med stöd av ISL 96.5 § (1251/2009).

Periodiskt understöd

Periodiskt understöd, som på basis av en frivillig förbindelse eller annan förpliktelse periodiskt betalas till make som till följd av söndring i äktenskapet bor varaktigt åtskils eller till en tidigare make, utgöt inte skattepliktig inkomst för mottagaren (91 § ISL). Detta gäller för ett periodiskt understöd som utbetalas både på bestämda tider och som engångsprestation. Ett periodiskt understöd är motsvarigt inte heller en avdragbar utgift i beskattningen.

Sjöarbetsinkomstavdrag

Sjömansyrkets specialförhållanden beaktas vid beskattningen av sjöarbetsinkomst genom att ett avdrag för sjöarbetsinkomst beviljas på grund av sjöarbetsinkomst. Om avdraget för sjöarbetsinkomst stadgas i 97 § inkomstskattelagen. Avdraget för sjöarbetsinkomst beviljas endast en sjöman som är allmänt skattskyldig i Finland och som arbetar på ett finländskt fartyg. Till och med år 2005 beviljades sjöarbetsinkomstavdraget endast för allmänt skattskyldiga, men begränsningen slopades från och med år 2006 (858/2005).

Sjöarbetsinkomst beviljas också en sjöman som arbetar ombord på ett utländskt fartyg.

Avdraget för sjöarbetsinkomst som beviljas från nettoförvärvsinkomsten utgör 18 % av sjöarbetsinkomsten vid statsbeskattningen, dock högst 6 650 eurooch 30 % vid kommunalbeskattningen, dock högst 11 350 euro.

Cross-tradeavdrag

För dem som arbetar i fjärr- och s.k. cross-tradetrafik (i trafiken mellan s.k. tredje länder) beviljas avdraget förhöjt vid kommunalbeskattningen. Förhöjningen är 170 euro för varje hel kalendermånad under vilken fartyget inte anlöper finsk hamn eller annars rör sig inom finskt territorium och under vilken den skattskyldige arbetar på fartyget (s.k. cross-tradeavdrag). Förhöjningen beviljas inte för den kalendermånad under vilken resan inletts, om inte avgångsdagen är den första dagen i kalendermånaden. Förhöjningen beviljas däremot för den månad resan avslutas, trots att resan upphör mitt i kalendermånaden (om förutsättningarna för avdraget för sjöarbetsinkomst se kapitel 8).

Avdrag på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga

Förutsättningar

Har en skattskyldigs skattebetalningsförmåga med beaktande av de inkomster och den förmögenhet som står till hans och hans familjs förfogande av någon särskild orsak nedgått väsentligt, avdras från inkomsten ett skäligt belopp (98 § ISkL).

Skattebetalningsförmågan skall vara väsentligt nedsatt, för att avdrag på denna grund skall kunna beviljas. Om skattebetalningsförmågan har nedsatts väsentligt eller inte, skall prövas särskilt för varje enskilt fall. Skattebetalningsförmågan beror i första hand på de inkomster och den förmögenhet som står till den skattskyldiges och hans familjs förfogande. Då beaktas även skattefria inkomster och olika sociala bidrag (se Skatteförvaltningens anvisningar för förenhetligande av beskattningen).

Avdragets belopp

Avdragets maximibelopp är 1 400 euro oberoende av om den nedsatta skattebetalningsförmågan beror på en eller flera orsaker. Avdraget beviljas i hela hundra euro.

Särskilda orsaker

Såsom särskilda avdragsorsaker nämns i lagen uttryckligen försörjningsplikt, arbetslöshet

och sjukdom. Dessa grunder är endast exempel, men deras betydelse kan anses såsom poängterade vid prövningen av huruvida avdraget skall beviljas. Invaliditet som berättigar till avdrag på grund av andra stadganden, nämns inte i lagen som speciell grund för beviljande av avdraget för nedsatt skattebetalningsförmåga. Den skattskyldiges ålder kan som sådan inte heller anses utgöra en faktor som nedsätter skattebetalningsförmåga. Syftet med pensionsinkomstavdragssystemet är att trygga ställningen för i synnerhet pensionärer med små inkomster.

Försörjandet av eget barn eller någon annan som man har vård om eller erläggande av försörjningsbidrag kan enligt lagens nuvarande ordalydelse vara godtagbara orsaker för beviljandet av avdraget. Den som är berättigad till underhållsskyldighetsavdrag beviljas emellertid endast undantagsvis avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga på basen av försörjningsplikt.

Såsom särskild avdragsgrund kan även betraktas skötsel av en utvecklingsstörd, ett CP-barn eller ett hörselskadat barn i hemvård (HFD 1971/3461, HFD 1979/2056). Även i dessa fall bör man pröva, om beviljandet av avdrag är skäligt med hänsyn till den skattskyldiges inkomst och förmögenhet.

Sjukdomskostnader

På basis av kostnader som enbart beror på sjukdom kan den skattskyldiges skattebetalningsförmåga anses ha blivit väsentligt nedsatt endast om det totala beloppet av den skattskyldiges och hans familjs sjukdomskostnader under skatteåret uppgår till minst 700 euro och samtidigt utgör 10 procent av nettokapital- och nettoförvärvsinkomster hos skattskyldig som begär avdraget (98.2 § ISkL). Som familjemedlemmar betraktas den skattskyldiges make och minderåriga barn.

De exceptionellt stora sjukdomskostnader som definierats i det andra momentet anses som i lagen avsedd speciell orsak vid bedömningen av, om den skattskyldiges skattebetalningsförmåga har nedgått väsentligt. Kostnaderna för en diet som diabetes, keliaki eller annan sjukdom förutsätter kan således utgöra grunden för beviljande av avdraget (HFD 1979 II 596). Även om förutsättningarna för 98.2 § ISkL (700 euro och 10 procent) skulle uppfyllas, beaktas vid prövningen av avdragets beviljande alltid först de gemensamma inkomster och den förmögenhet som den skattskyldige och hans familj har till sitt förfogande (HFD 1996/1298).

Studier och arbetslöshet

Små inkomster på grund av studier berättigar vanligen inte till avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga.

Skattebetalningsförmågan torde inte heller kunna anses ha nedgått på grund av arbetslöshet på det sättet att en arbetslös person enbart på denna grund borde beviljas ett särskilt avdrag. Är den skattskyldige långtidsarbetslös, skall förutom arbetslösheten beaktas även den arbetslösa personens försörjningsplikt, skulder och inkomster samt andra faktorer som inverkar på den arbetslösa personens skattebetalningsförmåga och det skall prövas, om det avdrag som beviljas på basis av väsentligt nedsatt skattebetalningsförmåga skall beviljas honom.

Överskuldsättning

Såsom särskild orsak som nedsätter skattebetalningsförmåga anses vanligen inte överskuldsättning som beror på den skattskyldiges egna handlingar, t.ex. att den skattskyldige har anskaffat sig en bostad som är för dyr med tanke på hans inkomstnivå. Avdraget beviljas inte heller enbart på den grund att räntorna för den skattskyldiges skulder är mycket stora. Beror överskuldsättningen däremot på att den skattskyldige har köpt en ny bostad innan han sålt sin gamla bostad och att han trots försök inte har lyckats sälja sin gamla bostad inom en rimlig tid, kan detta anses som en speciell orsak som nedsätter skattebetalningsförmågan. Även i denna situation skall den inkomst och den förmögenhet som står

till den skattskyldiges och hans familjs förfogande beaktas vid prövningen av avdraget.

Borgensansvar

Om den skattskyldige som borgensman har varit tvungen att betala skulder som han gått i borgen för och räntorna för dem, kan avdraget för nedsatt skattebetalningsförmåga vanligen inte beviljas endast på denna grund. Har borgensansvaret lett till att den skattskyldige på grund av borgensansvaret varit tvungen att till exempel sälja egendom, kan detta vara en särskild faktor som nedsätter skattebetalningsförmågan.

Avdragsår

Avdraget kan beviljas, fast grunden för nedsatt skattebetalningsförmåga skulle ha uppkommit först under beskattningsåret.

Avdraget kan också beviljas dödsboet efter en person som avlidit under skatteåret.

Om förutsättningarna för beviljande av avdraget för nedsatt skattebetalningsförmåga tydligt framgår av skattedeklarationen, görs avdraget även utan den skattskyldiges anhållan.

Avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga kan beviljas båda makarna, om grunderna för beviljande av avdraget existerar.

En förutsättning för beviljande av avdraget var att den skattskyldige åtminstone en del av skatteåret hade bott i Finland (allmänt skattskyldig). Från och med skatteåret 2006 begränsas avdraget inte mera till allmänt skattskyldiga (858(2005).

Donationsavdrag för fysiska personer

År 2009, 2010, 2011 och 2012 tillämpas ISL 98 a § (946/2008) där det bestäms om donationsavdrag för fysiska personer. Fysiska personer och dödsbon får från sin nettoförvärvsinkomst dra av en penningdonation på minst 850 euro och högst 250 000 euro som gjorts för att främja vetenskap eller konst till ett universitet eller en högskola inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet som får offentlig finansiering eller en universitetsfond i anknytning till dessa.

AVDRAG FRÅN NETTOFÖRVÄRVSINKOMSTEN VID STATSBESKATTNINGEN

Pensionsinkomstavdraget vid statsbeskattningen

Från och med skatteåret 2006 kan alla de som får pensionsinkomster få ett pensionsinkomstavdrag i statsbeskattningen, som avses i ISL 100 §, om förutsättningarna för avdraget uppfylls. ISL 107 §, som begränsade avdragsrätten hos dem som bodde en del av året i Finland har slopats genom lagen 858/2005. .

Pension

En pension utbetalas vanligen på basis av en lagstadgad eller/och individuell pensionsförsäkring. Pensionen kan också basera sig på annan försäkring än en pensionsförsäkring. Den kan också vara baserad på en privaträttslig rättshandling såsom ett köp eller testamente och i vissa fall även på rättens utslag. Det är på grund av pensionsinkomstavdraget viktigt att skilja åt pensionsinkomsten från övriga försäkringsersättningar samt periodiska prestationer (se kapitel 10, ”Pension eller annan inkomst”).

Följande inkomster kan nämnas som exempel på pensionsinkomster:

1. folkpension, familjepension enligt familjepensionslagen och barnpension
2. lagstadgade arbets-, tjänste- och företagarpensioner
3. pensioner som arbetsgivare betalt till förutvarande arbetstagare på grund av arbetsförhållande
4. pensioner som grundar sig på individuell pensionsförsäkring
5. pensioner som grundar sig på annan frivillig personförsäkring till vilka hör pensioner som grundar sig på frivillig olycksfalls- och sjukförsäkring
6. pension som grundar sig på obligatoriskt olycksfallsskydd

7. fortlöpande ersättning eller pension som bygger på obligatoriskt trafikskadeskydd

8. såsom skadestånd erhållen invaliditetspension för långvarig eller bestående invaliditet

9. pensioner som bygger på olika rättshandlingar, såsom köp, testamente och gåva

10. av staten 1.1.1984 eller senare beviljad pension eller familjepension för vetenskaplig, konstnärlig eller annan förtjänstfull verksamhet

En pension kan ha erhållits förutom i pengar även i form av till exempel naturaförmån eller nyttjanderätt till fastighet. Pensionsinkomstavdraget beviljas även på basis av sådan i utlandet erhållen pensionsinkomst som här betraktas som skattepliktig inkomst. Särskild ersättning till make till tjänsteman inom utrikesrepresentationen (657/89) likställs med pension, vilket betyder att även pensionsinkomstavdrag beviljas på basis av den.

Inget pensionsinkomstavdrag

Pensionsinkomstavdraget beviljas däremot inte till exempel för dagpenningar som erhållits från olika försäkringar eller motsvarande ersättningar för förbigående arbetsoförmåga, eftersom de inte kan anses som pensionsinkomster. Ersättning för inkomstbortfall som betalas på grundval av trafikförsäkring och patientförsäkring har efter ett år från skadedagen ansetts som pension, fastän pensionsbeslutet inte skulle ha fattats. Ersättningen för inkomstbortfall kan emellertid vara pension även före den utsatta tiden på ett år, om ett beslut fattats därom. Till pensionstagare erlagd rehabiliteringspenning berättigar inte till pensionsinkomstavdrag.

Rätt till pensionsinkomstavdrag finns inte då ändamålet och ordalydelsen i 112 a.3 § i ISL tas i beaktande, om en arbetslöshetsdagpenning som betalts betraktas som retroaktiv pensionsinkomst så, att pensionsanstalterna betalarpensionsbeloppet retroaktivt till utbetalaren av den tidigare skattepliktiga arbetslöshetsdagpenningen (HFD 2011:71.)

Avdragets belopp

Under 2011 räknas pensionsinkomstavdragets storlek så, att den fulla folkpensionen multipliceras först med 3.80 (ISL 100 §). Av beloppet som fås så här subtraheras den lägsta inkomsten i iden progressiv inkomstskatteskalan och avrundas till följande hela tio euro. Pensionsinkomstavdragets maximibelopp är 11 150 euro under 2011. Pensionsinkomstavdraget kan likväl inte vara större än pensionsinkomsten. Om den skattskyldiges nettoförvärvsinkomster är större än det fulla folkpensionsavdraget, minskas pensionsinkomstavdraget med 44 procent av beloppet med vilket nettoförvärvsinkomsten överskrider det fulla pensionsinkomstavdraget.

Sedan kommunernas dyrortsklassificering har slopats, ansesvid uträknande av fullt pensionsinkomstavdrag vid statsbeskattningen som full folkpension vad som under skatteåret sammanlagt betalts till en ensamstående i form av folkpension (100.4 §, 1141/2007 ISkL).

Vid statsbeskattningen beviljas inte ens ett delvist pensionsinkomstavdrag, om den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst överstiger 36 491 (2011) 35 865,22 euro (2010), 39 642,17 euro(2009)..

Exempel

Den skattskyldige har 18 000 euro i pensionsinkomst år 2011 och har inga andra förvärvsinkomster, så att nettoförvärvsinkomsten utgör 18 000 euro. Pensionsinkomstavdraget beräknas i statsbeskattningen på följande sätt. Från nettoförvärvsinkomsten avdras pensionsinkomsternas maximibelopp 11 300 (18 000 - 11 300 = 6 700). Den här andelen om 6 700 som överskrider pensionsinkomstavdraget multipliceras med 44 procent, varvid man får minskningen av pensionsinkomstadraget 3014. Pensionsinkomstavdraget är i fallet i fråga8 136 euro (= 11 150 - 3014).

Under 2012 är maximibeloppet för det fulla pensionsinkomstavdraget 11 660.

AVDRAG FRÅN NETTOFÖRVÄRVSINKOMSTEN VID KOMMUNALBESKATTNINGEN

Invalidavdraget vid kommunalbeskattningen

Avdragets belopp

Vid kommunalbeskattningen avdras från en fysisk persons nettoförvärvsinkomst såsom invalidavdrag 2 600 mk 440 euro, om han genom sjukdom, lyte eller kroppskada åsamkats bestående men på grund av vilket hans invaliditetsgrad enligt företedd utredning är 100 procent. Om procenttalet är lägre, men dock minst 30 procent, beviljas i avdrag en mot procenttalet svarande del av 440 euro. Avdraget beviljas dock högst till beloppet av annan förvärvsinkomst än pensionsinkomst (104.1 § ISkL).

Invalidavdragets storlek bestäms på basis av annan förvärvsinkomst än pensionsinkomst vid statsbeskattningen efter att de naturliga avdragen har avdragits (104.4 § ISkL).

1982 års invaliditet

I 104.5 § ISkL ingår ett stadgande enligt vilket invalidavdraget vid kommunalbeskattningen under vissa förutsättningar har kunnat göras även från pensionsinkomst. Sålunda får en skattskyldig som 1982 har haft skattepliktig pensionsinkomst vid kommunalbeskattningen göra invalidavdrag till samma belopp som han hade rätt till år 1982, om han inte med stöd av gällande stadganden har rätt till ett större invalidavdrag. Invalidavdraget beviljas med stöd av detta stadgande även i sådana fall, där beviljandet av avdraget år 1982 har byggt på invaliditetspension som upphört före skatteåret. Om den skattskyldiges invalidavdragsprocent har stigit från år 1982, skall den skattskyldige ha annan förvärvsinkomst än pensionsinkomst mera än beloppet av 1982 års invalidavdrag för att den skattskyldige skall kunna dra nytta av den förhöjda invalidprocenten. Stadgandet i 104.5 § ISkL tillämpas inte på fall där person år 1982 erhållit endast skattefri pensionsinkomst såsom folkpension.

Exempel

1) Den skattskyldige har haft en 50 %:s invaliditetsgrad år 1982. Han har då erhållit 5 000 eruo i skattepliktig arbetspension.

Ända från skatteåret 1993 har den skattskyldige en 60 %:s invaliditetsgrad. Han har 8 500 euro i pensionsinkomster under skatteåret. Den skattskyldige får ett invalidavdrag om 220 euro vid kommunalbeskattningen (enligt 50 %:s invaliditetsgrad).

2) Annars samma exempel som ovan men löneinkomsterna utgör 2 000 euro. Invalidavdraget 264 euro (60 % x 440 euro).

3) Den skattskyldiges invaliditetsprocent har varit 50 år 1982 och 1982 års skattepliktiga arbetspension 2 000 euro. Han har inte någon invaliditet ända från skatteåret 1993. 1993 års löneinkomster utgör 8 500 euro. Den skattskyldige får under skatteåret ett 220 euros invalidavdrag vid kommunalbeskattningen (50 %). Den skattskyldige får inte något invalidavdrag vid statsbeskattningen.

Invaliditet

Har den skattskyldige under skatteåret erhållit invalidpension som grundar sig på obligatoriskt pensionsskydd (t.ex. folkpension, arbets- och tjänstepension, olycksfalls- och trafikförsäkringspension) anses hans invaliditetsgrad utan utredning vara 100 procent, om full pension beviljats. Har invalidpensionen beviljats som delpension, är invaliditetsgraden 50 procent, ifall den skattskyldiges invaliditetsgrad inte enligt företedd utredning anses vara större. Invaliditetspensionen som folkpensionsanstalten utbetalat samt individuell förtidspension beviljad på basis av arbetspensionslagar och folkpensionslagen betraktas alltid som full pension. Då den som erhåller invalidpension börjar få ålderdomspension bibehålls på invalidpensionen baserade avdragsrätter i detta fall utan särskild utredning.

För erhållande av invalidavdrag skall man

inlämna ett läkarintyg om sjukdom, lyte eller kroppsskada. I stadgandena i ISkL förutsätts inte att nedgången i arbets- och verksamhetsförmågan har berott på att ett organ saknas eller fungerar bristfälligt. Alla sjukdomar kan således beaktas enligt vad av medicinalstyrelsen mera ingående godkända principer visar (5 § ISF). Medicinalstyrelsen har utfärdat bestämmelser om hur invaliditetsgraden kan uppskattas och vilket intyg man använder vid beviljande av invalidavdrag. Som intyg används Sf-intyget B som kompletteras med omnämnande av skadas omfattning och varaktighet. Skadans omfattning har i allmänhet definierats i procent. Om skadans omfattning har givits i skadeklasser, motsvaras en skadeklass av 5 procentenheter. T.ex. skadeklass 7 motsvaras av 35 %:s invaliditet. Har personens bestående invaliditetsgrad definierats i enlighet med olycksfallsverkets värderingsgrunder, kan invalidavdraget beviljas även på basis av olycksfallsverkets beslut (5 § ISF).

Den skattskyldige behöver inte årligen förete utredning om sin invaliditet, om invaliditetsgraden har förblivit oförändrad. Har den skattskyldiges invaliditetsgrad ökat under skatteåret, beviljas invalidavdraget enligt invaliditetsgraden i slutet av året. Rätt till invalidavdrag vid kommunalbeskattningen har endast en sådan fysisk person som har bott i Finland största delen av skatteåret (107.2 § ISkL). Från och med skatteåret 2006 har begränsningen som avser boendetiden slopats genom lagen 858/2005.

Invaliditetsgrad mindre än 30 %

Skattskyldig som enligt stadgandena år 1975 har varit berättigad till invalidavdrag på basis av en mindre invaliditetsgrad än 30 procent, får invalidavdrag enligt den nya ISkL enligt ett tidigare vid beskattningen konstaterat procentbelopp, då invaliditetsgraden är mindre än 30 procent (143.4 § ISkL).

Pensionsinkomstavdraget vid kommunalbeskattningen

Enligt 101 § ISkL avdras från den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst ett *pensionsinkomstavdrag vid kommunalbeskattningen*. Från och med skatteåret 2006 har begränsningen som avser boendetiden slopats genom lagen 858/2005.För pensionsinkomsterna redogörs ovan i samband med pensionsinkomstavdraget vid statsbeskattningen.

Avdragets belopp

Beloppet av fullt pensionsinkomstavdrag uträknas från och med 2011 så att från det fulla folkpensionsbelopp, som multiplicerats med talet 1,37, subtraheras 1 480 euro och återstoden avrundas till följande fulla tio euro. Pensionsinkomstavdraget kan dock inte vara större än pensionsinkomstens belopp. Om den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst överstiger fullt pensionsinkomstavdrag, minskas pensionsinkomstavdraget med 56 % av den överskjutande delen. Under 2011 är avdragets maximibelopp 8 170.

Nettoförvärvsinkomsten vid kommunalbeskattningen är det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges förvärvsinkomster, från vilket de naturliga avdragen har gjorts.

Vid uträknandet av fullt pensionsinkomstavdrag vid kommunalbeskattningen betraktas som full folkpension vad som under skatteåret sammanlagt betalts till en ensamstående i form av folkpension i den första kommunalgruppen.

Kommunernas dyrorsklassificering har slopats år 2008. År 2008 bretraktas vid beräkning av pensionsinkomstavdraget såsom full pension det belopp som under skatteåret har betalats till en ensamstående såsom full folkpension.(1141/2007).

Makarnas pensionsinkomstavdrag

Bestämmelsen om makarnas pensionsinkomstasvdrag har upphävts från och med år 2009 (946/2008). Avdragsbelpppet är inte beroende av den skattskyldige makeförhållande,

utan det beviljas på samma sätt för makar som för ensamstående personer.

Övergångsstadgande

Om inkomstskattelagens stadganden om makar tillämpades enligt övergångstadgandet (1126/1996) på den skattskyldige under 1996 och om han i kommunalbeskattningen beviljades år 1996 ensamstående persons pensionsinkomstavdrag från fortlöpande pensionsinkomst, beräknar man för honom ensamstående persons pensionsinkomstavdrag i kommunalbeskattningen så länge som inkomstskattelagens bestämmelser om makar tillämpas på honom. Stadgandet har preciserats (1221/1999) så, att en ensamstående persons pensionsinkomstavdrag räknas även i det fall att den skattskyldige de facto inte på grund av förvärvsinkomsterna under 1996 blivit beviljad pensionsinkomstavdgrag.

Såsom makar betraktas vid tillämpningen av ovannämnda stadgande makar enligt 7 § ISkL. Begreppet make är mera omfattande i folkpensionslagen. För dem som inte betraktas såsom makar vid beskattningen uträknas pensionsinkomstavdraget på basis av det fulla beloppet av en ensamstående persons folkpension.

Exempel

I beskattningen för år 2011 beräknas kommunalbeskattningens pensionsinkomstavdrag på följande sätt. Personen har 18 000 euro i pensionsinkomst år 2011 och har inga andra förvärvsinkomster, så att nettoförvärvsinkomsten utgör 18 000 euro. Från nettoförvärvsinkomsten avdras pensionsinkomsternas maximibelopp8 170 (18 000 - 8 170 = 9 830). Den här andelen om 9 830 som överskrider pensionsinkomstavdraget multipliceras med 55 procent så att man får den reducerade fulla pensionsinkomstavdraget 5 406,50. Det fulla pensionsinkomstavdraget är i detta fall 2 723,80 (= 8 130 - 5 406,20).

Om personens nettoförvärvsinkomst överstiger 8 170 euro vid kommunalbeskattningen, minskas pensionsinkomstavdraget med 55 procent av den överstigande delen.

Pensionsinkomstavdraget vid kommunalbeskattningen beviljas inte ens delvis, om beloppet av nettoförvärvsinkomsten utgör minst ca 23 025 euro (2011)..

Studiepenningavdraget vid kommunalbeskattningen

Studiepenningavdraget tryggar tillsammans med det nya grundavdraget skattefriheten av studiepenningen som enligt det nya systemet med studiepenning uträknats för 12 månader, om erhållanden inte har några förvärvsinkomster.

Förutsättningar

Om den skattskyldige har erhållit i lagen om studiestöd avsedd studiepenning , avdras från hans nettoförvärvsinkomst studiepenningavdraget vid kommunalbeskattningen (105 § ISkL, 409/2005).

Studeranden har kunnat som studiestödförmån beviljas studiepenning, studiestödets bostadstillägg och statsborgen för studielån. Två sistnämnda berättigar dock inte till studiepenningavdraget.

Avdragets belopp

Avdragets fulla belopp är 2 600 euro, dock högst beloppet av studiepenningen. Avdraget minskas med 50 % av det belopp, med vilket den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst överstiger studiepenningavdragets fulla belopp (ISL 105 §, 1141/2007) med vilket den skattskyldiges nettoförvärvsinkomster avses det belopp av förvärvsinkomster, från vilket de naturliga avdragen gjorts. Kapitalinkomsterna inverkar inte på studiepenningavdraget.

Studiepenningavdraget beviljas inte, om förvärvsinkomsterna är 7 800 euro eller mera.

Erhållandet av studieppenningsavdraget beror inte på det, om den skattskyldige betraktas som person som bott största delen av året i Finland eller inte. Begränsningen som avser

kravet på boendetiden har slopats från och med skatteåret 2006 (858/2005).

EXEMPEL 1

Studiepenningavdraget i de fall, i vilka den skattskyldige inte har andra förvärvsinkomster än blotta studiepenningen:

studiepenning	2 000 euro
studiepenningavdrag	2 000 euro, dvs högst beloppet av studiepenningenä

EXEMPEL 2

Studiepenningavdrag, då förvärvsinkomsterna överstiger beloppet av fullt studiepenningavdrag:

Löneinkomster 4 120 euro, studiepenningen 2 000 euro och naturliga avdrag 620 euro.

Nettoförvärvsinkomsterna är 5 500 euro (4 120 + 2 000 - 620 euro), varför studiepenningavdraget minskas med hälften av det belopp, med vilket nettoförvärvsinkomsterna överstiger det fulla beloppet av studiepenningavdraget.

$$2\,600 \text{ ./. } \frac{5\,500 \text{ € ./. } 2\,600\text{€}}{2} = 1\,150 \text{ €}$$

Förvärvsinkomstavdrag vid kommunalbeskattningen

FÖRUTSÄTTNINGAR OCH BELOPP

I kommunalbeskattningen avdras från den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst kommunalbeskattningens förvärvsinkomstavdrag. Avdraget görs före grundavdraget. Avdraget beräknas på basis av den skattskyldiges skattepliktiga förvärvsinkomster, andra förvärvsinkomster av arbete, uppdrag eller tjänst som utförts åt någon annan,bruksersättningar som bör betraktas som förvärvsinkomst (860/2001), dividend som ska beskattas som förvärvsinkomst (716/2004), förvärvsinkomstandelen av företagsinkomst som skall fördelas samt en sammanslutningsdelägares förvärvsinkomstandel av näringsverksamhet eller jordbruk.Med dividend som ska beskattas som förvärvsinkomst avses den skattepliktiga delen av förvärvsinkomstdividenden (70 % från och med år 2006).

Från och med skatteåret 2006 är till avdraget berättigade alla skattskyldiga fysiska personer oberoende av boendet. Från och med år 2007 har även ett dödsbo rätt till avdraget (1218/2006).

År 2008 - 2011 är avdraget 51 % till den del som överskrider 2 500 euro upp till inkomster om 7 230 euro och 28 % till den del som överskrider detta. Avdragets maximibelopp är likväl 3 570 euro. Då den skattskyldiges nettoförvärvsinkomster överskrider 14 000 euro minskas avdraget med 4,5 procent till den del som överskrider nettoförvärvsinkomsterna om 14 000 euro (1141/2007).

Exempel 1 skatteår 2010

Löneinkomsterna 5 000 euro, resekostnaderna 800 euro, avdraget för inkomstens förvärvande 620 euro och pensionsinkomsterna 2 000 euro.

nettoförvärvsinkomst	6 180 €
annan förvärvsinkomst än pensionsinkomst	5 000€
51 %x (5 000 euro - 2 500 euro)	1 275 €

Exempel 2 skatteår 2010

Löneinkomsterna 10 000 euro, resekostnaderna 1740 euro, avdraget för inkomstens förvärvande 620 euro och pensionsinkomsterna 3 460 euro.

nettoförvärvsinkomst	11 700 e
annan förvärvsinkomst än pensionsinkomst	10 000 €
51 % x (7 230 euro - 2 500 euro)	2 412.30 €
28 % x (10 000 euro - 7230 euro)	775,60
sammanlagt	3 187,90 €

Exempel 3 (skatteår 2010)

Löneinkomsterna 17 600 euro, resekostnader 1740 euro, avdraget för inkomstens förvärvande 620 euro och pensionsinkomsterna 2 000 euro.

nettoförvärvsinkomst	17 840 €
annan förvärvsinkomst än pensionsinkomst	17 600 €
51 % x (7 230 euro - 2 500 euro)	2 412,30 €
28 % x (17 600 euro - 7 230 euro)	2 903,60 €
sammanlagt	5 315,90 €

förvärvsinkomstavdraget är högst 3 250 euro, som nedsätts,
eftersom nettoförvärvsinkomsten överstiger 14 000 euro
17 840 euro ./. 14 000 euro = 3 840 euro,

varav förvärvsinkomstavdraget nedsätts med 4,5 %	172,80 €
3 570 euro ./. 172,80 euro; förvärvsinkomstavdrag	3 397,20 €

Grundavdrag

Om en skattskyldig fysisk persons nettoförvärvsinkomst efter de avdrag som nämns ovan inte överstiger 2 250 euro, skall från inkomsten vid kommunalbeskattningen avdras nämnda inkomstbelopp (*grundavdrag*). Om nettoförvärvsinkomsten efter nämnda avdrag överstiger fullt grundavdrag, skall avdraget minskas med 20 procent av den överstigande inkomsten (106 § ISkL).

Beloppet av grundavdraget är lika stort i alla kommuner.

Båda makar får göra grundavdraget var för sig. Förutsättningen om den skattskyldiges boende i Finland under hela skatteåret fför att erhålla avdragethar slopats från och med skatteåret 2006 genom lagen 858/2005).

Den skattskyldiges alla skattepliktiga förvärvsinkomster vid kommunalbeskattningen beaktas vid fastställande av grundavdrag. Också från utlandet erhållna inkomster beaktas vid beviljande av grundavdrag. Kapitalinkomsterna inverkar däremot inte på grundavdraget. Andra i ISkL stadgade avdrag vid kommunalbeskattningen avdras från inkomsten före uträknandet av grundavdraget.

Under skatteåret är grundavdragets maximibelopp 2 850 euro (1515/2011).

AVDRAG FRÅN SKATTEN

Invalidavdrag vid statsbeskattningen

Av inkomstskatten som av den skattskyldiges förvärvsinkomst ska betalas till staten avdras 115 euro såsom invalidavdrag, om han eller hon genom sjukdom, lyte eller kroppsskada har åsamkats bestående men på grund av

vilket hans invaliditetsgrad är 100 procent. Om procenttalet är mindre men dock minst 30 procent, är invalidavdraget den andel av 115 euro som procenttalet utvisar (126 § ISL). Avdraget kan enligt 143.4 § ISkL erhållas enligt en 30 procent mindre invaliditetsgrad, om den skattskyldige enligt stadgandena som varit i kraft år 1975 har haft en invaliditetsgrad mindre än 30 %.

En förutsättning för att få invalidavdrag vid statsbeskattningen är inte att den skattskyldige har haft annan förvärvsinkomst än pensionsinkomst. I motsats till vad fallet är vid kommunalbeskattningen får således även sådan person som endast haft pensionsinkomst detta avdrag. 104.5 § ISL gäller inte statsbeskattningen. Invalidavdraget vid statsbeskattningen bestäms i övrigt enligt samma grunder som vid kommunalbeskattningen.

Har inkomstskatt inte påförts en skattskyldig på vilken stadgandena om makar i denna lag tillämpas eller är inkomstskatten inte tillräcklig för invalidavdraget vid statsbeskattningen, görs avdraget eller beloppet som inte avdragits från inkomstskatten av den skattskyldiges make.

Begränsningen för avdraget, som avser boendetiden, har slopats från och med skatteåret 2006 genom lagen 858/2005.

Underhållsskyldighetsavdrag

Förutsättningar

För en skattskyldig som under skatteåret har betalt underhållsbidrag som fastställts genom avtal eller dom i enlighet med lagstiftningen om underhåll för barn avdras från hans inkomstskatt på förvärvsinkomst till staten en åttondedel av det underhållsbidrag som han betalt under skatteåret. Avdraget är dock högst 80 euro per varje minderårigt barn (127 § ISL). Det kan inte överföras för att avdras från den skattskyldiges makes skatt.

Avdraget beviljas endast för underhållsbidrag som erlagts för minderårigt barn. Såsom minderårigt betraktas vid beskattningen för år 2009 barn som inte före ingången av år 2010 fyllt 17 år, dvs. barn födda år 1993 - 2010.

Underhållsbidrag

Som grund för avdraget är endast sådana underhållsbidrag, vilkas erläggande baserar sig på avtal eller domstolsutslag enligt lagstiftningen om underhåll av barn. Enligt lagen om underhåll av barn (704/75) skall avtal om underhållsbidrag uppgöras skriftligen och föreläggas socialnämnden för fastställande. Enligt 4 § i nämnda lag kan det fastställas att underhållsbidrag skall betalas till barnet, om förälder inte på annat sätt sörjer för barnets underhåll eller om barnet inte varaktigt bor tillsammans med föräldern. Underhållsbidrag kan fastställas att bli erlagda även som engångsbetalning. I sådana fall kan underhållsskyldighetsavdrag endast beviljas det år då engångsbetalningen erlagts.

Förutsättningen för beviljande av avdraget är att den skattskyldige på begäran företer en utredning om att erläggandet av underhållsbidragen baserats på avtal eller dom som avses i lagrummet. Dessutom skall man på begäran förete utredning över det underhållsbidrag som har erlagts under skatteåret.

Tillämpas stadgandena om makar på den skattskyldige, har han inte rätt att för gemensamma barns del göra något underhållsskyldighetsavdrag (HFD 1992 B 525).

Hushållsavdrag

Arbete som berättigar till avdraget

Om hushållsavdrag stadgas i 127 a-c § inkomstskattelagen (ISL).Till avdrag berättigar normalt hushålls-, omsorgs- eller vårdarbete samt arbete som innebär underhåll eller ombyggnad av bostad eller fritidsbostad. Normalitetskravet gäller såväl hushållsarbete som omsorgs- eller vårdarbete. Med begreppet normalt arbete avser man arbete som normalt görs till förmån för hemmet och de personer som bor i hemmet.

Arbetet bör utföras i en bostad eller fritidsbostad som används av den skattskyldige som yrkar på avdraget eller av hans eller hennes i

lagen nämnda släktingar. Ordnandet av en fest eller tillredande av en måltid på annat håll än i bostaden eller fritidsbostaden ger inte rätt till avdrag. Detta gäller även för t.ex. klädvård som utförs på annan plats.

Tvätteritjänst betraktades inte som till sin karaktär sedvanligt hushållsarbete, eftersom platsen för arbetets utförande vid utförandet av tjänsten inte var belägen inom hemmets gränser (HFD 2001/52). Tilläggsundervisning för barn i hemmet har inte ansetts utgöra sådan omvårdnads- eller vårdarbete som berättigar till avdrag (CSN 35/2010).

En näringsidkare kan inte beviljas hushållsavdrag för arbete med anknytning till sin näringsverksamhet eller för reparation av byggnader som används i näringsverksamheten. Avdrag kan heller inte beviljas för arbete som utförts av en jordbrukare och hör samman med jordbruket, såsom boskapsskötsel, odling eller diverse reparationsarbeten på jordbruksbyggnaderna.

Hushållsarbete

Normalt hushållsarbete är t.ex. matlagning, städning, byktvätt, strykning och annan klädvård. Avdraget beviljas även för skötsel av gårdsplan och trädgård, exempelvis klippning av gräsmattor eller häckar, plogning av gårdsplanen och infartsvägarna till huset samt annan renhållning av själva gårdsområdet. Butiksinköp kan även anses höra till kategorin normalt hushållsarbete.

Vad som däremot inte kan betraktas som sådant hushållsarbete som skulle ge rätt till avdrag är t.ex. avfallshantering, tömning av avloppsbrunnar, flyttningstjänster, sotning (HFD 2008/1803), drapering av möbler eller granskning av bostadens eller byggnadens kondition. Planeringsarbete som inte utförts hemma hos den skattskyldige (t.ex. inredningsplanering) kan inte heller räknas till avdragsberättigande hushållsarbete.

Flyttningsarbete till följd av bostadsbyte kunde inte betraktas som sedvanligt hushållsarbete (CSN 51/2000).

Omsorgs- och vårdarbete

Med omsorgs- och vårdarbete avser man omsorg och vård som riktar sig mot den skattskyldige eller mot personer som lever i samma hushåll med den skattskyldige eller mot hans eller hennes i lagen nämnda släktingar. Även omsorgs- och vårdarbetet bör vara normalt till sin karaktär, dvs. sådant som normalt utförs hemma såsom vård av barn, sjuka, handikappade och åldringar hemma hos den som vårdas. Arbetet kan bestå av att mata, klä på och tvätta personen ifråga eller att hjälpa honom med att ta sig en promenad eller företa andra personliga bestyr.

Frisörs-, barberar-, kosmetolog- och fotvårdartjänster eller andra motsvarande tjänster berättigar inte till avdrag. De kan nämligen inte anses utgöra sedvanligt i hemmet utfört omsorgs- eller vårdarbete även om arbetet undantagsvis skulle utföras hemma hos kunden.

I lagen bestäms uttryckligen att sådana hälso- och sjukvårdstjänster vilkas försäljning är skattefri enligt 34-36 § mervärdesskattelagen inte berättigar till avdrag. Till dessa tjänster hör övervakad hälso- och sjukvård, t.ex. arbete som utförs av läkare, massör, fysioterapeut eller sjukskötare.

Även de socialvårdstjänster som nämns i 37 § mervärdesskattelagen är befriade från moms. Dessa tjänster hindrar dock inte beviljandet av hushållsavdrag om arbetet utförs hemma hos kunden och förutsättningarna för avdraget uppfylls i övrigt. I praktiken torde situationer av detta slag inte uppkomma särdeles ofta.

Omsorgs- och vårdtjänst som erhållits som naturaförmån berättigade inte till hushållsavdrag (CSN 35/1999).

Underhåll och ombyggnad av bostad och fritidsbostad

Avdraget beviljas även för underhåll och ombyggnad av bostad och fritidsbostad som är i den skattskyldiges eget eller i de i lagen nämnda släktingarnasbruk. Om dessa även

använder sig av en annan bostad utöver den fasta bostaden, kan avdraget beviljas för båda bostädernas reparationskostnader. Däremot gäller avdragsrätten inte placeringsbostäder som den skattskyldige eller hans eller hennes i lagen nämnda släktingarinte använder som sin egen bostad.

En hyresgäst beviljas hushållsavdrag på basis av underhållsarbete på den hyrda bostaden. Om en sommarbostad varit uthyrd under en del av året, får man avdra en proportionerlig andel av de kostnader som hänför sig till bostaden motsvarande det egna bruket.

Reparation eller installation av hushållsmaskiner eller anordningar i hushållet betraktas inte som sådant arbete som innebär underhåll av bostad (127a § 2 mom. IskL). Med maskiner och anordningar avser man närmast kylutrustning, spisar, televisioner, tvättmaskiner och andra motsvarande maskiner. Om installationen av hushållsmaskinerna däremot är en del av ett större reparationsarbete t.ex. i samband med en renovering av köket, kan installationen betraktas som en del av reparationsarbetet. Om man t.ex. låter installera köksskåp, kan installationen jämställas med underhåll och reparation av bostaden. Från och med år 2009 berättigar till avdraget arbeten som innebär installation, underhåll och handledning i fråga om data- och informationstekniska apparater, program, dataskydd och dataförbindelser (946/2008).

Till ombyggnads- och underhållsarbete räknas t.ex. reparation av kök, badrum och andra rum samt reparation av bastu- och källarutrymmer inklusive här utförda el- och rörarbeten. Underhållet av byggnadens fasad och yttre såsom målningsarbeten, iståndsättande av gårdsplanen, installation av oljecistern och inglasning av balkong berättigar till avdrag. Däremot kan man inte betrakta t.ex. uppmuddring av stranden som reparation eller grundlig renovering som hänför sig till själva bostaden eller gården. Enligt avgörandet (HFD 2008/1803) hade man rätt till avdraget på grund av service av oljebrännaren till en värmepanna, rengörning av en värmepanna, mätning av värmepannans verkningsgrad och rengörning, mätning, inställning samt service av ventilationskanaler. I avgörandet HFD 2008:87 ansågs arbetet i samband med inglasning av balkongen till en bostadsaktie utgöra avdragbart arbete för delägaren, då bostadsaktiebolaget inte hade deltagit i inglasningskostnaderna eller debiterat dem som en del av bolagsvederlaget.

Nybygge och härmed jämförbart byggande berättigar inte till avdrag. Då man tillämpar hushållsavdrag bör man med nybyggnad jämställa sådana reparationsarbeten som t.ex. en utvidgning av bostaden eller byggnaden, omändring av tidigare kalla utrymmen eller förrådsutrymmen till utrymmen lämpliga för bostadsbruk eller en fullständig renovering av interiören. Beviljandet av byggnadstillstånd saknar betydelse då man överväger beviljandet av hushållsavdrag. Byggnadstillståndens villkor varierar nämligen i olika delar av landet.

Själv utfört arbete

Skatteåret 2007 trädde i kraft ett nytt ISL 127a § 4 mom. enligt vilket hushållsavdrag beviljas inte för arbete som den skattskyldige utfört själv eller för arbete som utförts av en person som bor i samma hushåll med den som yrkat på avdraget.

Plats för arbetets utförande

Bostad eller fritidsbostad

Hushållsavdraget utvidgades att för år 2005 att gälla även för vissa andra arbeten än sådana som utförs i den skattskyldiges bostad eller fritidsbostad. Beviljandet av hushållsavdrag förutsätter att arbetet som ligger till grund för avdraget utförs i en bostad eller fritidsbostad som används av den skattskyldige eller dennes makes eller bortgångna makes föräldrar, adoptivföräldrar eller fosterföräldrar eller av dessa personers släktingar i rätt uppstigande led eller dessa personers make (1273/2004).

Bostaden kan vara en ägo- eller hyresbos-

tad. Boendet kan även grunda sig på t.ex. boenderätt som kvarhållits vid överlåtelse av bostaden. Föräldrarna kan t.ex. ha skänkt sin bostad till sina barn, men kvarhållit rätten att bo kvar i bostaden. Enbart det faktum att man äger en bostad berättigar inte till avdraget. Det förutsätts att den skattskyldige använder sig av bostaden som sin egen fasta bostad eller som annan bostad. Motsvarigt, om det är frågan om arbete som utförts i ovan nämnd annan persons bostad eller fritidsbostad, förutsätts det att den andra personen i fråga använder bostaden såsom sin stadigvarande eller annan bostad.

Boende i en bostad tillhörande en sammanslutning eller ett dödsbo

Fysiska personer kan beviljas avdrag för underhålls- och ombyggnadsarbeten på bostäder som tillhör en sammanslutning eller ett dödsbo, om personen i fråga bor i ifrågavarande bostad i egenskap av sammanslutnings- eller dödsbodelägare. Även personer som bor som hyresgäster i bostaden kan bli beviljade avdrag.

Privat servicehus eller motsvarande

Då en person bor i ett privat servicehus utförs hushållsarbete samt omsorgs- och vårdarbete dels i ett utrymme som vårdmottagaren förfogar över, dels i gemensamma utrymmen. Hushållsavdraget kan beviljas till den del arbetet utförts i det utrymme som personen ifråga förfogar över privat. (se HFD 2006:67) Motsvarande princip kan tillämpas bl.a. på boende i hem för missbrukare, internat eller personalbostad av internattyp.

Fritidshus som används av ett flertal personer

I vissa situationer kan en fritidsbostad brukas tillsammans av ett flertal hushåll. Om man kan utreda att bostaden ifråga är i sambruk, har alla de som deltagit i reparationskostnaderna och använt sig av bostaden rätt till hushållsavdrag.

Inverkan av olika stöd på avdraget

Hushållsavdraget beviljas inte om man omedelbart erhållit i lag uttryckligen uppräknat stöd för samma arbetsprestation. Avdraget kan inte beviljas, om man erhållit stöd för närståendevård, av kommunen beviljad social- och hälsovårdens servicesedel, stöd som avses i lagen om stöd för hemvård och privat vård av barn, lönestöd i enlighet med lagen om offentlig arbetskraftsservice (1259/2002) eller stöd som avses i lagen om temporärt låglönestöd till arbetsgivare (1078/2005). Avdrag beviljas inte heller på basis av underhåll och grundlig reparation av bostaden, om för reparation av bostaden har beviljats reparationsstöd av statens eller annat offentligrättsligt samfunds medel. Då avdraget beviljas, tar man likväl inte i beaktande energistödet som i enlighet med lagen om understöd för reparation av bostäder, energiunderstöd och understöd för sanitära olägenheter (1184/2005) beviljas för förändring av uppvärmningssystemet.. Däremot hindras beviljandet av avdraget inte av utbetalningen av andra samhälleliga stödformer, såsom pensionstagares vårdbidrag som betalas till 65 år fyllda personer för att ersätta utgifter för behövlig vård och särskilda kostnader eller full arbetsoförmögenhetspension eller individuell förtidspension.

Offentliga stöd hindrar beviljandet av hushållsavdrag endast på basis av det arbete stödet hänför sig till. Enligt motiveringarna i regeringens proposition (RP 85/1997) kan man t.ex. bli beviljad avdrag för vård av barn under kvällar även om man mottar hemvårdsstöd för vården under dagtid. På motsvarande sätt kan mottagandet av stöd för närståendevård inte utgöra ett hinder för avdragets beviljande i en situation där en förvärvsarbetande make, som får närståendevårdsstöd för vårdnaden av sin maka, anlitar någon annan att vårda makan på annan tid.

Från och med år 2006 ändrades definitionen av stöd som inverkar på hushållsavdraget så, att stöd hindrar avdraget endast då man har för samma arbetsprestation *omedelbert* fått stöd som avses i lagen. Om t.ex. företaget

som är mottagare av en arbetsersättning som utgör grund för avdraget har fått i lagen avsett stöd saknar betydelse i fortsättningen. Om ändring av ISL 127a § 3 mom. som avser dessa stöd stadgades genom lagen 1128/2005. Lagen ändrades retroaktivt genom lagen 1218/2006 så, att energistöd som beviljas för förändring av uppvärmningssystemet i enlighet med lagen 1184/2005 tas inte i beaktande då hushållsavdrag beviljas. Samtidigt preciserades i lagen om offentlig arbetskraftsservice avsedda stöd att motsvara den gällande lagen.

Vem får avdraget

Hushållsavdraget beviljas endast fysiska personer. Dödsbon kan inte bli beviljade avdrag med undantag för beskattningen för den avlidnes dödsår. Avdraget beviljas inte t.ex. aktiebolag, bostadsaktiebolag, föreningar eller andra juridiska personer eller sammanslutningar.

En delägare i ett bostadsaktiebolag kan beviljas avdrag för sådana underhålls- och ombyggnadsarbeten vilkas underhållsansvar hör till den som bor i bostaden. I annat fall kan man inte bli beviljad avdrag även om delägaren skulle vara direkt part i avtalet och betala räkningen direkt till reparationsföretaget.

Hushåll kan till exempel anställa en gemensam städerska, barnvårdare eller annan arbetstagare. I allmänhet en person tar hand om verkställande av förskottsinnehållning, betalning av innehållningen och socialskyddsavgifterna till skatteverket samt om övriga arbetsgivarskyldigheter med användande av sin egen personbeteckning. Hushåll är berättigade till avdraget i förhållandet till deras andel av de utbetalda lönerna.

Kostnader som kan dras av

Den skattskyldiges kostnader

Man kan dra av endast sådana kostnader, som den skattskyldige ska själv betala. En kostnad som berättigar till avdraget är inte till exempel en sådan ersättning för arbetet som försäkringsbolaget har ersatt till den skattskyldige ((HFD 2008:55).

Lön och därtill anslutna bikostnader

Kostnader som berättigar till avdrag är 30 procent av den utbetalda lönen samt följande lönebikostnader, dvs. arbetsgivarens socialskyddsavgift, obligatorisk arbetspensionsavgift, olycksförsäkringspremie, arbetslöshetsförsäkringspremie och grupplivförsäkringspremie till fulla belopp..

Löntagarens andel av arbetspensions- och arbetslöshetsförsäkringspremierna berättigar inte till avdrag.

Avdrag på basis av arbetsersättning

Från en momspliktig arbetsersättning som den skattskyldige betalt till ett företag eller en företagare som varit införd i förskottsuppbördsregistret får den skattskyldige dra av 60 procent. Motsvarande procentsats gäller även för arbetsersättningar som den skattskyldige betalt till ett allmännyttigt samfund, t.ex. en idrotts- eller ungdomsförening, för sedvanligt hushållsarbete eller omsorgs- och vårdarbete. För i fakturan inkluderade varor eller resekostnader beviljas inget avdrag.I avgörandet HFD 2009:73 fick man avdraget för en arbetsersättning som innehöll lönebikostnaderna, leverantörens fasta och rörliga kostnader samt kostnader som berodde på anordningar som användes i arbetet.

Förskottsuppbördsregistrering och skattepliktig verksamhet

En förutsättning för beviljandet av hushållsavdraget på basis av arbetsersättning är, att prestationsmottagaren bedriver skattepliktig verksamhet och införts i förskottsuppbördsregistret. Således berättigar t.ex. prestationer som betalts till kommuner eller kommunförbund inte till avdrag (exempelvis kan man nämna prestation som betalts till kommunal hemhjälpare). Om däremot t.ex. en samkommun bedriver skattepliktig näringsverksamhet och införts i förskottsuppbördsregistret, berättigar en till samkommunen betald prestation till avdrag.

Ett undantag från ovanstående utgörs av allmännyttiga föreningar. Ersättningar som

betalas till sådana föreningar för normalt hushållsarbete eller vård- och omsorgsarbete berättigar till avdrag även om föreningen inte är införd i förskottsuppbördsregistret eller bedriver skattepliktig verksamhet.

Begreppet skattepliktig verksamhet har preciserats genom en ändring av ISL 127b § 2 mom. (1218/2008) som gäller från och med skatteåret 2007. Lagen ändrades så, att man i stället för skattepliktig verksamhet använder termen inkomstskattepliktig verksamhet. Lagändringen inverkar inte på beskattningspraxisen.

Avdragsbeloppet och avdragsåret

Avdraget beviljas under det år då lönen och dess bikostnader eller arbetsersättningen betalades.

År 2011 är avdragets maximibelopp 3 000 euro, som gäller för allt arbete som berättigar till avdraget (946/2008). Självrisken är 100 euro. Av arbetsersättning är 60 % avdragsgillt. Utöver lönebikostnaderna är 30 % av den utbetalda lönen avdragsgillt. Under 2012 har avdraget begränsats.

Från vilken skatt görs avdraget

Hushållsavdraget görs i första hand från statens inkomstskatt. Avdraget görs från skatterna på förvärvsinkomster och kapitalinkomster enligt förhållandet mellan skattebeloppen. Från skatten på förvärvsinkomsterna görs avdraget efter övriga avdrag före underskottsgottgörelsen. Till den del avdraget överstiger den statliga inkomstskatten, avdras den överstigande delen från kommunalskatten, den försäkrades sjuförsäkringspremier och kyrkoskatten enligt förhållandet mellan dessa skatter. Om skatterna inte räcker till för avdraget eller avdraget inte kan göras av annan orsak, kan kostnaderna inte längre utnyttjas senare.

Hushållsavdraget hos makar

Hushållsavdragets maximibelopp är personligt. Detta betyder att två makar kan båda bli beviljade ett avdrag på 3 000 euro. Avdraget beviljas till den del den avdragbara delen av kostnaderna överstiger självrisken på 100 euro för bägge makar.

Enligt 127 c § ISkL beviljas makarna hushållsavdrag på det sätt som de har yrkat innan beskattningen för det skatteår som avdraget gäller har slutförts. Avdraget kan således inte överföras från en make till en annan efter att beskattningen för skatteåret slutförts. Om bägge makar yrkar på avdrag på samma grunder, beviljas avdraget i första hand den make vars inkomstskatt till staten för förvärvs- och kapitalinkomster efter avdragen från skatten är större.

Till den del hushållsavdraget eller en del av det inte kan göras från inkomstskatten för den make som yrkat avdrag eller det yrkade avdragsbeloppet överstiger det angivna maximibeloppet, avdras det icke avdragna beloppet från den andra makens skatter på samma sätt som det skulle ha dragits av om den andra maken själv hade yrkat avdrag. Enligt motiveringarna i regeringens proposition är avsikten den, att avdraget i inget fall som helst skall kunna bli mindre jämfört med om den ena maken yrkat på avdraget.

Exempel 1

Makarna A och B yrkar båda på hushållsavdrag på basis av renoverings- och underhållsarbete.. Båda har företett utredning över de kostnader som legat till grund för yrkandet. Kostnaderna uppgår till 2 000 euro hos A och 4 000 euro hos B. Statens inkomstskatt på förvärvsinkomster och kapitalinkomster uppgår till 11 000 euro för A:s del och 10 000 euro för B:s del.

B beviljas maximiavdraget 3 000 euro. Eftersom maximibeloppet överskreds, överförs det överskridande beloppet 900 euro (4 000 - 3 100) för att dras av hos A, som beviljas ett avdrag om sammanlagt 2 800 euro.

Exempel 2

B:s yrkande på avdrag och skatter är de samma som i exempel 1. A har däremot inga skatter, men har yrkat på hushållsavdrag och företett som grund kostnader på 2 000 euro.

B blir beviljad ett avdrag på 3 000 euro och det överstigande beloppet på 900 euro överförs till A. Då A inte haft några skatter avdras beloppet på 2 800 euro, som inte kunnat avdras hos A, från B:s skatter.

Se Skatteförvaltningens anvisning Dnr 185/32/2009, 19.8.2009.

Studielånsavdrag

I 127d - e § ISL (409/2005) som ska tillämpas från och med skatteåret 2005 stadgas om studielåbsavdrag som ska göras från skatten. Om avdraget, om de som är berättigade till avdraget, om beslutande av avdraget och om andra därtill anslutna frågor stadgas i 16c - f § lagen om studiestöd (408/2005). Då avdraget beräknas, tar man i beaktande endast de studielån som lyfts under avläggandet av högskolestudier som inletts 1.8.2005 eller senare. En förutsättning är också att examen avläggs inom utsatt tid och att studielåntet återbetalas.

Avdraget i lagen om studiestöd

Rätt till studielånsavdrag har en studielåntagare som har avlagt högre högskoleexamen eller yrkeshögskoleexamen. En studielåntagare som har avlagt lägre högskoleexamen har rätt till studielånsavdrag endast om han eller hon har antagits för att avlägga enbart lägre högskoleexamen. En studielåntagare kan beviljas rätt till studielånsavdrag endast för den första till avdrag berättigande examen som han eller hon har avlagt.

Den som har avlagt högre högskoleexamen har rätt till studielånsavdrag, om den tid som använts för att avlägga examen överskrider den tid som motsvarar examens omfattning enligt universitetslagen (654/1997) med högst två läsår. Den som har avlagt yrkeshögskoleexamen har rätt till studielånsavdrag, om den tid som har använts för examen överskrider den tid som motsvarar examens omfattning enligt yrkeshögskolelagen med högst ett läsår. Den som har avlagt lägre högskoleexamen och som har antagits för att avlägga endast lägre högskoleexamen har rätt till studielånsavdrag, om den tid som har använts för att avlägga examen överskrider den tid som motsvarar examens omfattning enligt universitetslagen med högst ett läsår. Tiden för avläggande av examen kan i situationer som avses i 16e § lagen om studiestöd vara även längre. Den som har avlagt examen vid en utländsk högskola har rätt till studielånsavdrag på motsvarande grunder. Den tid som har använts för att avlägga examen beräknas från början av den termin då en studerande första gången tagit emot en studieplats vid en högskola till utgången av den termin då en i 16 c § avsedd examen har avlagts.

Folkpensionsanstalten undersöker utan ansökan på basis av högskolans uppgifter om den dag då studierna inletts och den dag då examen avlagts huruvida en studielåntagare som har avlagt en högskoleexamen som berättigar till studielånsavdrag har rätt till avdraget. När det är fråga om en studerande vid en utländsk högskola undersöker dock Folkpensionsanstalten rätten till studielånsavdrag på basis av de uppgifter om när studierna inletts och när examen avlagts som den studerande har lämnat.

Om en låntagare har rätt till studielånsavdrag räknar Folkpensionsanstalten på basis av de uppgifter om studielån som penninginstituten lämnat också ut studielånsavdragets maximibelopp och ger låntagaren ett beslut om rätt till studielånsavdrag och om studielånsavdragets maximibelopp.

Avdraget i beskattningen

Den som avlagt en till avdrag berättigande examen inom föreskriven tid får från skatten dra av ett belopp som motsvarar amorteringarna på studielånet (studielånsavdrag).

Avdrag beviljas per år till ett sammanlagt belopp som är högst 30 procent av den del av den skattskyldiges till avdrag berättigande studielån som överstiger 2 500 euro. Med ett till avdrag berättigande studielån avses ett sådant studielån enligt lagen om studiestöd som har uppkommit mellan utgången av den termin som föregår den första dagen för sådana högskolestudier som avses i 16 c § i lagen om studiestöd och början av den termin som

följer efter den dag då en till avdrag berättigande examen avlades, exklusive de kapitaliserade räntorna på studielånet under denna tid (studielånsavdragets maximibelopp).

Studielånsavdragets maximibelopp beräknas på basis av högst det lånebelopp som motsvarar studielånsbeloppet enligt den omfattning som föreskrivs för examen i fråga med stöd av universitetslagen eller yrkeshögskolelagen (351/2003), när det studielånsbelopp som motsvarar maximibeloppet av statsborgen beaktas för nio månader per läsår. Till den del examens omfattning inte utgör hela år, beaktas vid beräkning av maximibeloppet studielånet för fem månader per ett halvt läsår. Det maximala lånebeloppet enligt examens omfattning beräknas enligt de bestämmelser om maximibeloppet av statsborgen för studielån som gäller vid den tidpunkt då examen avläggs.

Folkpensionsanstalten avgör om den skattskyldige är berättigad till studielånsavdrag och fastställer studielånsavdragets maximibelopp. Skatteförvaltningen beviljar avdraget årligen på basis av de amorteringar på studielånet som en till studielånsavdrag berättigad skattskyldig har gjort under de tio närmaste åren efter det år då examen avlades.Folkpensionsanstalten skall för beviljande av studielånsavdrag tillställa skatteförvaltningen behövliga uppgifter om skattskyldiga som är berättigade till studielånsavdrag, året då en till avdrag berättigande examen avlades, studielånsavdragets maximibelopp samt de amorteringar som de till avdrag berättigade skattskyldiga har gjort på studielånet. (BeskFL 16 § 10 mom. 410/2005).

Om en studielåntagare betalar av på ett studielån som på basis av statsborgen har betalts av statens medel, har han eller hon på basis av amorteringen till borgensmannen rätt till studielånsavdrag på samma villkor som om han eller hon skulle betala av ett egentligt studielån enligt lagen om studiestöd.

Rätt till avdrag är på motsvarande villkor skattskyldiga som har omfattats av studiestödssystemet i en annan stat inom EES -området eller i landskapet Åland och som under skatteåret har amorterat på ett studielån som motsvarar ett studielån enligt lagen om studiestöd.

Studielånsavdraget görs i första hand från inkomstskatten till staten. Avdraget görs från skatten på förvärvsinkomsten och skatten på kapitalinkomsten enligt förhållandet mellan dessa skattebelopp. Till den del avdraget överstiger beloppet av inkomstskatten till staten, görs avdraget från kommunalskatten, den försäkrades sjukförsäkringspremie och kyrkoskatten enligt förhållandet mellan dessa skatter. Avdraget görs efter de övriga avdrag som görs från inkomstskatten samt efter de underskottsgottgörelser som avses i 131 och 131 a §.

Om beloppet av studielånsavdraget överstiger beloppet av de skatter som påförts den skattskyldige under skatteåret, uppstår för den skattskyldige på grundval av skillnaden ett skatteunderskott vid studielånsavdrag, vilket på det sätt som föreskrivs i 1 mom. avdras från de skatter som påförs den skattskyldige de följande åren, under högst 10 skatteår allteftersom skatt påförs.

Skatteunderskotten vid studielånsavdrag avdras före det studielånsavdrag som beviljas på basis av amorteringarna under skatteåret och i den ordning de har uppkommit. Skatteunderskottet vid studielånsavdrag avdras under högst 15 år efter det år då examen avlades.

Då beloppet av studielån som berättigar till studielåbsavdrag beräknas, tar man i beaktande de studielån som lyfts under avläggandet av de högskolestudier som inletts 1.8.2005 eller senare.

Arbetsinkomstavdrag

.Från och med skatteåret 2009 tillämpas arbetsinkomstavdrag (ISL 125 §, (946/2008), som ersätter det tidigare förvärvsinkomstavdraget vid statsbeskattningen. Avdraget beviljas på basis av samma inkomster som förvärvsinkomstavdraget vid kommunalbeskattningen. Avdraget räknas på den skattskyldiges

skattepliktiga löneinkomst, förvärvsinkomst av annat arbete, uppdrag eller tjänst som utförts för en annans räkning, bruksavgifter som anses utgöra förvärvsinkomst, dividender som skall beskattas som förvärvsinkomst, förvärvsinkomstandel av företagsinkomst som skall fördelas samt förvärvsinkomstandel av näringsverksamhet eller jordbruk för delägare i en sammanslutning. Förmåner och pensioner berättigar inte till avdrag.

År 2011 utgör adraget 5,9 procent av den del av 2 500 euro överstigande delen av inkomster som utgör grunden för avdraget. Avdragets maximibelopp är likväl740 euro (650 euro under 2010). När den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst överstiger 33 000 euro, minskar avdraget med 1,2 procent av det belopp med vilket nettoförvärvsinkomsten överstiger 33 000 euro. Avdraget görs före andra avdrag från inkomstskatten (ISL 125 §).

Exempel 2011

Arbetsinkomstavdrag	
avdraget	518 €
pensionsinkomst	19 000 €
lön och arbetsersättning sammanlagt	20 000 €
fi-dividend 10 000, av vilken skattepl. 70 %	7 000 €
naturliga avdrag	./. 2 000 €
nettoförvärvsinkomst	44 000 €
avdraget 5,2 % X (20 000 + 7 000 - 2 500)	1 274€
avdragets maximibelopp	650 €
minskning av avdraget 650 - {1,2 % (44 000 - 33 000)}	./.132 €

Till den del som avdraget överskrider inkomstskatten som för förvärvsinkomsterna ska betalas till staten, görs det från kommunalskatten, från sjukförsäkringens sjukvårdsavgift och från kyrkoskatten i förhållandet till dessa skatter (ISL 125.1 §).

Under 2012 utgör avdraget 7.1 procent av inkomsterna som utgör grunden för avdraget till den del som överskrider 2 500 euro. Avdragets maximibelopp är likväl 945 euro (740 euro under 2011). Då den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst överskrider 33 000 euro minskar avdragets storlek med 1,1 procent till den del som nettoförvärvsinkomsten överskrider 33 000 euro.

SÄRSKILDA STADGANDEN SOM ANGÅR AVDRAG FRÅN FÖRVÄRVSINKOMSTER

Avdragsrätten för en person som bott i Finland en del av året

Inkomstskattelagens begränsningar som avser boende i Finland har slopats genom lagen 858/2005. Från och med skatteåret 2006 beror beviljandet av avdrag inte på den skattskyldiges boendetid i Finland.Bestämmelser som har tillämpats före skatteåret 2006 har förklarats i Handböcker i personbeskattning för tidigare år.

Avdrag från dödsboets inkomst

En under skatteåret avliden persons dödsbo beviljas vid beskattningen för ifrågavarande år samtliga de avdrag som skulle ha beviljats, om den avlidne skulle ha levt hela skatteåret (17 § ISkL).

Ett dödsbo som uppkommit före skatteåret beskattas som särskild skattskyldig (om beskattningen av ett dödsbo se kapitel 4).

Efterlevande make som delägare i dödsboet

Från skatteåret 2007 har rubriken i 108 § i ISL om dödsboets avdragändrats så, att bestämmelsen gäller endast för sådana avdrag för den efterlevande maken som beviljas dödsboet (1218/2006). Tidigare ansågs det att rubriken dödsboets avdrag begränsade avdraget endast till de avdrag som räknas upp i stadgandet. Ändring av rubriken betyder i praktiken, att dödsboet får från och med skatteåret 2007 alla avdrag i enlighet med bestämmelserna därom. Dödsboet kan få till exempel från sin förvärvsinkomst kommunalbeskattningens och statsbeskattningens förvärvsinkomstavdrag under samma förutsättningar med de övriga skattskyldiga. enligt den nya 108 § beviljas dödsboet pensionsförsäkringspremieavdrag och invalidavdrag vid kommunal- och statsbeskattningen för den efterlevande maken, om den efterlevande maken

är delägare i dödsboet och han eller hon inte har yrkat att de i första hand skall dras av från hans eller hennes egna inkomster eller inkomstskatt.

13. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

LÖNER OCH ÖVRIGA FÖRMÅNER

HFD 1988/1172 B 517

Stadgandet i 16 § 1 punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet förhindrade inte i och för sig att från yrkesinkomsten för ett dödsbo som idkade lastbilstrafik dra av den lön som dödsboet betalt till sin delägare, änkan. Fråga var om beskattningen för skatteåret efter dödsåret. Skatteåret 1985.

HFD 1989/786 B 515

Av de löner som betalts till ett kommanditbolags enda ansvariga bolagsmans hustru hade vid förrättande av efterbeskattning hälften ansetts som bolagets avdragsgilla utgift och hälften som en icke-avdragbar utgift. Maken hade på sin tid beskattats för hela beloppet av lönerna. De löner som inte dragits av från inkomsten vid efter beskattningen av bolagets utgjorde inte skattepliktig inkomst för maken. Omröstning 3-2. Skatteåret 1979. Skatteåret 1981.

Facklitteratur och forskningsmaterial

VETENSKAPSIDKARE OCH KONSTNÄRER

HFD 1975/2537 II 540

Kostnader, förorsakade av avläggandet av filosofielicentiatsgrad var, såsom förorsakade av fortsatta studier, att anse som med levnadskostnader jämförbara icke avdragsgilla kostnader. Beskattningsåret 1971.

HFD 1980/413

En pensionerad fysikprofessor hade utfört vetenskapligt arbete utan vederlag. Arbetet hade delvis utförts i den universitetsinrättnings utrymmen, som professorn tidigare lett. Utgifterna för forskningsarbetet och därav föranledda resor mellan bostad och arbetsplats var inte avdragsgilla från pensionsinkomsten. Skatteåret 1976. IFSkL 25 och 26 §.

HFD 1983/2017 II 565

Tryckningskostnaderna för doktorsavhandling för skattskyldig, som vid universitetet verkat såsom tf. biträdande professor utgjorde sådana av vetenskapligt arbete föranledda kostnader vilkas hela belopp den skattskyldige med stöd av 25 § och 26 § 1 mom. 6 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet fick räkna som avdrag från den skattepliktiga inkomsten. Omröstning 5--2. Skatteåret 1979.

HFD 1983/3028 II 516

En skulptör hade under skatteåret fått 9 800 mk inkomst av sin yrkesverksamhet samt ett av statens bildkonstkommission beviljat ettårigt statens konstnärsstipendium 26 148 mk. Kostnaderna för inkomstens förvärvande föranledda av yrket översteg därav under skatteåret erhållen inkomst. Vid beskattningen hade skulptörverksamheten betraktats såsom en särskild yrkesinkomstkälla och av utgifterna för inkomstens förvärvande hade en del, som motsvarade förhållandet mellan yrkesinkomsten och den skattefria stipendieinkomsten ansetts hänföra sig till yrkesinkomsten varvid denna del av kostnaderna hade godkänts som avdrag från yrkesinkomsten.

Konstnärsstipendiet hade beviljats för att trygga och förbättra skulptörens verksamhetsförutsättningar och han hade samtidigt blivit uppmanad att lämna sin avlönade syssla för den tid stipendiet beviljats. I den redogörelse för stipendiets användning som skulptören avgett till sagda kommission hade han uppgett att han lämnat det vikariat han skött samt att han med stöd av stipendiet hade hyrt ett arbetsrum för sin skulptörverksamhet och hyran hade under skatteåret varit cirka 8 800 mk. HFD ansåg att utgifterna för skulptörverksamheten hänförde sig till den inkomst skulptören förvärvat av yrket och inte ens till en del till det skattefria stipendiet och att sagda utgifter sålunda i sin helhet skulle avdras från skulptörens av yrket förvärvade inkomst. Skatteåret 1978. Omröstning 4-1-1.

HFD 1983/5803 II 566

En professor i historia hade gjort en resa till

Turkiet och Irak samt Italien för att utföra forskningar för sina kommande böcker. Under Italienresan hade han dessutom verkat som ledare för en grupp studerande. Av resans kostnader uppskattades hälften, med stöd av 25 § och 26 § 1 mom. 6 punkten IFSkL utgöra avdragsgilla skäliga kostnader föranledda av vetenskapligt arbete, då man först hade beaktat det stipendium den skattskyldige erhållit för resorna och den ersättning arbetsgivaren betalat. Skatteåret 1978.

HFD 1984/1919 II 562

Ett bolag som tillverkade sjukhusapparater hade betalat resekostnadsersättningar åt en person som verkade såsom sjukhusfysiker och docent i sjukhusfysik för en kongress inom radioisotopbranschen och därtill ansluten apparatutställning i Japan. Fysikern höll vid kongressen ett föredrag där han offentliggjorde en lung- undersökningsapparat som delvis byggde på hans eget forskningsarbete. Ersättningen var mottagarens vid kommunalbeskattningen skattepliktiga inkomst, men eftersom kongressresan anslöt sig till det forsknings- och utredningsarbete som hörde till hans befattningar vid centralsjukhuset och högskolan och till annat av honom utövat forsknings- och apparatutvecklingsarbete, riktade sig motsvarande avdragsrätt mot inkomsten och beskattningsbar inkomst ansågs på detta sätt inte ha återstått. Skatteåret 1974.

HFD 1984/5022 II 579

En operasångares kostnader för tandbrygga i övre käken och protes i nedre käken betraktades inte till någon del som utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande. Skatteåret 1981. IFSkL 25 § 1 mom. och 27 §.

HFD 1990/2023

En skattskyldig som i huvudsyssla tjänstgjorde hos staten arbetade i bisyssla som timlärare i en kommunal bildkonstkrets. Utöver detta uppgav han i sin deklaration såsom inkomst av måleri 3 900 mark och som utgifter för måleriet 7 932 mark. Han yrkade att underskottet om 4 032 mark för måleriet och ett arbetsrumsavdrag om 2 510 mark skulle dras av från löneinkomsten av huvudsysslan eller från annan löneinkomst eller åtminstone att förlust skulle fastställas för ifrågavarande poster. Med beaktande av den utredning som den skattskyldige företett om sina konststudier och om sitt deltagande i utställningar samt att han för sin konstnärsverksamhet hade fått stipendier och att hans verk hade köpts till olika museers samlingar, ansågs han beträffande de poster för vilka han yrkat avdrag ha rätt att från sin beskattningsbara inkomst dra av såsom skäliga kostnader för konstutövning 2 000 mark. Skatteåret 1987. Omröstning 3-2.

HFD 2009/3780 HFD: 2009: 106

Då S:s konstnärliga grundutbildning, medlemskap i flera organisationer som var avsedda för yrkeskonstnärer samt konstnärliga verksamhet under flera år, som hade omfattat skapande av konstnärliga verk och även internationellt sätt framgångsrik och omfattande utställningsverksamhet togs i beaktande, utgjorde den omständigheten, att S:s konstnärliga verksamhet hade varit olönsamt och att hans förvärvsinkomster hade under skatteåret i fråga bestått nästan enbart av arbetspensionsinkomst, inte hinder för att S:s konstnärliga verksamhet skulle betraktas såsom sådan i 31§ 1 mom. 4 punkten i inkomstskattelagen avsedd konstnärlig verksamhet, av vilken föranledda utgifter skulle i form av naturliga avdrag dras av från S:s förvärvsinkomster i fråga. Skatteåret 2004.

HFD 2010/106 HFD: 2010:4

A, som var född år 1935, hade under år 2002 fått pensionsinkomst 44 537 euro och 45 343 euro under år 2003. A hade dessutom andra mindre förvärvsinkomster. Stiftelsen K hade beviljat A för forskning i samband med doktorsavhandling ett forskningsstipendium om 13 000 euro och till forskningsutgifterna 2 000 euro. Av stipendiet betalades 10 000 euro i två rater under 2002 och stipendiets tredje rat 5 000 euro betalades under 2003, då avhandlingens tryckningstillstånd hade fåtts. A yrkade på avdrag från sina förvärvsinkomster för 2002 forskningsutgifterna till den del som forskningskostnadsersättningen om 2 000 euro inte täckte dem, dvs. 6 945 euro och 5 000 euro för år 2003. Beloppen hade inte avdragits i beskattningen i regel med den grund att de ansågs ha blivit täckta med stipendiet.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, trots

att A hade fått pensionsinkomster, att stipendiet som stiftelsen hade beviljat hade till 13 000 euro motsvarande delen varit avsett för ett s.s. arbetsstipendium, och att A:s forskningsutgifter kunde således inte till dessa delar ha blivit täckta med det erhållna stipendiet. A var således berättigad till att från sina inkomster dra av de avdragbara utgifter som berodde på vetenskapligt arbete. Då arbetet som ledde till doktorsavhandling kunde betraktas som sådant vetenskapligt arbete som avses i 31 § 1 mom. 4 punkten i inkomstskattelagen, utgjorde den omständigheten, att A:s inkomster hade under skatteår i fråga bestått nästan enbart av pensionsinkomst, inte hinder för avdragande av utgifterna. Skatteår 2002 och 2003. ISL 31.1 § 4 punkten samt 82.1 § 1 punkten.

Facklitteratur

HFD 1966 II 585

Kostnaderna för anskaffning av en ordbok i nufinska, ″Nykysuomen sanakirja″ godkändes för lärare i engelska språket i lärdomsskola såsom utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande.

HFD 1972/3398 II 552

En filosofie magister som undervisade finska i en svenskspråkig skola hade rätt att från sina inkomster avdra anskaffningskostnaderna för Bonniers Lexikon I-XV benämnda svenskspråkiga konversationslexikon.

HFD 1979/3058

En lärare i geografi och biologi vid grundskola hade inte med stöd av 26 § 1 mom. 6 p. IFSkL rätt att från sina inkomster avdra anskaffningskostnaderna för ett allmänt konversationslexikon benämnt Facta.

HFD 1985/6167

En polis som skötte patrulluppdrag hade med stöd av 25 § 1 mom. och 26 § 1 mom. 6 punkten IFSkL rätt att från sin inkomst avdra anskaffningskostnaderna för verket Suomen Laki I. Skatteåret 1981.

HFD 1986/2069

En lärare i svenska i gymnasiet hade rätt att med stöd av 26 § 1 mom. 6 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avdra anskaffningsutgiften för det svenskspråkiga konversationslexikonet Media Familjelexikon. Skatteåret 1983.

Studiekostnader

HFD 1972/3369 II 551

En lärare i svenska vid ett sekreterarinstitut hade deltagit i en i Sverige arrangerad kompletteringskurs, som varade cirka tre veckor, för att sätta sig in i nya undervisningsplaner och -anvisningar och för att på ett kompetent sätt kunna sköta befattningen som lärare i svenska språket. Emedan ändamålet med ifrågavarande studier enligt den utredning som kan fås handlingarna endast varit att bibehålla den skattskyldiges yrkeskunskap och kompetens i hans lärarbefattning, godkändes de av deltagandet i kursen förorsakade utgifterna (1 990 mk) såsom avdragsgilla kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande.

HFD 1973/24

S hade deltagit i kurs i engelska språket i England för finska folkskollärare och i en timlärarkurs i samma språk i Helsingfors sommaruniversitet. HFD bevilja besvärstillstånd och ansåg att då ändamålet med ifrågavarande studier var att erhålla en i 132 § 2 mom. folkskoleförordningen nämnd kompetens för timlärartjänst och sålunda att komplettera S:s tidigare kompetens för tjänster i folkskoleväsendet, var därav förorsakade kostnader avdragsgilla utgifter.

HFD 1973/4657 II 552

En folkskollärare hade utanför sin bostadsort deltagit i en för folkskollärare avsedd, av skolstyrelsen anordnad kurs i geografi och biologi. Enär folkskolläraren genom sitt deltagande i nämnda kurs, för vilken tid till honom hade erlagts 70 % av hans egentliga lärarlön, endast hade avsett att komplettera den kompetens för folkskoleväsendets tjänster, som han förut hade, ansågs de av studierna förorsakade kostnaderna som avdragsgilla utgifter.

HFD 1976/2989

En köksmästare som verkade i en partiaffär i kommersiella uppdrag hade deltagit i handelsteknikerkurs som arrangerats av Markkinointi-

instituutti. Kursavgiften betraktades som avdragsgill kostnad för inkomstens förvärvande. IFL 25 § och SKomF 55 § 1 p.

HFD 1980/1176 II 556

En folkskollärare hade under läsåret 1975-1976 studerat vid Jyväskylä universitet vid utbildningslinjen för speciallärare och erhållit genom dessa studier kompetens som speciallärare för tal- och skrivstörda barn. Under studietiden hade han haft tjänstledighet från sin ordinarie folkskollärartjänst och erhållit en avlöning på 60 %. På grund av speciallärarkompetensen hade han utnämnts till motsvarande ordinarie speciallärares tjänst då ifrågavarande kommun 1.8.1976 övergick till grundskolesystemet. De av studierna förorsakade logi-, måltids-, rese-, kurslitteratur - och studieavgiftskostnaderna sammanlagt 3 699,14 mk betraktades inte såsom avdragsgilla kostnader förorsakade av lärarens komplettering av sin kompetens, utan som vid beskattningen inte avdragsgilla kostnader föranledda av fortsatta studier. Skatteåret 1975. IFSkL 25 § 1 mom. och IFSkL 27 §.

HFD 1982/6176

Lagerföreståndaren A hade under skatteåret vid sidan av sitt arbete studerat vid Markkinointiinstituutti för handelsteknikers examen. Avsikten med ifrågavarande kurs var att meddela förmansutbildning för ansvariga försäljnings-, inköps- och affärsledaruppdrag i form av ledda distansstudier. Studierna för examen ansågs i fråga om A vara av grundutbildningskaraktär, varför kostnaderna för dem, såsom kursavgifter och resekostnader till föreläsnings- och tentamensdagar i slutet av utbildningsperioden inte utgjorde i 25 § IFSkL avsedda av inkomstens förvärvande och bibehållande föranledda vid beskattningen avdragsgilla utgifter. A ansågs inte heller ha åtnjutit sådan regelbunden och full undervisning i minst 7 månaders tid som avsågs i 36 § 1 mom. 4 punkten IFSkL. Från A:s inkomst gjordes sålunda inte studieavdrag vid kommunalbeskattningen. Skatteåret 1977. Omröstning om studieavdraget 3-1.

HFD 1983/922 II 563

En lektor i hemhushållning hade vid Joensuu högskola avlagt speciallärarexamen under läsåret 1977-1978. Genom studierna hade förvärvats specialkompetens för undervisning av barn med tal-, läs- och skrivstörningar vilken avvek från den tidigare hemhushållslärarutbildningen. Kostnaderna för studierna utgjorde inte utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande och var sålunda inte avdragsgilla vid beskattningen. Besvären var beroende av tillstånd. Skatteåret 1978.

HFD 1983/4582 II 564

Ett sjukhus reglemente hade ändrats så, att för avdelningsskötares tjänst krävdes specialsjukskötares examen. Avdelningsskötare hade utsetts till tjänsten innan reglementet ändrades, då examen inte krävdes. Efter ändringen hade hon avlagt denna examen och på så sätt kompletterat sin utbildning att motsvara de förändrade bestämmelserna. Det var fråga om studier i avsikt att utveckla behövlig yrkeskunskap och kostnaderna för dessa var avdragsgilla utgifter vid beskattningen såsom föranledda av inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1979. Omröstning 3-1.

HFD 1984/1889

En tandläkare vid en hälsocentral hade deltagit i en kurs om hälsovårdsförvaltning. Kursen, som omfattade sammanlagt 18 dagar, gav inte tilläggskompetens för tjänster eller befattningar, men den ersatte en fjärdedel av den teoretiska specialbranschutbildning på 60 timmar som förutsätts i kompetenskraven för specialtandläkare. Det ansågs att kostnaderna för kursen utgjorde kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1980.

HFD 1986/3352 II 565

En diplomingenjör hade studerat vid Stockholms universitet under tiden 6.9-20.12.1983, varvid han deltagit i flera enskilda kurser som anslöt sig till hans egen bransch. Hans ställning i arbetsgivarens tjänst förändrades inte med anledning av studierna. Hans formella kompetens ökade inte heller och han erhöll inte någon ny lärd grad. Studiekostnaderna ansågs såsom avdragbara utgifter för kompletteringsutbildning. Skatteåret 1983.

HFD 1987/8

En psykolog på ett centralsjukhus psykiatriska

klinik hade rätt att från sin inkomst avdra såsom utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande utgifterna om 1 210 mk för handledning i anslutning till en kurs i ungdomspsykoterapi. Skatteåret 1981.

HFD 1988/2623 B 552

En skatteberedare hade fått rätt att vid universitetet avlägga approbaturtenter i finans- och förvaltningsrätt vilka hörde till vecinotarieexamen. Dessa privata prestationer kunde inte räknas till godo såsom studieprestationer för vicenotarieexamen. Det ansågs att utgifterna om 904 mark för tenterna var avdragbara från skatteberedarens inkomst då de föranletts av bibehållande och ökande av hans yrkesskicklighet. Skatteåret 1985. Omröstning 3-2.

HFD 1988/5451 B 553

En ledande skötare vid en hälsovårdscentral hade rätt att från sina inkomster dra av såsom utgifter för inkomstens förvärvande och bevarande kostnaderna för kurser i psykodrama och människorelationer samt ledarfärdigheter. Ärendet återförvisades beträffande avdragsbeloppen till skattenämnden. Omröstning 3-1-1.

HFD 1990/1742 B 529

En socionom hade deltagit i tre terminers utbildning som gav behörighet för socialarbete och som ordnades av Tammerfors universitets fortbildningscentral, varefter han var behörig även för administrativa tjänster inom socialvården. Det ansågs att kostnaderna för behörighetsutbildningen inte utgjorde avdragbara kostnader för inkomstens förvärvande trots att det beträffande den skattskyldiges behörighetsutbildning delvis var fråga om upprätthållande och utvecklande av tidigare förvärvad yrkeskompetens. Skatteåret 1987.

HFD 1990/1743 B 530

En tekniker som tjänstgjorde som vikarie för gatuarbetsledaren vid byggnadsavdelningen vid en stads tekniska verk hade rätt att från sin inkomst dra av de kostnader som han betalt för en grundkurs och forsättningskurs i arbetarskydd som pågått sammanlagt 8 dagar. På saken inverkade inte att teknikern följande år hade utsetts att interimistiskt sköta tjänsten som stadens arbetarskyddschef och att han senare hade valts till ifrågavarande tjänst, emedan till de formella behörighetskraven för tjänsten inte uttryckligen hörde ifrågavarande utbildning. Skatteåret 1985. Skatteåret 1986. Omröstning 4-1.

HFD 1991/375 B 526

A som hade arbetat som svetsare i en fabrik från och med år 1973 hade i augusti 1986 överförts till uppgifterna av arbetskontrollör i fabrikens skivavdelning. På hösten samma år hade han självmant sökt sig till Rastor Tietomiehen Työtekninen koulu för att studera där. Työtekninen koulu är ett läroanstalt som övervakas av yrkesutbildningsstyrelsen, i vilket ges yrkesmässig fortbildning i matematisk-tekniska, byrå- och datatekniska samt produktionsekonomiska ämnen i form av vägledda fjärrstudier, till vilka ansluter sig också en period av närundervisning till personer som redan är med i arbetslivet och vill ha fortbildning på sin egen bransch. Den som gått den treåriga Työtekninen koulu kan, om han har en minst treårig arbetserfarenhet på den bransch på vilken han har gått skolan, få examensbetyget med titeln arbetstekniker.

Förutsättningen för att A har kunnat övergå till uppgifterna av en arbetskontrollör var inte att han skulle ha sökt sig till ifrågavarande utbildning, men enligt utredningen som arbetsgivaren har gett, var utbildningen nödvändig med tanke på A:s uppgifter av arbetskontrollör. Arbetsgivaren hade ersatt hälften av skolans kursavgifter under skatteåret till A. A hade studerat vid sidan av sitt arbete. I dessa förhållanden och speciellt med beaktande karaktären av utbildningen samt att uppgifterna av A förändrades innan han påbörjade studierna, ansågs kostnaderna för studierna som utgjorde 2 677 mark vara i 25 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedda utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande som är avdragbara i beskattningen. Skatteår 1987.

HFD 1992/2196

Personen, som var ingenjör till grundutbildningen, var anställd hos en ingenjörsbyrå. Under skatteåret hade han studerat vid tekniska högskolan för diplomingenjörexamen i datateknik och varit då på oavlönad studieledighet. När

man beaktade hans grundutbildning, skulle ifrågavarande studier betraktas som fortsättningsutbildning och när den omständigheten, att medan han under skatteåret studerade 9 månaders tid, hade han fått vuxenstudiepenning som avses i 10 a § lagen om studielån (95/87) som stadgats skattepliktig i 20 § 10 a punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, sammanlagt 18 000 mark, hade ingen betydelse i ärendet, kunde kostnader föranledda av studierna inte anses vara föranledda av upprätthållande av hans yrkeskunnighet som är vid beskattningen avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande. Skatteåret 1988.

HFD 1993/4622

En agronom, född år 1952 hade arbetat i en jordbrukshandel bedrivande centralaffär ända från året 1981. Till hans nutida uppgifter hörde att ansvara för försäljningen på ett visst område. Försäljningens värde var cirka 160 miljoner mark.

Hans avsikt var enligt ansökan om förhandsbesked att genomgå ett kommersiellt, engelspråkigt utbildningsprogram Executive Master of Business Administration, som Handelshögskolan i Helsingfors och Helsingfors universitet arrangerat. Utbildningsprogrammet varade i cirka ett år och utbildningen skedde i huvudsak på fredagar och lördagar. Syftet med kursen, genomgåendet av vilken inte berättigade till någon lärdomsgrad, var att vidareutbilda den högre ledningen. Kursen behövdes för upprätthållandet av den sökandens yrkeskunnighet och bibehållandet av arbetsplatsen. Behovet av cheferna och ledarna inom jordbruksprodukthandeln kom år 1996 att vara cirka en tredjedel mindre än för tillfället. Jordbruksprodukthandeln internationaliserades också starkt.

Med beaktande av att i den agronomutbildning, som den sökande genomgått, hade ingått kommersiella ämnen, var i studierna av senare Master of Business Administration (MBA) frågan delvis om studier som syftar till en annan grundexamen på samma bransch och således icke avdragbara levnadskostnader. HFD upphävde därför med beaktande av 29 § 1 mom. inkomstskattelagen centralskattenämndens beslut på stadsstyrelsens besvär och förhandsbeskedet till kommunalbeskattningens del samt uttalade som ett nytt förhandsbesked, att den sökande inte fick avdra 92.000 mark i kursavgifter föranledda av nämnd kurs. Förhandsbesked. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

HFD 1993/5597

A som hade avlagt studentmerkonomexamen hade varit i staden X:s tjänst från året 1979. Han hade arbetat som maskinskrivare i planeringsenheten av stadens centrala ämbetsverk från året 1981 och som samma enhetens kanslist från året 1983. Hans uppgift var beredningen av budgeten och kommunalplanen, beredningen av rapporterna om uppföljningen av ekonomin samt övriga utrednings-, beräknings- och skrivningsuppgifter som hör till enhetens bransch. A förordnades till att vid sidan av sitt arbete under tiden 4.4.-30.9.1989 sköta en del av biträdande planerarens uppgifter från och med 1.10.1989. De här uppgifterna var i praktiken uppgifterna av en så kallad PC-samordnare. En biträdande planerare förutsattes enligt då gällande, ända till slutet av året 1992 tillämpade behörighetsvillkor ha en tillämpbar högskoleexamen samt arbetserfarenhet i anslutning till kommunalplaneringen, varför A inte på basis av sin examen hade någon formlig kompetens till huvudplanerarens uppgift.

A hade sökt sig till att studera ADB-planerarens examen i huvudsak som fjärrstudier vid sidan av sitt arbete under tiden 15.10.1990-14.3.1991. Dessa studier hade enligt A:s egen anmälan förorsakat cirka 9.416 marks utgifter för A. Länsrätten förkastade A:s besvär gällande avdragandet av dessa utgifter.

HFD prövade saken, beviljade A ett besvärstillstånd samt upphävde länsrättens beslut och den verkställda beskattningen till denna del samt återförvisade målet till skattenämnden för en ny behandling. Förutsättningen för förordnandet av A till nya arbetsuppgifter hade inte varit att han skulle ha sökt sig till nämnd utbildning. A skulle anses under sin tidigare tjänstgöring i sina uppgifter ha uppnått en med grundutbildning jämförbar utbildning, som staden hade stött som hans arbetsgivare. Utgifterna för A:s studier år 1990 var under dessa förhållanden med stöd av 81 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) avdragbara utgifter för förvärvande och bevarande av inkomst. Skatteåret 1990.

HFD 1995/3672

En filosofie magister som var anställd som kursledare i ett serviceföretag för affärsledning och administration hade under skatteåret börjat avlägga MBA-examen. Examen hade ursprungligen anknutit till hans arbete som kursledare. Sedan arbetsgivaren vägrat att fortsätta utbildningen hade den skattskyldige själv betalat kursavgiften för det första året för att kunna fortsätta med att avlägga examen och bli självständig konsult. Han hade sagt upp sitt arbetsförhållande så att det upphörde vid slutet av skatteåret.

Avlagd MBA-examen var ett villkor för att den skattskyldige som självständig företagare skulle kunna börja företräda och marknadsföra denna examen i Finland. Studiekostnaderna ansågs som icke avdragbara levnadskostander för yrkesinriktad utbildning. Kostnaderna var inte heller avdragbara i anslutning till näringsverksamhet. Skatteåret 1990.

HFD 1996/147 B 522

En skattskyldig fungerade som fastighetsmäklare, disponent och bokförare i ett räkenskapskontor. Hans grundutbildning var merkonom och han inledde hösten 1990 vid sidan av sitt arbete studier i Markkinointi-instituutti för att efter ett års studier avlägga ekonomichefsexamen. Examen, vars avsikt var att förbättra utbildningsdeltagarnas färdigheter att effektivare sköta uppgifter som är förknippade med ekonomiförvaltningen, var avsedd för personer som i företag och inrättningar handhade och ansvarade för ekonomin samt för utförde biträdande uppgifter inom den ekonomiska förvaltningen. Utbildningen omfattade instuerade fjärrstudier, seminarer och ett diplomarbete. Den skattskyldige betalade själv för utbildningen. Hans arbetsuppgifter hos arbetsgivaren ändrades inte på grund av avlagt examen. Då personens grundutbildning, hans arbetsuppgifter och den omständighet att hans ställning i arbetsgivarens tjänst inte ändrades och att ekonomichefsexamen inte ökade hans formella kompetens, togs i beaktande, var kostnaderna föranledda av studierna avdragbara utgifter för upprätthållandet av yrkesskickligheten. Skatteår 1990 och skatteår 1991. Likaså D:2500/3/95.

HFD 1997/551 B

A hade år 1979 utexaminerats från en yrkesskola av en studielinje för byggnadsarbetare. A hade efter utexamineringen arbetat som timmerman i flera års tid. Han hade under 1992 varit arbetslös och fått arbetslöshetsdagpening och utbildningsstöd som byggnadsarbetarnas arbetslöshetskassa betalt. A hade år 1991 på eget initiativ börjat studera på en byggnadstekninsk studielinje vid Tietomiehen työtekninen koulu. Työtekninen koulu är ett läroverk som övervakas av Utbildningsstyrelsen och som ger vidare utbildning åt personer som är med i arbetslivet och önskar få tilläggsundervisning på sitt eget område. Person som gått igenom en treårig arbetsteknisk skola kan, om han har minst tre års arbetspraktik på det område, på vilket han utexaminerats från skolan, få ett examensbetyg med titeln arbetstekniker. A hade 1.6.1993 beviljats rätt att använda titeln arbetstekniker. A hade också senare 22.9.1994 dessutom avlagt timmermans yrkesexamen vid en facklig yrkeskurscentral för vuxna. Då utbildningens innehåll samt dess anknytning till A:s tidigare utbildning och yrke togs i beaktande, utgjorde studierna i den yrkestekninska skolan kompletterande utbildning, av vilken föranledda utgifter var vid beskattningen avdragbara utgifter för inkomsternas förvärvande eller bibehållande. Skatteår 1991 och skatteår 1992. Omröstning 3.2.

HFD 1997/1792 1997:70

Merkonom A som arbetade som bankens valutaexpert deltog i en två år lång MBA-utbildning. A:s ansvarsområde på banken omfattade handel med finska storföretag. Banken hade beviljat A studieledighet för avläggande av examen med den grund att man ansåg att utbildningen främjade utvecklingen av A:s yrkeskunnighet i hans dåvarande arbetsuppgifter. A:s MBA-utbildning slutfördes 1993 och han arbetade i sina tidigare uppgifter till och med november 1995, då han i samband med bankens fusion blev bankens biträdande direktör. När utbildningens längd och A:s grundutbildning samt hans tidigare uppgifter och uppgifter efter utbildnignen togs i beaktande, var utbildningskostnaderna inte utgiftr föranledda av anskaffning eller bibehållande av inkomster, utan oavdragbara levnadskostnader. Omröstning 5-2. Beskattningen 1992

HFD 1997/1793 1997:71

Diplomingengören som arbetade som bolagets produktchef deltog vid sidan om sitt arbte i en tvåårig EuroMBA -utbildning vid Tekniska högskolan. Utbildningens totala kostnader var 130 000 mark. Bolaget och arbetstagaren hade kommit överens om att arbetstagarens andel av kostnaderna var 30 procent. Arbetstagaren hade dessutom förbundit sig till bolagets anställning för minst ett och ett halvt års tid efter det att studierna slutförts. Arbetstagarens utbildning berodde enligt bolagets utredning på utvecklingen och förändringen av arbetsuppgifterna som han utförde i bolaget. Utbildningen var således nödig utgående från bolagets fördel. Av utbidningskostnaderna som bolaget betalt uppkom för arbetstagaren således inte förmån av lönenatur och bolaget var inte skyldigt att verkställa förskottsinnehållning eller betala arbetsgivares socialskyddsavgift. Förhandsavgörande. Skatteår 1996.

HFD 1997/1805

A hade arbetat 25 år hos Post- och televerket och varit kontorchef i ett postkontor som lagts ned. Han hade genom saneringsåtgärder överförts till serviceförsäljare. A som hade i ett aftonläroverk avlagt grundskole- och gymnasieexamen hade vid sidan om sitt arbete studerat vid Markkinointi-instituutti och blivit utexaminerad som handelstekniker. Studierna hade varit behövliga för att bibehålla arbetsplatsen hos samma arbetsgivare. Under dessa omständigheter och med beaktande av A:s långa arbetserfarenhet hos samma arbetsgivare var kostnaderna som studierna förorsakade i A:s beskattning avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteår 1992 och 1993. Omröstning 5-3.

HFD 1998/559

A, som var tekniker till utbildningen, hade sedan 1980 arbetat i en lektorstjänst vid en utbildningssamkommun såsom lärare för grundexamen i datateknik. Behörighetsvillkoren för lektorstjänsten hade ändrats genom förordningen om yrkesundervisningsanstalter (491/1987) som trätt i kraft 1.8.1987 och vidare genom förordningen om ändring av den (795/1995) så, att teknikersexamnen inte längre uppfyllde tjänstens behörighetsvillkor utan förutsättningen var till exempel ingenjörsexamen eller för tjänsten lämplig yrkeshögskoleexamen. A var ändå behörig att fortsätta i sin tjänst. A hade under 1995 studerat vid sidan om arbetet vid en teknisk läroanstalt i ingenjörsutbildning som baserade sig på teknikersexamen och hade våren 1996 avlagt ingenjörsexamen vid en yrkeshögskola. Genom examen hade A kompletterat sin utbildning att motsvara de ändrade behörighetsvillkoren för tjänsten som han hade. Utbildningen var under dessa omständigheter utveckling av för tjänsten nödig yrkeskunnighet och de utgifter som av studierna förorsakats A sådana av inkomstens förvärvande eller bibehållande förorsakade utgifter som var avdragbara i beskattningen. Skatteår 1995.

Se också HFD 3.11.1983 L 4582

HFD 2002/163 HFD 2002:8

En försäljningskonsulent hade, sedan han hade varit drygt fyra års tid anställd hos ett bolag inom plastbranschen som verkat i fyra olika länder, inlett ett MBA -utbildningsprjojekt som skulle genomföras vid sidan om arbetet. Hans tidigare utbildning var studentmerkonom. MBA -utbildningen berodde på utveckling och förändringen av hans arbetsuppgifter i bolaget till försäljningsteam och gruppledare. Utbildningen var således nödig i första hand utgående från bolagets fördel. Av utbildningskostnader om cirka 120 000 mark som bolaget betalt uppkom inte fördel av lönenatur för arbetstagaren.

HFD 2002/164 HFD 2002:9

Kandidat i humanisitiska vetenskaperna A hade ansökt om rätt att avlägga en MBA -studiehelhet på engelska vid Helsingfors handelshögskola på deltid då han hösten 1999 var anställd hos sin förra arbetsgivare i expertuppgifter och som planerare vid avdelningen för språk och integration. A inledde MBA -utbildningen redan han gick över till B ABp som personalchef. Skötandet av A:s nuvarande arbetsuppgifter som personalchef hos sin arbetsgivare B Abp hade förutsatt anskaffande av kommerciell utbildning, kunnande inom affärsekonomin och förmansutbildning. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att ifrågavarande MBA -utbildning berodde under dessa omständigheter inte av utveckling och

förändring av A:s arbetsuppgifter. Då utbildningen hade börjat redan innan arbetsförhållandet inleddes, var det inte fråga om förvarande eller utveckling av yrkeskunskaperna.

HFD 2002/3454

A, som var prost till yrket, arbetade som sjukhuspräst på psykiatrisk avdelning vid ett centralsjukhus samt i psykiatrisk öppen vård. Hans arbetsuppgifter omfattade terapeutskt arbete med patienterna och kunderna i den öppna vården. A hade deltagit i en treårig utbildning som ledde till psykoterapeutens kompetens. Då A:s yrke, den egentliga karaktären av hans arbete, det att arbetsgivaren understödde utbildningen och att A:s ställning i arbetsgivarens tjänst eller hans arbetsuppgifter inte förändrades på grund av utbildningen togs i beaktande, var terminsavgifterna som A betalade för utbildningen föranledda av förvarande och upprätthållande av yrkeskunskapen och således med stöd av 29 § 1 mom inkomstskattelagen avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande. Skatteår 1998.

CSN 1992/381

Fotografikonstens studerande A fick inte dra av från studiepenning enligt 5 § lagen om studiebidrag till högskolestuderande (111/92), som var A:s skattepliktiga inkomst, såsom av inkomstens förvärvande föranledda utgifter studentkårens medlemsavgift, utgifterna för anskaffning av kamera och fotografimaterial, ej heller obligatoriska försäkringsavgifter för redskapen. Ovannämnda kostnader var vid A:s beskattning oavdragbara levnadskostnader. Av räntor på studielån kunde A dra av från sina totalinkomster 75 procent till den del som översteg 1 500 marks självriskandel, likväl högst maximibeloppet som stadgats i 89 § IFSkL. Skatteåret 1992.

{ot3a}Studieresor

HFD 1975/3330 II 538

En professor i ekonomisk geografi ämnade tillsammans med några andra lärare göra en studieresa till Syd-Amerika och resans planering skedde i samarbete med lokala geografiska institutioner. Resekostnaderna, ca 7 500 mk var, till den del de inte betalts med stipendium eller resebidrag avdragsgilla från professorns löneinkomster. Förhandsbesked.

HFD 1979/1029 II 570

En lektor i svenska och handelskorrespondens vid ett handelsinstitut fick vid beskattningen avdra kongressavgift och nödvändiga rese- samt uppehållskostnader för deltagande i en av internationella föreningen för främjande av ekonomisk fostran i Norge arrangerad kongress, till den del som resebidrag beviljat av yrkesutbildningsstyrelsen inte täckte dem. Förhandsbesked. Skatteåret 1978.

HFD 1980/3047

En affärsidkare som bedrev sjuktransport fick inte avdra utgifter vilka föranletts av hans tre dagars resa till London, där han under en dag bekantat sig med Londons interna räddningstjänst och ambulansverksamhet. Skatteåret 1975. NärSkL 7 §.

HFD 1981/951 II 561

En diplomingenjör i post- och televerkets tjänst deltog i en 10 dagars studieresa till Frankrike, vilken verkets diplomingenjörsförening arrangerat. Under resan gjorde man sig förtrogen med ny kommunikationsteknik. I genomsnitt inleddes besöken i fabriks- och forskningsinrättningar klockan 8.50 och de avslutades klockan 16.40. Under resan hölls två egentliga vilodagar. De nödvändiga rese- och vistelsekostnaderna kunde avdras från diplomingenjörens inkomster. Förhandsbesked. Skatteåret 1980.

HFD 1981/5777

En lantbrukare som på sin lägenhet idkat svinuppfödning hade deltagit i boskapsuppfödarnas studieresa till USA och Kanada. Med anledning av den utredning över resans program som företetts ansåg HFD att 1 200 mark av resans totala kostnader 4 510 mark var avdragsgilla från gårdsbrukets inkomst. Skatteåret 1978.

HFD 1982/738

Enären forstmästares resa som företagits arrangerad av en facklig organisation varit delvis en semesterresa och delvis en resa för upprätthållande av yrkesskickligheten, hade han rätt att

vid beskattningen avdra en del av de kostnader som föranletts av denna resa med stöd av 25 § 1 mom. IFSkL. Skatteåret 1979.

HFD 1988/4759 B 554

En lektor i biologi och geografi deltog i en resa som ordnades av Biologi- och geografilärarnas förbund r.f. och som företogs till Fjärran Östern. Resan varade tre veckor och resekostnaderna uppgick till 14 655 mark. Syftet med resan var att få kännedom om geografin, naturen, kulturerna och det ekonomiska livet i Fjärran Östern. Resan omfattade flera länder i Fjärran Östern. Resemålen studerades noggrannare än vanligt, vilket framgick bland annat av föreläsningar som flera lokala sakkunniga höll under resan. På ovan nämnda grunder ansåg HFD att resan inte skulle anses enbart som en rekreationsresa. Därför upphävdes länsrättens utslag och den verkställda beskattningen och ärendet återförvisades till skattenämnden för ny behandling. Skatteåret 1985.

Förtroendeuppdrag

HFD 1971/1686

Valkostnader som en till riksdagsman vald haft kunde inte avdras som av inkomstens förvärvande eller bibehållande försorsakade kostnader från inkomsterna av riksdagsmannabefattningen.

HFD 1973/537

En riksdagsman ämnade tillsammans med tre eller fyra andra riksdagsmän avlöna en gemensam sekreterare för att sköta till riksdagsmannavärvet hörande löpande ärenden. Avlöningskostnaden var till den del den berodde på uppgifter i direkt anslutning till riksdagsmannabefattningen var att anse såsom i 25 § IFL och 55 § 1 punkten SKomF avsedd kostnad för inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1972.

HFD 1977/119 II 563

En avgift till en kommunalorganisation, vars erläggande baserades på arvode erhållet för kommunal förtroendeuppdrag ansågs inte utgöra avdragsgill utgift för inkomstens förvärvande eller bibehållande.

HFD 1981/1355 II 560

En medlem av skattenämnden och arvsskattenämnden fick inte såsom kostnader för inkomstens förvärvande vid beskattningen avdra sk. partiskatt eller gruppskatt som han på grundval av med kommunalt förtroendeuppdrag jämförbart medlemskap i skattenämd betalt till sitt partis kommunalorganisation. Skatteåret 1975. Omröstning 6-1-1.

HFD 1989/4522 B 524

En riksdagsman hade rätt att såsom i 82 § 1 mom. 5 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) avsett avdrag för inkomstens förvärvande avdra lönen för medhjälparens om han anställd för att hjälpa till vid skötseln av det ovannämnda uppdraget, dock endast till den del lönen tillagd med de övriga skäliga kostnaderna för riksdagsmannauppdraget överstiger den i 1 § 2 mom. lagen om riksdagsmannaarvode avsedda kostnadsersättningens i 52 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedda skattefria andel. Förhandsbesked. Skatteåret 1989.

Medlemsavgifter och arbetslöshetskassaavgifter

HFD 1958 II 329

En medicineprofessor och överläkare fick avdra medlemsavgifterna i vetenskapliga samfund, såsom inhemska och utländska kirurg- och gynekologföreningars och Läkarsällskapet Duodecims medlemsavgifter.

HFD 1983/3384

Huvudaktionär och verkställande direktör i bilföretag hade betalat medlemsavgifter till Oulun Kauppaklubi ry., Oulun Kauppakamari, Merikosken Rotaryklubi och Sveriges Konsuler i Finland rf. sammanlagt 370 mk. Det ansågs att handelskammarens medlemsavgift på 80 mk utgjorde utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1980.

HFD 1984/1652 II 575

Enligt stadgarna kunde endast föreningar vara medlemmar i ett fackförbund. Enskilda löntagare tillhörde dessa underföreningar som medlemmar. Förbundet hade bestämt att medlem-

marna i medlemsföreningarna skulle betala en extra medlemsavgift som förbundet kallade strejkskatt. Eftersom förbundets sådana förordnanden i praktiken ansågs vara bindande för medlemsföreningarnas medlemmar och föreningens möte dessutom beslutat, att av dess medlemmar endast uppbärs medlemsavgift som fastställts av förbundet, var den strejkskatt som förbundet förordnat om en sådan obligatorisk medlemsavgift som löntagaren hade rätt att avdra såsom utgift för inkomstens förvärvande. Skatteåret 1981.

HFD 1996/855

A fick från sin förvärvsikomst dra av som naturliga avdrag;

- till arbetslöshetskassan för år 1995 betald fast årsavgift för ett kalenderår, om han under 1995 fick arbetsinkomster och arbetslöshetsdagpenning avvägd enligt förtjänsten,
- till fackförbundet för år 1995 och 1996 betalda medlemsavgifter vilka innehöll fackföreningens medlemsavgifter och medlemsagifterna till arbetslöshetskassan, om han under ifrågavarande år fick dagpenning avvägd enligt förtjänsten eller grunddagpenning, samt
- till fackförbundet för ifrågavarande år betalda fackföreningsmedlemsavgifer och medlemsavgifter till arbetslöshetskassan då han under hela året fick endast grunddagpenning och/eller sjukdagpenning. Förhandsbesked för 1995 och 1996.

ANDRA UTGIFTER

HFD 1997/985 B

Om A sålde med förlust anställningsoptionerna som förvärvats under 1990 och 1991 eller lät sina anställningsoptioner förfalla som värdelösa, fick han dra av överlåtelseförlusten eller inkomstbortfallet såsom utgift för löneinkomstens förvärvande eller bibehållande. Omröstning 3-2. Förhandsbesked för 1996.

Resekostnader mellan bostad och arbetsplats

HFD 1982/5680

Den skattskyldige hade under skatteåret på sin arbetsgivares order arbetat i Kostamus och besökt sitt hem i Esbo i genomsnitt en gång i veckan. Skattenämnden godkände som avdrag från inkomsten med stöd av 26 § 1 mom. 5 punkten IFSkL kostnaderna för dessa resor med anlitande av allmänt trafikmedel i övrigt enligt den skattskyldiges yrkanden men godkände inte kostnaderna för sovvagnsbiljett. Den skattskyldige hade utrett att han för att hinna besöka sitt hem under veckoslutet måste använda nattåg på resan från Kajana till Helsingfors och att nattågets avgångstid i Kajana var kl 21.55 och ankomsttiden till Helsingfors kl 8.00 följande morgon. HFD fann, att med beaktande av resans längd och de till buds stående tågförbindelserna, hade den skattskyldige rätt att från sin inkomst avdra såsom utgifter för inkomstens förvärvande även kostnaderna för sovvagnsbiljetterna. Skatteåret 1979. IFSkL 26 § 1 mom. 5 p.

HFD 1983/590 II 562

Makarna bodde på arbetsorten i mannens arbetsavtalsbostad. De hade på ca 20 km avstånd en annan bostad på en ca 40 ha stor lantbrukslägenhet som mannen ägde tillsammans med sin bror och där de bodde under somrarna i cirka ett halvt års tid. Av resorna från lägenheten till arbetsplat serna hade uppstått för vardera kostnader år 1978 1 760 mk och år 1979 2 400 mk. Länsrätten fann i avsaknad av annan utredning att bostaden på lantbrukslägenheten var en sommarbostad och godkände inte kostnaderna för arbetsresor från lägenheten till arbetsplatsen såsom avdragsgilla. HFD betraktade arbetsavtalsbostaden som en sådan bostad som avses i 26 § 1 mom. 5 IFSkL punkten och förkastade på denna grund yrkandena på avdrag för resekostnaderna. Skatteåren 1978-1979.

HFD 1987/394 B 581

En lantbruksavbytares arbetstid fördelade sig på två fyra timmars arbetsperioder så att det kunde finnas t.o.m. 6 timmar fritid mellan perioderna, som inte alltid behövde tillbringas på den lägenhet där avbytararbetet utfördes. Med beaktande av arbetstiderna kunde såsom avbytarens resor mellan bostaden och arbetsplatsen anses de resor från bostaden till arbetsplatsen och åter som företagits med anledning av de båda arbetsperioderna. Skatteåret 1982. Se även HFD 1990/3867.

HFD 1987/2680

En gränsjägare som inte hade familj och som inte hade bostad i saminkvarteringsutrymmen i anslutning till gränsbevakningsstationen hade rätt att dra av kostnaderna för resor mellan sin bostad på samma kommuns område och gränsbevakningsstationen såsom utgifter föranledda av resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Skatteåret 1984.

HFD 1988/2339 B 557

Den skattskyldige A hade i ett års tid tjänstgjort i FN:s fredsbevarande trupper i Syrien. Under sin utlandstjänstgöring hade han på sin fritid gjort två resor till hemorten i Finland, där hans familj bodde. Länsrätten hade med anledning av A:s besvär godkänt av de kostnader som resorna föranlett såsom avdrag flygresorna mellan Tel Aviv och Helsingfors, vilka A hade företagit med försvarsministeriets underhållsflyg, samt resorna mellan Helsingfors och hemorten med anlitande av billigaste fortskaffningsmedel. HFD ändrade inte med anledning av prövningsombudets besvär länsrättens utslag. Skatteåret 1984. Omröstning 6-1.

HFD 1991/2227 B 525

Makarna bodde i kommun K och använde tillsammans bilen som mannen ägde under resorna mellan bostad och arbets-plats till stad O. I sina skattedeklarationer hade maken påyrkat att hans kostnader för arbetsresor skulle avdras beräknade enligt användningen av en egen bil. Makan hade i sina egna skattedeklarationer inte påyrkat att hennes kostnader för arbetsresor skulle avdras. Skattenämnden minskade kostnader för arbetsresor enligt användningskostnader för egen bil och fördelade kostnaderna så att båda av makarna får avdra hälften av kostnaderna. Länsrätten ansåg att användningen av den egna bilen under resorna mellan hemmet och arbetsplatsen hade förorsakat kostnader endast för mannen. Mannen hade således rätt att avdra ifrågavarande kostnader helt från sin egen inkomst och de skulle inte ens delvis överföras att avdras från makas inkomst. HFD ingen ändring. Skatteåren 1982-1986. Omröstning 4-1.

HFD 1994/1506 B 527

En person utan familj, som hade tjänstgjort i FN:s fredsbevarande trupper i Libanon, hade rätt att från sin inkomst avdra kostnaderna för resorna som han företagit till Finland under sina tjänstgöringsledigheter. Skatteåret 1989.

HFD 2008/2239 HFD:2008:69

A hade i sin skattedeklaration för skatteåret 2002 yrkat på att såsom resekostnader mellan bostaden och arbetsplatsen skulle från hans förvärvsinkomster dras av 2 538,40 euro, minskade med en självriskandel om 500 euro. Grunden för yrkandet var resorna som A under skatteåret hade dagligen åkt med egen bil från sin bostad till Y Ab:s pälsfarm. A Hade under skatteåret varit anställd hos X Abp.. A hade vid sidan om sitt avlönade arbete medverkat i pälsfarmverksamheten, som Y Ab hade bedrivit. A hade ägt hela aktiestocket i Y Ab. Y hade inte betalt lön till A under skatteåret. Y hade betalt till A dividender, som hade i sin helhet beskattats som kapitalinkomst. I den verkställda beskattningen hade resekostnaderna i fråga avdragits från A:s förvärvsinkomster, som i sin helhet hade bestått av löneinkomster som fåtts från X Abp.

Skatterättelsenämnden hade förkastat skatteombudets rättelseyrkande, där man hade yrkat på, att resekostnaderna i fråga skulle tas bort från A:s avdrag. Förvaltningsdomstolen hade på skatteombudets besvär upphävt skatterättelsenämndens beslut och fastställt, att resekostnaderna i fråga skull dras av i stället för förvärvsinkomsterna från A:s dividendinkomster.

Högsta förvaltningsdomstolen antog skatteombudets besvär, upphävde förvaltningsdomstolens och skatterättelsenämndens beslut och återförvisade ärendet till skatteverket för ny behandling. Grunden för avdraget var A:s dagliga resor från sin bostad till Y Ab:s pälsfarm, som A enligt sin anmälan hade skött. A som inte stod i arbets- eller motsvarande tjänsteförhållande till Y Ab, har inte fått lön eller annan motsvarande förvärvsinkomst för sitt arbete för bolaget, utan endast dividendinkomst. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför, att kostnader föranledda av dessa resor inte kunde betraktas som sådana utgifter för inkomstens förvärvande som avses i 93 § 1 mom. i inkomstskattelagen utan såsom utgifter för förvärvande av dividendinkomster. Kostnader som förorsakats av dessa resor kunde inte heller dras av från förvärvsinkomster som A fått från annat håll. Eftersom det i enlighet med ISL 5 kap. var frågan

om ett avdrag från förvärvsinkomsterna, kunde avdraget inte göras från dividendinkomster som A hade fått från Y Ab. Skatteår 2002. Omröstning 3 - 2.

Inkomstskattelagen 29, 30, 31, 54 och 93 §

Studerandenas resekostnader

HFD 1976/832

En poliskonstapel som under skatteåret deltagit i polisinstitutets befälskurs och som under kurstiden erhållit full lön och gratis logi, hade rätt att från sina inkomster avdra kostnaderna för resor mellan sitt hem och kursorten såsom kostnader för arbetsresor avsedda i 26 § 1 mom. 10 p. IFL och 82 § 11 a p. LKomF. Skatteåret 1972.

HFD 1981/1207 II 563

Den skattskyldiges studier vid krigshögskolan hade skett såsom tjänsteuppdrag och försvarsmakten hade betalt lön för studietiden. Kostnaderna för resor mellan bostaden och krigshögskolan var avdragsgilla såsom resekostnader mellan bostaden och arbetsplatsen. Skatteåret 1977.

HFD 1981/1209 II 564

En skattskyldig i försvarsmaktens tjänst hade börjat studera vid befälsinstitutet. Försvarsmakten betalade lön för studietiden. Den skattskyldiges resor mellan bostaden och befälsinstitutet utgjorde resor mellan bostaden och arbetsplatsen och var sålunda avdragsgilla. Skatteåret 1977.

HFD 1981/1208 II 562

Den skattskyldiges studier i yrkesskola hade skett delvis i form av arbetspraktik. För arbetspraktiken hade det bolag som upprätthöll yrkesskolan även betalt lön. Den skattskyldiges av hans arbetspraktik föranledda resor mellan bostaden och yrkesskolan var i 26 § 1 mom. 5 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedda resor mellan bostaden och arbetsplatsen. Skatteåret 1977. Se även HFD 1989/4356.

HFD 1981/5654 II 565

Den skattskyldige hade 5 1/2 timme per dag haft deltidsarbete på annan ort och dagligen rest mellan arbetsorten och hemorten. Han hade samtidigt också studerat på arbetsorten vid universitetet och på den grund beviljats studieavdrag vid kommunalbeskattningen. Utan hinder av detta avdrag hade han rätt att från sin inkomst avdra kostnaderna för nämnda dagliga resor såsom arbetsresekostnader. Skatteåret 1978.

HFD 1987/3735 B 578

En arbetstagare som stod i läroavtalsförhållande (1.4.1982-31.3.1984) hade 28.3-7.6 och 17.10-23.12.1983 deltagit i till läroavtalet hörande oundgängliga kurser i en yrkeskurscentral. För kurstiden hade arbetsgivaren inte betalat någon lön. De kostnader som föranletts av hembesöken under veckosluten utgjorde kostnader för inkomstens förvärvande, vilka kunde dras av från den löneinkomst som erhållits under arbetsperioden. Skatteåret 1983. Omröstning 3-1.

HFD 1989/4356 B 526

Skattskyldig som under skatteåret hade i Tammerfors universitet studerat för ekonomieexamen, hade under tiden 30.6.-12.9.1986 arbetats som praktikant på ett arbetsplats i Frankfurt i Förbundsrepubliken Tyskland, vilken arbetsplats hade arrangerats av internationella organisationen för ekonomiestuderande. För detta arbete hade den skattskyldige fått löneinkomst. Den skattskyldige hade rest från sin hemort Tammerfors till Frankfurt 26.6.1986 och återvänt 13.9.1986. Kostnader förnledda av dessa flygresor skulle betraktas som till studierna hörande oavdragbara levnadskostnader och den skattskyldige hade således inte rätten att avdra dessa kostnader från sin inkomst. Skatteåret 1986. Omröstning 3-2.

HFD 1997/562 1997:16

Byggnadsmannen A hade deltagit i vuxenutbildning som avses i lagen om arbetskraftspolitisk vuxenutbildning (736/90) från augusti 1991 till maj 1994 i Y:s yrkesläroverk med avsikt att avlägga specialmålares yrkesexamen. Åt A betalades i enlighet med nämnda lag för utbildningstiden utbildningsstöd som motsvarade arbetslöshetsdagpenningen samt för resor och andra underhållskostnader skattefritt underhållsun-

derstöd 30 mark per dag. A yrkade på att från hans inkomst skall avdras kostnaderna för resor mellan bostaden och kursplatsen. HFD ansåg, att A:s kostnader för resor mellan bostaden och kursplatsen inte var, oberoende av målarexamen som han avlagt, oavdragbara levnadsutgifter till den del som de inte genom underhållsersättningar ersattes för A. A var berättigad att från sin inkomst dra av de av resorna föranledda ifrågavarande kostnaderna med de begränsningar som stadgas i 93 § inkomstskattelagen. Skatteåret 1993. Omröstning 4-1.

HFD 1999/1055

A som hade avlagt maskinmontörsexamen hade arbetat hos staten inom miljöförvaltningen. Han hade varit tvungen att på grund av svår hudsjukdom gå på tjänteledighet och börja studera nytt yrke med rehabiliteringspenning som Folkpensionsanstalten betalt. Enligt 2 § 1mom. lagen om rehabiliteringspenning är en i Finland bosatt person berättigad till rehabiliteringspening under de i lagen uppräknade förutsättningarna för den tid under vilken han på grund av rehabiliteringen varit hindrad att utföra sitt eget eller annan persons arbete. A hade under år 1996 fått 47 884 mark i rehabiliteringspenning, som hade beskattats som hans förvärvsinkomst. A hade studerat på automationstekniklinjen vid ett tekniskt läroverk och för honom hade på grund av studierna uppkommit resekostnader under nio månaders tid. A:s studier hade berott på det att han på grund av hälsoskäl inte hade kunnat fortsätta med sitt tidigare arbete. Då den omständigheten att avsikten med bestämmelserna i lagen om rehabiliteringspenning hade varit att säkra A:s utkomst under studietiden, då han varit arbetsoförmögen, och att målet med rehabiliteringen var att göra det möjligt att återvända till arbetslivet, togs i beaktande, högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att resekostnaderna mellan bostaden och studieplatsen inte var under dessa omständigheter A:s oavdragbara levnadskostnader. A var berättigad att i enlighet med 93 § inkomstskattelagen dra av kostnaderna som förorsakats av resor mellan bostaden och studieplatsen såsom utgifter för förvärvsinkomsternas förvärvande enligt de begränsningar som bestäms i stadgandet. Skatteår 1996.

Billigaste fortskaffningsmedel

HFD 1979/26 II 554

En lärare i grundskola hade rätt till avdrag för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats enligt bruk av egen bil för de 105 dagar, för vilkas del utretts, att väntetiden vid resor till och från skolan, med beaktande av tiderna då skoltimmarna började och slutade, vid anlitande av allmänt trafikmedel skulle ha blivit över två timmar. Under sagda väntetid hade läraren på grund av skolans bristfälliga arbetsutrymmen inte haft möjlighet att i skolan utföra sina till tjänsteuppgifterna hörande förberednings-, korrigerings- och andra arbeten. Skatteåret 1975.

HFD 1979/4509 II 556

A, som bodde i X kommun arbetade dagligen i ett sjukhus som låg 6 km från centrum i Y stad varvid den regelbundna arbetstiden var kl 8-15.30. A förklarade, att med användande av allmänt trafikmedel skulle resans längd till och från arbetet ha varit 60 km och borde ha företagits med två olika bussar, varvid hennes arbetsdags längd hade blivit kl 6.00-17.00. Genom att använda egen bil var längden av hennes resa tur och retur 45 km och tog sammanlagt 40 minuter. Eftersom väntetiden med användande av allmänt trafikmedel hade blivit cirka en timme, hade A inte rätt att i kostnaderna för resan mellan bostad och arbetsplats dra av mera än det belopp som uträknats enligt allmänt trafikmedel. Skatteåret 1976.

HFD 1979/4616 II 560

Arbetsgivaren hade åt arbetstagaren ersatt kostnaderna för bruk av egen bil i resor mellan dennes bostad i I stad och fasta arbetsplats i K kommun med 57 penni per kilometer. Skattenämnden betraktade ifrågavarande ersättningar som arbetstagarens inkomst och beviljade å andra sidan som avdrag resekostnader räknade enligt allmänt trafikmedel. Länsrätten godkände såsom avdrag från arbetstagarens inkomst ett belopp motsvarande hemresekostnaderna såsom i 26 § 1 mom. 5 p. IFSkL avsedda resekostnader. HFD ansåg, att då arbetstagarens promenadväg var kortare än 3 kilometer i en riktning och den egentliga väntetiden med användande av allmänna trafikförbindelser blev cirka 1

timme, skulle som billigaste färdemedel betraktas allmän trafik. Skattenämndens beskattning återfördes i kraft. Skatteåret 1976. IFSkL 26 § 1 mom. 5 p.

HFD 1979/4724 II 577

A, som innehade bruksförmån av bil, hade i sitt arbete använt en personbil som arbetsgivaren överlåtit för hans bruk. Med denna bil hade han utöver sina övriga privata körningar kört även resorna mellan bostaden och arbetsplatsen, för vilka även goda allmänna trafikförbindelser kunde anlitas. Det ansågs att skattenämnden hade rätt att fastställa för A värdet av bruksförmånen av bil, men att A inte hade rätt att avdra resekostnader mera än enligt billigaste färdemedel eller i hans fall enligt allmänt trafikmedel räknat. Skatteåret 1976. IFSkL 20 § 6 p. och 26 § 1 mom. 5 p.

HFD 1979/5290 II 561

Även om en förutsättning för arbetsförhållandet var ett så gott som dagligt bruk av egen bil för utförande av arbetsuppdragen och där kostnaderna ersatts av arbetsgivaren, betraktades inte egen bil som billigaste färdmedel, utan godkändes resekostnaderna mellan bostad och arbetsplats i enlighet med kostnaderna för anlitande av allmänt färdmedel. Skatteåret 1976. Omröstning 3-2. IFSkL 26 § 1 mom. 5 p.

HFD 1980/658 II 551

Som skiftarbetares billigaste färdmedel betraktades egen bil under de arbetsskift då allmänna trafikmedel inte alls stod till förfogande eller då resan till och från inte kunde ske med allmänt färdmedel. Skatteåret 1975.

HFD 1980/664 II 552

A bodde i X kommun och körde med egen bil till arbetet 47 kilometer längre bort i K stad. På morgonen fanns från X en lämplig bussförbindelse till centrum i K stad, men en anslutningsförbindelse med allmänt trafikmedel till arbetsplatsen på 7 kilometers avstånd saknades. A yrkade på beräknande av arbetsreseavdraget enligt bruk av egen bil för hela resan. Skattenämnden avdrog resekostnaderna för hela resans del enligt bruket av allmänna färdmedel. HFD ansåg A:s billigaste färdmedel vara

- antingen buss mellan X och K centrum samt på morgonen persontaxi mellan K centrum och arbetsplatsen, och på kvällen antingen buss, eller om lämplig allmän trafik inte då förekom, taxi,
- eller egen bil för hela resan, beroende på vilketdera alternativet som var billigare. Skatteåret 1976.

HFD 1980/665 II 553

Den svårt rörelsehämmade A körde till förvärvsarbete med egen bil. Längden av den dagliga arbetsresan till och från var 9 km och mängden av arbetsresor årligen 1 930 km, medan bilens totala mängd körningar var 10 868 km. A yrkade på avdrag enligt bilens faktiska kostnader för arbetsresornas del, vilka kostnader han beräknade, med beaktande av bilens halva avskrivning, till 5 899 mk. Skattenämnden godkände i enlighet med skattestyrelsens rekommendation 50 p/km eller sammanlagt 965 mk. HFD ansåg att A:s billigaste färdmedel på arbetsresorna, med beaktande av hans invaliditet, bör anses vara egen bil. Med hänsyn till detta hade A rätt att avdra kostnaderna för sina arbetsresor med egen bil enligt de faktiska kostnaderna. Skatteåret 1976.

HFD 1980/6034 II 555

R:s arbetsresa var 22 km. Resan företog han med egen bil. På morgonen fanns det en lämplig bussförbindelse från bostaden till arbetsplatsen, men efter arbetsdagens slut kunde han använda buss endast på 15 km, eftersom lämplig allmän trafikförbindelse saknades för de återstående 7 km. R yrkade på att resekostnaderna skulle beräknas för hela arbetsresan enligt användande av egen bil. Skattenämnden avdrog resekostnaderna enligt användande av billigaste färdmedel sålunda, att som billigaste trafikmedel för 2 x 7 km:s del betraktades egen bil och i övrigt buss. R yrkade på ändring, eftersom på den av skattenämnden avsedda platsen för byte av trafikmedel inte fanns säker parkeringsplats. Länsrätten förkastade besväret. HFD ansåg att som R:s billigaste färdmedel i dessa förhållanden skulle betraktas egen bil. Skatteåret 1976. Omröstning 4-3.

HFD 1983/1050

En skattskyldig som var bosatt i Esbo hade

kvällsarbete i Åbo. Med anlitande av allmänna trafikmedel borde resan ha gjorts via Helsingfors. På återfärden hade han varit tvungen att kring midnatt vänta på en buss i Helsingfors centrum i ca en halvtimmes tid och i Gäddvik vandra hem från bussen. Den skattskyldige hade rätt att avdra resekostnaderna mellan sträckan Esbo-Kyrkslätt järnvägsstation med anlitande av egen bil. Skatteåren 1977-1979.

HFD 1983/5956

En skattskyldig i treskiftsarbete hade enligt sin uppgift inte på sina arbetsresor kunnat använda allmänna fortskaffningsmedel. Eftersom han inte hade körtillstånd transporterades han med familjens bil två gånger dagligen under årets 213 arbetsdagar. Den skattskyldige, för vilken såsom avdrag från inkomsterna godkänts resekostnader enligt bruk av egen bil sammanlagt 2 769 mk, som omfattade en resa tur och retur per arbetsdag, yrkade på avdrag för två resors kostnader enär bilens förare var tvungen att återvända hem mellan körningarna. I den mån allmänna fortskaffningsmedel inte stod till förfogande betraktades transport med familjens bil som billigaste färdsätt. Fördenskull godkändes såsom avdrag enligt uppskattning 1 500 mk utöver de vid beskattningen godkända 2 769 mk. Skatteåret 1981.

HFD 1984/2979 II 576

A färdades dagligen en sträcka på 65 km från sin bostad till arbetsplatsen och åter med personbil som hans arbetsgivare ställt till hans förfogande. Dessa resor utgjorde sammanlagt 32 718 km och andra privata körningar utgjorde 5000 km. Skattenämnden fastställde värdet av fri bilförmån till 37 918 mk och betraktade egen bil som A:s billigaste färdemedel, men avdrog i kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats endast det maximibelopp 15 000 mk som avses i 26 § 1 mom. 5 punkten IFSkL. A anförde i sina besvär att ingen förmån uppstått av de överlånga resorna mellan bostaden och arbetsplatsen. HFD ansåg att resorna mellan A:s bostad och arbetsplats var privata körningar och att de skulle tas i beaktande då värdet av bilförmånen på grundvalen av privata körningar bestämdes. Resekostnaderna kan avdras endast med de begränsningar som nämnts i 26 § 1 mom. 5 punkten IFSkL. Skattenämndens uppskattning av den fria bilförmånens värde upprätthölls. Skatteåret 1981.

HFD 1984/3220 II 577

Avståndet mellan bostad och arbetsplats var 22 km. På morgonen fanns det kommunikationer med allmänt färdemedel, men efter arbetstidens slut saknades allmän trafik på en 7 km sträcka. Resekostnaderna hade påyrkats bli avdragna för hela arbetsresan uträknade enligt bruket av egen bil. Skattenämnden avdrog resekostnaderna så, att egen bil godkändes som billigaste färdemedel på en sträcka av 2 x 7 km och i övrigt godkändes allmänt färdemedel. Eftersom på den plats där byte av färdemedel skulle ske inte fanns någon lämplig parkeringsplats där bilen kunde ha ställts under arbetsdagen, godkändes med anledning av arbetstagarens besvär, egen bil som billigaste färdemedel för hela arbetsresan. Det parkeringsområde som VoV uppfört för korttidsparkering invid riksväg var ingen lämplig parkeringsplats för heldagsparkering. Skatteåret 1981.

HFD 1985/5296 II 575

A var den ena av de ansvariga bolagsmännen i ett kommanditbolag vilket beskattades som särskild skattskyldig. A fick fritt använda bolagets personbil. Kostnaderna för bilen, med undantag av den andel som beräknats utgöra A:s privatbruk, hade bokförts såsom kommanditbolagets utgift. A:s lön från bolaget hade under skatteåret varit 28 800 mk. Det ansågs att A hade rätt att avdra de enligt beräkning fastställda resekostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen enligt kostnaderna för billigaste fortskaffningsmedel. Skatteåret 1982.

HFD 1986/1625 II 568

En skattskyldig färdades arbetsresorna till sin arbetsplats med egen bil. Såsom billigaste fortskaffningsmedel för den skattskyldiges arbetsresor skulle anses buss. Han hade rätt att avdra kostnaderna för anlitande av buss enligt den billigaste rabattbiljett som arbetsgivaren sålde till sina arbetstagare och inte i enlighet med busstarifferna, trots att han inte utnyttjat den förmån som arbetsgivaren erbjöd. Skatteåret 1981.

HFD 1989/3525 B 525

Då en skattskyldig kunde ha anlitat allmänna fortskaffningsmedel för resor mellan bostaden och arbetsplatsen, trots att arbetsskift slutade kl. 24, kunde den skattskyldige inte avdra kostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen räkande enligt användning av egen bil. Skatteåret 1984.

HFD 1989/4112

En skattskyldig kunde vid 168 arbetsskift ha anlitat allmänna fortskaffningsmedel för resor mellan bostaden och arbetsplatsen under en del av resan och i bytesplatsens omedelbara närhet låg en sådan lämplig parkeringsplats där den skattskyldige kunde ha parkera sin bil under arbetsskiften. Den skattskyldige fick inte avdra kostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen räkande beträffande hela resan enligt användning av egen bil. Skatteåret 1984.

HFD 1995/4

A, som arbetat i skift, hade för resorna mellan sin bostad i Riihimäki och sitt fasta arbetsställe i Helsingfors också då kvällsskiftet hade slutat klockan 23 eller morgonskiftet börjat klockan 7 kunnat anlita kollektivtrafikmedlen buss och tåg, vilket skulle anses som anlitande av billigaste färdmedel. Även om det kanske för A inte, om han hade använt dessa färdmedel för sin arbetsväg också när kvällsskiftet som slutade klockan 23 följande dag hade efterföljts av morgonskifte från klockan 7, skulle ha blivit tillräcklig tid för vila hemma mellan arbetsskiften, kunde A:s egen bil inte ens dessa dagar anses som billigaste färdmedel för hans resor mellan hem och arbete. Skatteåret 1990. Skatteåret 1991.

HFD 2006/1543

A bodde i Esbo och arbetade såsom yrkesmusiker i Helsingfors stadsorkester. Resan från bostaden till arbetsplatsen kunde inte göras utan att byta allmän trafikmedel och en del av resan måste man gå. A:s arbetsdag i Helsingfors stadsstorkester var tvådelade på konsertdagarna så, att på dagen hade man övningar och på vällen själva konserten. A:s instrument var olika slaginstrument, som A måste föra med sig dagligen från och till bostaden. Detta förutsatte bland annat personlig service av instrument och regelbundna hemövningar som det avlönade arbetet förutsatte. Instrument hade packats i fyra olika väskor och i en transportlåda, vilkas totalvikt var ca 30 – 40 kilogram. Den stora transportlådans yttre mått var 100 x 30 x 40 centimeter. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att då resekostnaderna mellan bostaden och arbetsplatsen beräknades skulle man såsom A:s billigaste fortskaffningsmedel betrakta egen bil, då antalet, storleken och vikten av lådor som behövdes för att transportera A:s personliga arbetsredskap i de ovan nämnda förhållanden dagligen mellan bostaden och arbetsplatsen togs i beaktande. A kunde därför dra av resekostnaderna mellan bostaden och arbetsplatsen beräknade enligt användning av egen bil. Skatteår 1997-2000.

Veckoslutsresor

HFD 1979/4612 II 558

A, som i Reso kommun ägde en stadigvarande bostad hade under hela året varit på arbetskommendering i Borgå landskommun, Sagu, Raumo och Esbo. Arbetsgivaren hade åt honom erlagt dagtraktamente för 351 dygn. A meddelade att han vistats hemma under 50 veckoslut för vilka de utbetalda dagtraktamentena var 5 238 mark. A yrkade på avdrag för resekostnaderna för sina veckoslutsbesök 9 687 mark räknade enligt bruk av egen bil. Skattenämnden, som inte ens till en del betraktat dagtraktamentena som inkomst ansåg, att dagtraktamentena täckte också resekostnaderna. A yrkade på, att dagtraktamentena inte kunde kvitteras mot hans resekostnadsyrkanden. Enär A inte visat, att kostnaderna för hans resor uträknade enligt billigaste färdemedel hade varit större än dessa, såsom inkomster betraktade dagtraktamenten förkastade HFD besvären. Skatteåret 1976. IFSkL 22 § 1 mom. 8 p. och 26 § 1 mom. 5 p.

HFD 1979/4613 II 559

Den ogifta, år 1953 födda A var 1.1.1976 mantalsskriven i V kommun, där hon sedan 12.9.1975 haft arbetsplats som bankfunktionär. På grund av den svåra bostadssituationen bodde hon under skatteåret i ett (20 m2 stort) rum utan kok- eller tvättmöjligheter i en till motell ändrad under reparation varande skolbyggnad. Till följd av rummets bristfälliga utrustningsnivå

meddelade A att hon under veckosluten måste besöka sina föräldrar i R kommun och yrkade på avdrag för kostnaderna för resorna dit. Eftersom A:s bostad och hemvist samt fasta arbetsplats var i V kommun, ansågs de kostnader som förorsakats av hennes resor till föräldrarna inte såsom i 26 § 1 mom. 5 p. IFSkL avsedda eller på någon annan grund avdragsgilla kostnader. Skatteåret 1976. IFSkL 26 § 1 mom. 5 p. och 27 §.

HFD 1983/207 II 561

Den skattskyldige bodde med sin familj i X kommun, men arbetade på ca 100 km avstånd i Y stad, där han hade en annan äganderättsbostad. Den skattskyldige hade två gånger per vecka rest mellan X och Y med anlitande av allmänt trafikmedel. Han hade rätt att från sin inkomst avdra kostnaderna för resorna mellan X och Y två gånger per vecka. Skatteåret 1978. Omröstning 4-1. IFSkL 25 § och 26 § 1 mom. 5 p.

HFD 1987/1122 B 582

Makarna hade olika hemkommuner. Kostnaderna för resor under veckosluten mellan makarnas bostäder ansågs inte vid beskattningen som (mannens) avdragsgilla kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. Skatteåret 1984.

HFD 1987/2148 B 580

Den skattskyldiges studier i en yrkesskola vid B:s skeppsvarv hade till en del genomförts såsom arbetspraktik. För arbetspraktikens del hade det bolag som upprätthöll yrkesskolan även betalt lön för hela skatteåret. Den skattskyldige, som var ogift och född år 1964, hade under studietiden en gång i månaden besökt sina föräldrar i hemkommunen, där han var mantalsskriven. Han hade rätt att från sin inkomst dra av kostnaderna för dessa veckoslutsresor. Skatteåret 1983.

HFD 1987/3201 B 564

En byggmästare vid väg och vattenbyggnadsverket hade i ca tre års tid arbetat på ett vägbygge på över 50 km:s avstånd från hans boningsort. Han hade under arbetsdagarna bott på arbetsplatsen i arbetsplatsinkvartering som ordnats av arbetsgivaren och tillbringat veckosluten hemma. Hemresorna under veckosluten ansågs inte ha företagits på order av arbetsgivaren, varför de ersättningar för hemresorna som arbetsgivaren i enlighet med kollektivavtalet hade betalt till byggmästaren utgjorde dennes skattepliktiga inkomst, från vilken han dock fick göra det avdrag som avses i 26 § 1 mom. 5 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet.

HFD 1988/4999 B 558

En skattskyldig, som var ogift, hade under tiden 1.6.-31.12.1984 arbetat vid X domsaga. Under denna tid hade han varit tjänstledig från sitt stadigvarande arbete. Arbetsplatsen fanns i Helsingfors där den skattskyldige även hade en bostad. De resekostnader som förorsakats av de varje vecka återkommande resorna mellan arbetsplatsen i X kommun och bostaden i Helsingfors under tiden 1.6.-31.12.1984 ansågs som sådana kostnader som avses i 26 § 1 mom. 5 punkten IFSkL och som var avdragsgilla vid beskattningen. Skatteåret 1984. Omröstning 3-2.

HFD 1994/3202 B 528

Den skattskyldige var mantalskriven i staden A i en 58 kvadratmeters aktielägenhet som han ägde och i vilken han i början av skatteåret bodde tillsammans med sin sambo. Han hade inte gemensamma barn med sin sambo, men hans myndiga barn från hans tidigare samboförhållande bodde i samma stad. Han hade under skatteåret från och med 1.8.1990 flyttats från sin arbetsgivares driftställe i staden A till ett driftställe i staden B, som var beläget på 200 kilometers avstånd från staden A. Arbetsplatsen i staden B var varaktig. Han hade en underhyresbostad där. Han reste en eller två gånger i veckan till staden A. Den skattskyldige, som från och med 1.8.1990 hade haft en stadigvarande arbetsplats och bostad i staden B, hade inte rätt att avdra kostnaderna för resorna varje vecka vid sin beskattning, utan de ansågs såsom icke avdragbara levnadskostnader. Skatteåret 1990. Omröstning 5-2.

HFD 1997/2316 1997

Överlöjtnant hade kommenderats till kaptenkurs för fem månaders tid till försvarshögskolan i Tusby. Försvarshögskolan låg på ca 185 kilometers avstånd från hans och hans familjs hem. Trots att åt överlöjtnanten hade anordnats in-

kvartering på försvarshögskolan, var han berättigad att i enlighet med 93 § inkomstskattelagen från sin inkomst dra av såsom kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats kostnaderna som förorsakats av resor mellan hemkommunen och Tusby två gånger i veckan. Skatteår 1994. Se också HFD:1983-II-561.

HFD 1998/1429

Skattskyldig S hade förordnats att från början av juni 1990 till slutet av februari 1992 arbeta i staden A. S:s make och fullvuxna dotter bodde i familjens hem i staden B på 170 kilometers avstånd. S hade regelbundet två gånger i veckan rest från staden A till sitt hem i staden B. Han var berättigad att från sin inkomst dra av dessa resekostnader mellan staden A och staden B enligt billigaste fortskaffningsmedel. Skatteår 1990-1992.

HFD 1998/2743

En estnisk medborgare hade ursprungligen kommit till Finland i egenskap av praktikant som utsänts av hälsovårdsministeriet för rådsrepubliken Estland och hade sedan 1990 arbetat och arbetade i Finland under hela skatteåret 1994 som läkare vid en samkommuns centralsjukhus på basis av arbetsförhållanden på viss tid. Han hade meddelats arbetstillstånd för ett år i sänder. Hans familj, som omfattade maken och tre minderåriga barn, hade hem i

Tallin. Då läkaren på grund av arbetet således bodde på annan ort än familjen, var kostnaderna för hans veckoslutsresor mellan arbetsplatsen i Finland och familjens gemensamma hem i Tallin kostnader för resor mellan bostaden och arbetsplatsen, vilka kostnader han fick med utsatta begränsningar dra av såsom utgifter för inkomstens förvärvande. Skatteår 1994.

HFD 2003/1439

För en arbetstagare inom en särskild bransch som kunde från sin arbetsgivare köpa lunchsedlar eller måltidskuponger ansågs inte av arbetets uppförande uppkomma sådana ökade levnadskostnader att han skulle ha kunnat i sin beskattning per arbetsdag göra ett måltidsersättningen motsvarande avdrag för inkomstens förvärvande.

Dagliga resor inom särskilda branscher

HFD 2001/1387

En timmerman hade arbetat i en byggfirmas anställning på olika byggplatser inom huvudstadsregionen. Han hade inte haft egentlig arbetsplats. Arbetsgivaren hade inte betalt dagtraktamenten åt honom. Länsrätten ansåg, att timmermannen hade på grund av att arbetsdagarnas längd varit mera än 10 timmar och att arbetsresorna sträckte sig på över 15 kilometers avstånd från hans bostad förorsakats extra levnadskostnader, vilka kostnader han var berättigad att upp till 100 mk per dag dra av från sina förvärvsinkomster såsom utgifter för inkomstens förvärvande minskade med 1554 marks matpenning som arbetsgivaren betalt. Högsta förvaltningsdomstolen godkände yrkandet som skatteombudet framförde i sina besvär och ansåg att utgifterna var avdragbara såsom utgifter för inkomstens förvärvande från löneinkomsterna för person som arbetade på en s.k. specialbransch, likväl på basis av ytterligare utredning i ärendet endast upp till ett belopp som motsvarar maximibeloppet för måltidsersättning som Skattestyrelsen fastställt (37 mk per dag år 1997) för respektive år, minskat med matpenningen som arbetsgivaren betalt. Skatteår 1997.

HFD 2001/1388

En timmerman hade arbetat i flera arbetsgivares anställning i husbyggnadsarbeten på särskilda platser för arbetets utförande. Han hade arbetat på en bransch där den särskilda platsen för arbetets utförande måste ofta bytas på grund av kortvariga projekt som är kännetecknande för branschen. På grund av arbetets natur hade han inte haft någon egentlig arbetsplats. Han hade rest till de särskilda arbetsplatserna dagligen hemifrån. Arbetsgivarna hade inte anordnat måltider på arbetsplatserna eller i deras omedelbara närhet och hade inte heller betalt honom måltidsersättning eller på något annat sätt ersatt ökningen av måltids- och andra levnadskostnader. Sedan den skattskyldige yrkat på att från hans löneinkomst skall med stöd av 8 § 1 mom. 12 punkten lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet avdras ökningen av

levnadskostnaderna på grund av tillfälliga arbetsresor eller sekundärt beloppet av måltidsersättning som gällt för varje respektive år, högsta förvaltningsdomstolen förkastade ärendet i övrigt men på grund av ytterligare utredning i ärendet ansåg att kostnaderna var avdragbara som utgifter för inkomstens förvärvande upp till belopp som motsvarar maximibeloppen för skattefri måltidsersättning som Skattestyrelsen fastställt för respektive år. Skatteår 1993 - 1998.

Resekostnader för arbetsresa

HFD 1980/2322 II 554

En skatteinspektör hade under tjänsteresor använt egen bil, men anhållit och fått av staten ersättning enligt busstaxa. Skatteinspektören yrkade på att vid beskattningen från sin inkomst få avdra skillnaden mellan maximibeloppet för den beräknade ersättningen för egen bil enligt 6 § av i skattestyrelsens beslut av 3.2.1977 om grunderna för och beloppen av resekostnadsersättningar som skall betraktas såsom skattefria vid beskattningen för år 1976 (166/77) och den ersättning han erhållit. HFD ansåg att skattestyrelsens ifrågavarande beslut inte i detta fall kunde tillämpas. Besvären förkastades emedan utredning saknades om, huruvida skatteinspektören utöver den ersättning han erhållit hade haft sådana kostnader vilka han varit berättigad att avdra från sin inkomst. Skatteåret 1976. IFSkL 25 § 1 mom. och IFSkL 22 § 1 mom. 8 p.

HFD 1986/714

En skattskyldig vars familj hade stadigvarande bostad i Uleåborg var anställd hos byggnadsstyrelsen i huvudsyssla såsom övervakare av byggnadsarbeten vid arbetsobjekt på olika orter. Under tiden 20.8.1979-4.1.1981 hade hans arbetsort varit Vasa och 5.1.1981-4.4.1982 Alavus. Mellan den skattskyldige och byggnadsstyrelsen hade ingåtts ett nytt arbetsavtal för varje byggnadsarbete. Då den skattskyldige hade arbetat inom byggnadsbranschen, för vilken var karaktäristiskt att arbete vid arbetsobjekten var kortvarigt och då hans arbete i Alavus kunde anses såsom tillfälligt, hade han rätt att från sin inkomst avdra de extra kostnader som förorsakats av arbete på främmande ort. Skatteåren 1981 och 1982.

HFD 1986/2703

En förskottsinspektör hade i samband med granskningsbesöken använt egen bil. I enlighet med den praxis som iakttagits vid ämbetsverket hade han av arbetsgivaren fått ersättning enligt billigaste fortskaffningsmedel, i detta fall enligt busstariffen. Länsrätten hade med anledning av förskottsinspektörens besvär godkänt såsom avdrag i form av kostnader för inkomstens förvärvande de kostnader som förorsakats av dessa resor uträknade enligt användning av egen bil. I avdrag beviljades enligt uppskattning 203 mk utöver det belopp som arbetsgivaren redan ersatt. Prövningsombudet hade i HFD yrkat på upphävande av länsrättens beslut, emedan arbetsgivaren ersatt kostnaderna för resorna i överensstämmelse med statens resereglemente och då skötseln av arbetsuppgifterna inte förutsatte användning av dyraste färdsätt. HFD ansåg att merkostnaderna som förorsakats av användningen av egen bil inte var avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande och upphävde länsrättens beslut. Skatteåret 1983.

HFD 1997/1413

Skattskyldig som varit på tidsbestämd pension och vars egentliga bostad och hemvist hade funnits i Kuopio län hade genom ett förordnande av statsrådets kansli anställts som tillfällig tjänsteman för att för viss tid arbeta som ministerns specialbiträde, likväl högst under den tid som ministern var medlem i statsrådet. Den skattskyldige hade arbetat som specialbiträde i tre års tid, under vilken tid han hade haft en bostad också i Helsingfors. Under dessa omständigheter var kostnaderna som förorsakats den skattskyldige av boendet i Helsingfors inte i beskattningen avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande utan oavdragbara levnadskostnader. Skatteår 1992 och skatteår 1993. Omröstning 4-1.

HFD 1998/464

A som arbetade inom en specialbransch var berättigad att dra av sina dagliga resor med egen bil mellan bostaden och den särskilda platsen för arbetets utförande såsom av inkomstens förvärvande och bibehållande förorsakade utgifter som avses i 81 § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Såsom avdragbara

skulle betraktas de verkliga kostnader av användning av bilen för arbetsresorna, utan att självriskandelen och maximibeloppet skulle tas i beaktande.

Genom Skattestyrelsens beslut (1659/1991), där det var fråga om, huruvida vissa inkomster i anslutning till arbetsförhållandet var skattepliktiga eller skattefria inkomster, hade för år 1992 fastställts maximibeloppen för skattefria ersättningar för resekostnader på grund av arbetsresor.

Detta beslut skulle inte tillämpas då man uppskattade beloppet av arbetsresor som omfattades av naturliga avdrag.

I Skattestyrelsens beslut (1227/1992) var det fråga om beviljandet av avdrag för resekostnader mellan bostaden och arbetsplatsen under 1992. Inte heller detta beslut skulle direkt tillämpas i ärendet. I brist på annan utredning kunde det ändå tas som utgångspunkt då beloppet av det naturliga avdraget uppskattades.

A hade inte uppvisat utredning om de verkliga kostnaderna för användning av egen bil, av vilken anledning kostnaderna skulle uppskattas då beskattningen verkställdes. Beloppet av kostnaderna för arbetsresor, 1,00 mark per kilometer, som godkänts i A:s beskattning, skulle inte betraktas vara för litet. Skatteår 1992.

HFD 1998/2864

Personen arbetade oavbrutet under sex månaders tid hos samma arbetsgivare såsom maskinsnickare vid en möbelfabrik. Arbetsgivaren hade fått sysselsättningsstöd, vilket gjorde det möjligt att arbetsavtal kunde göras. Personen hade gemensam bostad med sin familj på hemorten, men han bodde under arbetstiden på arbetsorten på 300 kilometers avstånd därifrån förutom under veckoslut, som han tillbringade med sin familj. Arbetsgivaren ersatte varken kostnader som föranleddes av boende på främmande ort eller andra kostnader av arbetet. Då arbetstidens längd samt det att personen arbetade enbart på en ort togs i beaktande, förorsakade arbetet inte sådana extra levnadskostnader som skulle vara avdragbara i beskattningen. Skatteår 1994.

HFD 2000/384

A, vars hemkommun under skatteår 1995 och 1996 hade varit Punkaharju, hade under sagda år arbetat i två cirka 3 månader långa arbetsförhållanden som rappare i ett företag inom branschen i Helsingfors. Under resten av tiden hade han varit arbetslös arbetssökande i hemkommunen. Då arbetets natur och arbetsförhållandenas kortvarighet togs i beaktande, ansågs arbetet på främmande ort vara tillfälligt, för vars vidkommande de extra levnadskostnader som uppkommit på grund av arbetet var sådana vid beskattningen avdragbara utgifter som avses i 29 § 1 mom. inkomstskattelagen.

HFD 2000/876

En lantbruksavbytare arbetade på olika lantgård och i samband med detta arbete fick fria måltider på dessa lantgård. Värdet av måltidsförmån skulle i och för sig med stöd av 29 § 1 mom. inkomstskattelagen räknas till lantbruksavbytarens skattepliktiga inkomst, men samtidigt då dessa inkomster lades till avbytarens skattepliktiga inkomst skulle man såsom naturligt avdrag ta i beaktande de extra måltidskostnader som förorsakades av avbytarens resor till särskilda platser för arbetets utförande på lantgårdarna. Skatteår 1994-1996.

HFD 2002/1205

A, som hade varit arbetslös, hade arbetat under skatteåret tillfälligt i en och en halv månads tid som sjuksöterkska i Norge. A:s familj bodde i Finland under A:s utlandsarbetstid. Utgifter, vilka inte visats ha varit för stora, som på grund av ökade levnadskostnader och inkvarteringskostnader dragits av från utlandsinkomsten, betraktades som sådana utgifter för inkomstens förvärvande som kunde dras av i enlighet med 29 § 1 mom. inkomstskattelagen. Skatteår 1997.

HFD 2002/3455

A hade arbetat på sin arbetsgivare B Ab:s order i Sverige, av vilken anledning man hade betalt till honom skattefri utlandsdagtraktamente. B Ab, som hade ordnat åt A bostaden i Sverige, hade betalt till honom nämnda dagtraktamenten 4 485 mark minde än vad som angivits i 12 § Skattestyrelsens beslut om skattefria resekostnadsersättningar (1113/1998). A kom fram med, att nämnda 4 485 mark hade debiterats på honom och kvittats som hyra från dagtraktamentet och yrkade på att beloppet skulle med

stöd av 29 § 1 mom. inkomstskattelagen avdras som hans utgifter för inkomstens förvärvande. Yrkandet förkastades, eftersom A inte hade visat ha betalt hyra till B Ab eller till någon tredje person. Hyran som arbetsgivaren betalt för bostaden kunde inte dras av som A:s utgift för inkomstens förvärvande inte heller med den grund att arbetsgivaren hade betalt till honom utlandsdagtraktamente mindre än dess skattefria maximibelopp. Skatteår 1999.

HFD 2003/2634

Arbetsgivaren hade ordnat åt A en bostad han skulle använda under den tid han arbetade utomlands. På grund av ordnande av bostaden hade arbetsgivaren betalt till A utlandsdagtraktamente enligt metallbranschens arbetskollektivavtal minskat med en fjärdedel. För A uppkom inga boendekostnader. A hade inte heller visat, att för honom skulle ha på grund av utlandsarbetet uppkommit kostnader som skulle ha varit större än utlandsdagtraktamenten som arbetsgivaren betalt. Skillnaden mellan det skattefria dagtraktamentet och den betalda andelen av dagtraktamentet kunde således inte dras av som A:s utgift för inkomstens förvärvande. Skatteår 1995 - 1999.

HFD 2003/2858, ÅRSBOK

A hade varit på en fyra månaders arbetsresa i Tyskland i enlighet med ett avtal om utbytesprogrammet mellan sin finska arbetsgivare och ett tyskt bolag. Det tyska bolaget hade ordnat åt A kostnadsfri möblerad bostad och betalat till honom fickpeng 91,20 mark per dag. A kunde inte dra av skillnaden mellan Tysklands dagtraktamente och fickpengarna som han fått, då han inte hade visat, att han skulle ha haft levnadskostnader som skulle ha varit större än fickpengen. Skatteår 1998.

Kostnader för skötsel av tillfälligt vikariat

HFD 1982/5531

Den skattskyldige skötte i Helsingfors vikariatet för Invalidiliitto ry:s avdelningschef under fem månaders tid då han var tjänstledig från sitt ordinarie arbete såsom verksamhetsledare för Etelä-Saimaan Invalidit ry i Villmanstrand. Hans och hans familjs stadigvarande hem var i Villmanstrand, där också hans familj bodde under vikariatstiden. De extra boendekostnader som föranleddes av arbetet i Helsingfors och som bestod av bostadshyra jämte elektricitet 1 555 mk och matkostnader, enligt uppskattning 15 mk per dag eller sammanlagt 1 410 mk, ansågs ha föranletts av förvärvandet av inkomst och utgöra avdragsgilla kostnader vid beskattningen. Skatteåret 1979. IFSkL 25 § 1 mom.

HFD 1983/2773

En skattskyldig som var stadigvarande bosatt i A stad hade under honom beviljad tjänstledighet under tiden 1.3.1979-30.6.1980 skött en extraordinarie justitierådstjänst på viss tid i H stad, där han hyrt en tillfällig bostad för arbetet. LR betraktade hyran för den tillfälliga bostaden såsom avdragsgill kostnad för inkomstens förvärvande. HFD beviljade inte besvärstillstånd. Såsom motivering anfördes, att ett liknande ärende hade avgjorts genom utslaget 8.12.1982 nr 5531, varför ärendets dragande under prövning inte var av vikt för lagens tillämpning i andra liknande fall eller för enhetlig rättspraxis.

HFD 1983/5005

En skattskyldig vars stadigvarande bostad låg i A kommun var tjänstledig från sin byråchefssyssla och arbetade under skatteåret i åtta månaders tid såsom notarie i B domsaga. De extra boendekostnader, som föranletts av auskulteringen betraktades inte såsom föranledda av inkomstens förvärvande och inte som avdragsgilla kostnader vid beskattningen. Skatteåret 1980.

HFD 1984/1971 II 574

En person vars stadigvarande och för makarna gemensamma bostad låg i X stad hade från och med 1.6.1980 valts på ett år till tjänst på viss tid i Y stad. Han hade i Y stad en hyresbostad, vars hyreskostnader han yrkade på avdrag för såsom utgifter för inkomstens förvärvande. Veckosluten hade han vistats i sin stadigvarande bostad. Enär han under ett års tid som huvudsyssla handhaft en tjänst på viss tid utan att samtidigt ha annan tjänst, utgjorde hyresutgifterna för bostaden på arbetsorten sådana levnadskostnader som inte var avdragsgilla vid beskattningen. Skatteåret 1980.

HFD 2002/168

A hade, medan han varit tjänsteledig från en statlig tjänst i Helsingfors, handhaft under tiden 1.11.1999 - 30.6.2000 en överassistenttjänst vid Tammerfors universitet. A hade bott med sin familj i sin stadigvarande bostad i Hyvinge och rest därifrån nästan dagligen till Tammerfors, där hans arbetsplats då skulle anses ha funnits. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att A:s resor från Hyvinge till Tammerfors och åter var sådana resor mellan bostad och arbetsplats som avses i 93 § inkomstskattelagen. skatteår 1999.

HFD 2009/2117

Hovrättsauskulltant A hade under skatteåret arbetat hos sin egentliga arbetsgivares advokatbyrå i staden X och fått lön för arbetet i fråga 111 245 mark. Samtidigt hade A genomfört domstolspraktiseringen på cirka 160 kilometers avstånd i tingsrätten i staden Y. För domstolspraktiseringen hade A under skatteåret fått lön 83 229 mark. A hade haft till förfogandet en hyrsbostad både i staden X och i staden Y. Förvaltningsdomstolen ansåg, att A:s tillfälliga boendekostnader i staden Y hade berott på anskaffning av inkomst av domstolspraktiseringen, oberoende av, att domstolspraktiseringen kan även likställas med studier. A hade således rätt till att från sin inkomst dra av hyreskostnaderna för bostaden i staden Y. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade skatteombudets besvär över förvaltningsdomstolens beslut. Skatteåret 2000.

ISL 29.1 § och 31.4 §.

Kostnader för flera arbetsplatser

HFD 1971/2918

En läkare bodde i staden H, där han idkade vetenskapligt arbete, och höll privatmottagning i staden R en vecka i månaden. Resekostnaderna mellan städerna (med flygmaskin) 2 542,40 mk avdrogs i sin helhet från läkarens inkomst.

HFD 1973/70 II 550

Den skattskyldige, som var bosatt i kommunen I, arbetade som poliskonstapel i staden S och var dessutom i bisyssla i kommunerna J och L i två bilisters körningar. Han hade rätt att avdra resekostnaderna mellan bostaden samt J och L, såsom naturliga avdrag från sina för bisysslorna erhållna inkomster. Stadgandena om avdragsgiltigheten för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen begränsade inte rätten att dra av de resekostnader som förorsakats av bissyslan.

HFD 1975/4284 II 539

Den skattskyldige skötte vid sidan av sitt eget yrke och sin timlärarbefattning såsom vikarie en professorstjänst i en annan stad. Emedan det var att anse att skötseln av den tillfälliga tjänsten hade åsamkat honom speciella kostnader, arbete som han inte skulle ha haft utan skötseln av tjänsten, kunde han såsom utgifter för inkomstens förvärvande avdra såväl resekostnaderna som övernattningskostnaderna. Jfr HFD 1967 II 559.

HFD 1982/3990 II 547

K hade skött sin egentliga tjänst dagligen under tiderna mellan 8.00-10.00 och 14.00-18.00 och därtill handhaft disponentuppdrag under tiden mellan 10.00-14.00 på annat håll i samma stad. För att hinna från en arbetsplats till en annan hade han varit tvungen att använda egen bil. Vid beskattningen hade kostnaderna för arbetsresorna avdragits endast i enlighet med priset för månadsbiljett i buss. HFD fann, att kostnaderna för resor mellan bostad och den egentliga arbetsplatsen skulle avdras enligt buss. Kostnaderna för resor mellan olika arbetsplatser utgjorde inte sådana resekostnader som avses i 26 § 1 mom. 5 punkten IFSkL. K hade sålunda med stöd av 25 § IFSkL rätt att såsom utgifter för inkomstens förvärvande från sin inkomst avdra kostnaderna för användningen av egen bil för resor mellan de olika arbetsplatserna. IFSkL 26 § 1 mom. 5 p. och IFSkL 25 §.

HFD 1985/3132 II 526

En veterinär bodde i A kommun och arbetade som stadsveterinär i B stad och hade även mottagning både i A och B. Då han reste mellan A och B var han tvungen att transportera utrustning och mediciner som behövdes i veterinärarbetet till en vikt av 70 kg. Resekostnaderna avdrogs från veterinärens inkomst såsom till yrket hänförliga kostnader beräknade enligt de utgifter som föranleddes av användningen av egen bil. Skatteåret 1981. NärSkL 7 §.

HFD 1986/4298 II 591

Ett musikinstitut hade för resor mellan bostaden och institutet betalt resekostnadsersättningar till institutets lärare i bisyssla vilka gav undervisning i huvudsyssla eller var orkestermedlemmar på annat håll. På ersättningarna hade inte verkställts förskottsinnehållning eller betalts arbetsgivares socialskyddsavgift. Länsskatteverket och länsrätten ansåg att det var fråga om i 8 § 3 mom. lagen om förskottsuppbörd avsedda resekostnader mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen. HFD ansåg, emedan lärarna hade haft sin egentliga arbetsplats på annan plats än vid musikinstitutet, att på resekostnadsersättningarna inte skulle tillämpas 8 § 3 mom. lagen om förskottsuppbörd utan dess 1 mom. Eftersom ersättningarna erlagts uträknade enligt allmänna fortskaffningsmedel, upphävde HFD debiteringarna till den del de gällde ifrågavarande ersättningar. Skatteåren 1981 och 1982.

HFD 1997/2101

En läkare var biträdande professor i staden A, där han också hade mottagning. Under veckoslut reste han till sin hemort staden B, där han och hans familj hade gemensam bostad. I samband med dessa resor hade han mottagning också på sin hemort i staden B. Den främsta avsikten med veckoslutsresorna ansågs vara hembesök i staden B, av vilken anledning kostnaderna som förorsakades av resorna betraktades i beskattningen såsom kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. Skatteår 1993. Omröstning 4-1.

HFD 1998/2995

Ögonläkaren idkade yrkesverksamhet på sex olika orter. Mottagningstiderna och -platserna bestämdes på basis av förfrågan efter service och mottagningstiderna fastställdes ofta först på morgonen på arbetsdagen. Läkaren reste till de olika mottagningsplatserna från hemmet med egen bil och förde med sig undersökningsinstrument. Läkarens resor mellan bostaden och mottagningsplatserna var sådana resor mellan bostad och arbetsplats för vilkas vidkommande han kunde göra avdrag endast inom ramen för begränsningar som bestäms i 93 § inkomstskattelagen. Skatteår 1994. Omröstning 3-2.

Motorsågs- och skogsarbetaravdrag

HFD 1983/269 II 609

Tillverkning av stockramverk, som utfördes helt med användande av motorsåg, var varken avverkning, virkestillverkning, skogsröjning eller annat därmed jämförbart arbete.

Förskottsinnehållningen på lön som utbetalats åt tillverkaren av stockramverk skulle sålunda ske genom att endast från innehållningen avdra de verkliga, eller i avsaknad av utredning högst till 15 % av lönen uppskattade kostnaderna för användning av motorsåg, sålunda utan att tillämpa de avdragsandelar som fastställts för skogsarbete.

HFD 2011/2698 HFD 2011:80

A hade från sin arbetsgivare fått för skogsarbeten en skattepliktig ersättning om sammanlagt 13 806,77 euro, som innehöll 10 176,61 euro i penninglön för skogsröjnings- och avverkningsarbeten och en betalning om 3 630,16 med benämningen ersättning för motorsåg. Enligt förvaltningsdomstolens beslut var A berättigad att såsom motorsågsavdrag dra av 5 522,71 euro, dvs. 40 procent av den sammanlagda ersättningen om 13 806,77 euro som A hade fått för skogsarbeten. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt ansåg i sitt besvär hos högsta förvaltningsdomstolen, att kostnadsersättningen som utöver lönen hade betalts till A för skogsarbeten inte kunde betraktas som lön som avses i 13 § lagen om förskottsuppbörd och 61 § inkomstskattelagen och således inte heller såsom sådan lön som avses i 94 § 1 mom. i inkomstskattelagen, av vilken anledning avdraget om 40 procent skulle beräknas endast på basis av penninglönen om 10 176,61 euro. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade Enhetens för bevakning av skattetagarnas rätt besvär och vidmakthöll högsta förvaltningsdomstolens beslut.

Avdrag för inkomstens förvärvande

HFD 1983/1420 II 569

En kommunal familjedagvårdare hade utöver löneinkomst fått en särskild ersättning på 6 933 mk för vårdkostnader. Från hennes inkomst avdrogs inte mera det löneinkomstavdrag som

avses i 28 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet.

Arbetsdräkt

HFD 1966/3011 II 550

Penningvärdet av medelst inköpsbevis anskaffad arbetsdräkt, som förblev i arbetsgivarens ägo, var inte att anse som busschaufförs skattepliktiga inkomst.

HFD 1971/3578 II 561

Av en dräktpenning på 250 mk som sinnessjukskötare erhållit ansågs inte ha uppstått beskattningsbar besparing.

HFD 1973/780 II 549

Laboratorieskötare, från vars inkomst länsrätten hade utan skild utredning avdragit såsom kostnader för arbetsdräkt 250 mk, i vilket avdrag var att anse såsom ingående även av skötseln av dräkten ingående kostnader, hade inte visat, att han därutöver skulle haft rätt att avdraga såsom kostnader för tvätt av dräkten 39 mk.

HFD 1975/2236

Såsom avdrag från en lärdomsskolas hemhushållningslärares inkomster godkändes för hemma utfört arbete som ett rums kostnader enligt uppskattning 250 mk samt såsom hemhushållningslärares särskilda arbetsdräkters anskaffningskostnader 200 mk. Skatteåret 1972.

HFD 1977/3704 II 565

Kostnader på 850 mark vilka föranletts av anskaffning av tjänstedräkt var avdragbara kostnader från prästmans inkomst. Skatteåret 1974.

HFD 1982/3456

Av polismans tjänsteutstyrsel var fältblus, överrock, skjortblus, byxor och vapenrock att anse såsom sådana, vilka han hade att använda i tjänsteutövning och som avses i förordningen om statens uniformsbidrag. Kostnaderna för anskaffandet av dessa persedlar har han, därest de inte täcks av uniformsbidraget, rätt att avdra från sin skattepliktiga inkomst såsom kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande. Däremot bör anskaffningskostnaderna för andra persedlar, för vilkas del inte heller betalts uniformsbidrag, betraktas som levnadskostnader enligt 27 § IFSkL. Skatteåret 1979.

HFD 1988/1923 B 551

En biträdande professor hade rätt att dra av kostnaderna om 1 804 mk för anskaffning av en frack som han endast använde i uppgifter som anslöt sig till tjänsten. Kostnaderna ansågs ha förorsakats av inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1985. Omröstning 4-1.

HFD 2002/3542

Kostnaderna för anskaffning av mörk kostym som vid biskopsmötet skulle användas som alternativ dräkt för prästdräkt var inte från prästens inkomst avdragbara utgifter för inkomstens förvärvande.

Kostnader för arbetsrum

HFD 1964/2704 II 597

Hyres-, belysning, uppvärmings- och städningskostnaderna för ett arbetsrum som en läroverkslärare använt för utförande av hemarbeten i anslutning till skötseln av tjänsten samt utgifterna för räkne- och skrivtillbehör sammanlagt 332 mk 40 penni var kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande. Telefonkostnaderna ansångs däremot inte som sådana kostnader.

HFD 1966/612

En skattskyldigs som tjänstgjort som lektor i matematik, fysik och kemi samt som lärare i teknisk skola ävensom disponent var berättigad att avdra utgifterna, enligt uppskattning 300 mk, för utförandet av dessa hemarbeten, vari ingick ett till aktielägenhet hörande arbetsrums hyra, belysning och renhållning.

HFD 1968/274 II 552

En skattskyldig hade rätt att från sin löneinkomst och som modersmålslärare i yrkesskola samt från sina inkomster som radio- och bokrecensent samt skriftställare avdra 238 mk i hyres-, belysnings- och renhållningskostnader för det för hemarbetena använda rummet 21 kvadratmeter, som inte uteslutande hade reserve-

rats såsom arbetsrum. I den skattskyldiges familjs, vartill hörde fyra personer, användning var en aktielägenhet med en yta om 70 m2. Se även HFD 1973/3065.

HFD 1973/2515

Enär den skattskyldige under skatteåret hade använt sin egen bostad för skötseln av gårdskarlsuppgifter, fick han som av arbetsrummet förorsakade kostnader avdra enligt uppskattning 360 mk.

HFD 1975/2235

Såsom avdrag från en textillärares inkomster godkändes såsom hyresutgift jämte hörande renhållnings-, belysnings- och telefonkostnader för ett rum i bostaden som använts för hemarbete påyrkade 262 mk 50 penni. Skatteåret 1972.

HFD 1981/1394

En filosofie doktor ägde tillsammans med sin hustru en från familjens bostad separat aktielägenhet på 22 kvadratmeter, som han använde uteslutande i sitt historieskrivnings- och övriga arbete. De av lägenheten föranledda kostnaderna om 2 258,48 mk var i sin helhet vid beskattningen avdragsgilla utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1976.

Flyttningskostnader

HFD 1974/965 II 547

Den skattskyldige hade fr.o.m. ingången av år 1968 varit tjänstförrättande tullföreståndare i Jakobstad, dit han härvid hade flyttat med sin familj från Helsinge landskommun. Den skattskyldige hade tidigare verkat i Helsingfors som tjänstförrättande tullinspektör, och han utnämndes medan han var i Jakobstad på egen ansökan till tjänsten som tullinspektör vid Helsingfors tullkammare. Genom tullstyrelsens förordnande angående tjänstgöringen flyttades han fr.o.m. 1.3.1971 till Helsinfors för att där tjänstgöra i sin ordinarie tjänst. Härvid flyttade han med sin familj tillbaka till den bostad som han ägde i Helsinge landskommun. De av flyttningen föranledda kostnaderna om 650 mk ansågs inte såsom sådana kostnader för inkomstens förvärvande och bibehållande som han skulle ha haft rätt att avdra från sina löneinkomster. Skatteåret 1971.

HFD 1987/1854

Till statens tjänsteman som på grund av en på förflyttningsplikten baserad förflyttning var tvungen att flytta på annan ort erlades enligt tjänstekollektivavtalet om ersättning av flyttningskostnader till statens tjänstemän såsom ersättning för flyttningskostnader 1) tjänstemannens och hans familjemedlemmars resekostnader, 2) skäliga och direkta kostnader för transport av flyttsaker, 3) dagpenning till tjänsteman för tiden som använts till flyttningen, 4) kostnader som hänför sig till två informationsresor som tjänstemannen företagit till en ny förläggningsort samt 5) en standardsumma av flyttningsbidrag som ersättning för andra nödvändiga kostnader som hänför sig till flyttningen. I fråga om flyttningsbidraget ansåg HFD i förhandsbeskedsärendet som angår förskottsuppbörden att ifrågavarande statens inrättning vid utbetalning av flyttningsbidraget var skyldig att verkställa förskottsinnehållning på det. Då den flyttande tjänstemannen inte erhöll någon särskild ersättning för sina flyttningskostnader, fick man före verkställandet av förskottsinnehållningen på basis av utredningen dra av dem från flyttningsbidraget. Skatteåret 1975.

HFD 1985/4590 II 566

En officer hade kommenderats till annan ort. Med anledning av kommenderingen fick han i enlighet med vederbörande statliga tjänstekollektivavtal flyttningspenning, som betalas till statstjänsteman som med anledning av förflyttning på basis av skyldigheten att övergå till annan tjänst eller befattning blir tvungen att flytta till annan ort. Penningen uppgick med beaktande av att till hans familj hörde minst två personer 1 425 mk. Av flyttningspenningen ansåg skattenämnden såsom skattefri försäkringsavgiften för flyttransporten, 150 mk samt länsrätten dessutom de arvoden om 300 mk som betalts till hjälpkarlarna vid flyttransporten samt kostnaderna om 400 mk för anskaffning av packlådor och -förnödenheter, dvs. sammanlagt 850 mk. HFD ansåg att av flyttningspenningen på 1 425 mk inte återstått någon beskattningsbar in-

komst med beaktande av de erforderliga flyttningskostnaderna som arbetsgivaren inte särskilt hade ersatt. Skatteåret 1979.

Övriga utgifter för inkomstens förvärvande

Kostnader för en psykolog

HFD 1979/4250 II 572

A som verkat såsom mentalvårdsbyrås psykolog hade enligt företett läkarintyg lidit av depression sedan barndomen och blivit ytterligare deprimerad av sina patienters problem i sitt arbete. Av en annan psykolog utförd psykoterapi, som rekommenderats A av psykiater ansågs inte, med stöd av den utredning som i ärendet införskaffats, ha i första hand varit av nöden för upprätthållande av hans yrkesskicklighet. Vårdutgifterna betraktades därför inte ens till en del såsom utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande. Skatteåret 1975.

HFD 1982/2735 II 546

Psykolog vid centralsinnessjukhus hade rätt att såsom utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande från sin inkomst avdra utgifter som föranletts av deltagande i Therapeia- Stiftelsens psykoterapiutbildning och den psykoterapi och arbetsledning som denna förutsatte. Skatteåret 1979. IFSkL 25 § 1 mom.

HFD 1984/423 II 525

Psykolog, som verkade såsom psykoterapeut fick inte från sin yrkesinkomst avdra kostnaderna för sin egen psykoanalys, eftersom de hade förorsakats dels av anskaffandet av tilläggskompetens och dels av behovet av egen vård. NärSkL 7 §.

HFD 1984/424 II 526

En utövare av yrke som klinisk psykolog och psykoterapeut hade rätt att såsom utgifter för yrkesinkomstens förvärvande och bibehållande avdra utgifterna för sin egen psykoanalys, vilka inte skulle anses utgöra hans sjukdomskostnader och som inte hade hänfört sig till hans fortbildning. Skatteåret 1980. NärSkL 7 §.

Skadestånd e. dyl.

HFD 1974/2227 II 549

En poliskonstapel hade då han med sin egen bil återvände från utförande av en kommenderingsuppgift från ett främmande distrikts polisstation råkat ut för en bilolycka då han väjde för en älg, som rörde sig på vägen. Han fick avdra reparationskostnaderna för sin bil från sin löneinkomst såsom kostnader hänförliga till handhavandet av hans befattning.

HFD 1978/1808 II 587

Lärare, vars bil i trafikolycka under arbetsresa skadats, hade inte rätt att såsom kostnad för inkomstens förvärvande avdra nedgången i bilens värde.

HFD 1979/3707 II 571

Den skattskyldige hade verkat som en kommuns distriktsvägmästare. På grund av ett olycksfall, som inträffat i grustag, vilket hörde under hans övervakning hade han dömts för tjänstefel, åsidosättande av stadganden om arbetarskydd och dödsvållande begångna i en gärning till böter, att ersätta staten vittnesarvoden, erlägga ersättning åt olycksfallsverket samt ersättningar åt olyckshändelsens målsägande jämte ränta. HFD förkastade yrkandet på böternas avdragande från inkomsten, men godkände med stöd av 25 § IFSkL som avdrag från inkomsten ersättningen åt olycksfallsverket samt ersättningen åt målsäganden och ersättningen för vittnesarvode samt med stöd av 29 § 1 mom. 1 p. IFSkL ränta som fastställts på ersättningen åt målsäganden. Skatteåret 1976.

HFD 1982/369

Den skattskyldige hade råkat i trafikolycka då han utförde arbetskörning med bil som hans arbetsgivare ägde, varför han ålagts att för skada på bilen åt arbetsgivaren betala ersättning. Den skattskyldige hade rätt att från sin löneinkomst avdra den ersättning han under skatteåret erlagt 2 363 mk såsom kostnad för löneinkomstens förvärvande. Skatteåret 1978. Omröstning 3-1. IFSkL 25 §.

HFD 1982/2476

Den skattskyldige hade förbundit sig, att då han av försvarsmakten erhöll avlönad studietjänstle-

dighet åren 1969-1971, efter studiernas avslutande tjäna i försvarsväsendet 96 månader. På grund av brott mot tjänsteförbindelse hade han ålagts att åt staten erlägga av studiernas totala kostnader 27 718,42 mk såsom en del, vilken motsvarade den tid han inte varit i tjänst 16 111,30 mk jämte ränta, och han hade betalt detta belopp till staten åren 1979 och 1980. Den skattskyldiges yrkande på att skattetagarna måtte åläggas att i erhållen ogrundad förmån återbära av de skatter han erlagt för åren 1969-1971 de delar som motsvarade det belopp han erlagt i ersättning 16 111,30 mk, lämnades utan godkännande, enär den lön han under studietjänstledighetstiden erhållit åren 1969-1971 i sin helhet skulle räknas som hans skattepliktiga inkomst för dessa år, oaktat han senare varit tvungen att återbetala en del av lönebeloppet i ersättning för studiekostnader.

HFD 1982/5529

Aktiebolags huvudaktionär och verkställande direktör hade pantsatt av sin egendom för bolagets väl. Panten realiserades i samband med bolagets konkurs. Den förlust som därvid uppstod ansågs inte avdragsgill såsom beroende på förvärvandet av aktionärens personliga inkomst och inte heller på annan grund, enär pantsättningens direkta syfte var att trygga bolagets verksamhet. Skatteåret 1978. Skatteåret 1979. IFSkL 25 § 1 mom.

HFD 1983/5214 II 568

Styrelsemedlem i ett aktiebolag som försatts i konkurs hade dömts att till staten betala skadestånd till följd av att bolaget hade underlåtit att redovisa förskottsinnehållningar och betala arbetsgivares socialskyddsavgifter. Han fick såsom utgifter för inkomstens förvärvande avdra skadeståndet från sina nuvarande löneinkomster ävensom den ränta som erlagts på skadeståndet såsom ränta på gäld i anslutning till förvärvsverksamheten. Förhandsbesked. Skatteåren 1982-1983.

HFD 1984/1599 II 572

Personerna hade med A Oy ingått ett anställningsavtal, enligt vilket de förbundit sig att under en viss tid efter det avtalet utgått inte arbeta till förmån för ett företag som var A Oy:s huvudman och, ifall de bröt mot denna förbindelse, utge ersättning åt A Oy. Sedan personerna inträtt i B Oy:s tjänst mot sagda avtal, dömdes de att till A Oy utge skadestånd, vilket B Oy åter gottgjorde åt dem. Centralskattenämnden fann, att det gottgjorda beloppet utgjorde personernas skattepliktiga inkomst, men att skadeståndet kunde avdras från deras inkomster. Skattestyrelsen yrkade i sina besvär på att skadeståndet inte skulle få avdras, men besvären förkastades. Förhandsbesked. Skatteåret 1983. Omröstning 3-2. IFSkL 25 §.

HFD 1985/3160 II 573

Ett bolag hade rätt att såsom i 25 § IFSkL avsedd utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande från sin inkomst avdra ett belopp som han med anledning av brott mot stadgandena i 15 e § 1 och 2 mom. bostadsproduktionslagen ålagts att betala till staten såsom i 15 e § 3 mom. samma lag avsedd ersättning för lagstridig användning av lägenheter i hyreshus med bostadslån. Förhandsbesked. Skatteåret 1984 och 1985.

HFD 1986/2759 II 566

En posttjänsteman hade rätt att från sin inkomst avdra såsom utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande den kassabrist som han förorsakat och betalt tillbaka. Skatteåret 1981.

HFD 1988/3301 B 555

En styrelsemedlem i ett aktiebolag som sedermera försatts i konkurs hade försummat att till staten redovisa förskottsinnehållningar som gjorts på löner vilka betalts till arbetstagarna och att betala arbetsgivares socialskyddsavgift. På grundval av detta hade han förpliktats att till staten betala skadestånd och ränta därpå. Han fick dra av från sina nuvarande pensionsinkomster skadeståndet såsom utgift för inkomstens förvärvande. Den ränta som skulle betalas på skadeståndet liksom även skadeståndet och räntorna på ett lån som tagits för betalning av räntan var i egenskap av räntor på skuld som hänför sig till förvärvsverksamhet i sin helhet avdragsgilla, med de begränsningar som vid kommunalbeskattningen gäller förvärvskälla. Förhandsbesked. Skatteåret 1988. Omröstning 4-1. (Jfr. HFD 1988 B 556).

HFD 1988/3302 B 556

En person hade för konkursbrott dömts till villkorligt fängelsestraff och förpliktats att betala skadestånd till konkursboet. Det ansågs att skadeståndet och rättegångskostnaderna för straffprocessen inte berodde på personens arbete och att de därför inte utgjorde avdragsgilla utgifter för inkomsten förvärvande och bibehållande. Räntorna på den skuld som tagits för betalning av skadeståndet utgjorde inte räntor som skulle hänföra sig till förvärvsverksamhet-.Förhandsbesked. Skatteåret 1987.

HFD 1990/1687 B 532

Ett kommanditbolag som gått i konkurs hade underlåtit att till staten redovisa förskottsinnehållningar på löner till arbetstagare samt att erlägga arbetsgivares socialskyddsavgifter. Den ansvariga bolagsmannen hade därför förpliktats att till staten erlägga skadestånd och ränta därpå. Då den ansvariga bolagsmannen redan med stöd av lagen är personligen ansvarig för bolagets skulder, förskottsinnehållnings- och socialskyddsavgiftsskulder medräknade, kunde han från sin personlig inkomst inte avdra det skadestånd som han blivit tilldömt att betala. Skatteåret 1984.

HFD 1991/272 B 527

Skadeståndet som den skattskyldige hade erlagt år 1984 och som han personligt hade varit skyldig att erlägga, hade anslutit sig till hans verksamhet som styrelsemedlem av ett aktiebolag i början av 1970-talet. Skadeståndet skulle för honom anses utgöra en utgift för inkomstens förvärvande. Denna utgift kunde inte anses vara en av-dragbar utgift av en advokatbyråverksamhet som den skattskyldige hade bedrivit i form av ett kommanditbolag och den kunde inte hänföras till den yrkesverksamhet som den skattskyldige hade påbörjat år 1984, utan den ansågs vara avdragbar från den personliga inkomsten av den skattskyldige år 1984. Skatteår 1984. Omröstning 6-1.

HFD 1996/1026

A som i luftvärn hade fått utbildning som flygare hade i tjänstgöringsförbindelsen som undertecknats 11.1.1985 förbundit sig att tjänstgöra hos luftvärnet från 16.10.1981 i 10,5 års tid. Till A som ingått förbindelsen hade flygtillägg betalts förhöjda med 100 procent. A hade förbundit sig att till staten för eventuell förbrytelse av förbindelsen betala en ersättning som definierades så att den motsvarande 75-faldiga beloppet av det flygtillägg för pilot som betalades till honom per månad vid tidpunkten för förbrytning av förbindelsen. A hade 17.7.1989 under förbindelseperioden sagt upp sig från värvad löjtnants befattning i avsikt att gå över till ett privat flygbolag. A hade 17.7.1989 på basis av förbindelsen betalt till staten för förbrytning av förbindelsen ersättning 130 525, 50 mark. Under dessa omständigheter ansågs ersättningen utgöra avdragbar utgift för inkomstens förvärvande i A:s beskattning. Skatteår 1989.

HFD 2000/3377

Banken, för vilken det hade av fastighetskrediter om cirka 40 miljoner mark förorsakats kreditförluster om cirka 27 miljoner mark, hade med sin före detta bankdirektör A, som redan gått på pension, ingått ett avtal enligt vilket A skulle betala 265 000 mark i engångsersättning för skador som förorsakats banken på grund av vårdslöst beviljande av de nämnda krediterna. Av ärendet kom inte fram att A skulle ha haft intresseförbindelse med ifrågavarande kredittagare. A kunde i sin beskattning dra av från sina inkomster engångsersättningen som han betalt till banken såsom utgift för inkomstens förvärvande eller bibehållande. skatteår 1994. Omröstning 3-2.

HFD 2000/3378

Före detta bankdirektör hade dömts till skadeersättning eftersom han hade såom jävig och i strid mot bankens direktiv och bestämmelser genom utnyttjande av sin position som direktör beviljat krediter för sina egna och sin hustrus bostadsköp samt överfört skulder av sin dotters och svärsons bolag till ett annat bolag, vilka åtgärder förorsakade banken skada då betalning av krediterna försummades. Även om han inte hade förorsakat skadan avsiktligen, var den pensionerade bankdirektören, då bankdirektören och hans nära anhöriga hade fått ekonomisk nytta av krediterna, inte berättigad att från sin pensionsinkomst dra av skadeersättningen så-

som utgift för inkomstens förvärvande eller bibehållande. Förskottsuppbörd för år 1999.

CSN 1986/322

B som var styrelsemedlem i A Ab, som försatts i konkurs, hade dömts att till staten betala skadestånd till följd av att bolaget hade underlåtit att redovisa förskottsinnehållningar och betala arbetsgivares socialskyddsavgifter. Dessutom hade B ådömts 50 dagsböter för fortsatt brott mot lagen om förskottsuppbörd. B var delägare och verkställande direktör i C Ab som var ett företag inom ingenjörs- och konsultbranschen. C Ab:s arbetstagare, B inbegripen, hade utfört konsultuppdrag i A Ab före bolagets konkurs. C Ab hade fakturerat A Ab förutom för konsulteringsarvodena även för arvodena för B:s styrelses mötesarbete. C Ab fick inte avdra det skadestånd och de dagsböter som bolaget betalt för B:s räkning såsom en utgift för förvärvande av näringsinkomst och den ränta som skulle betalas på skadeståndet ansågs inte som en ränta vilken hänförde sig till bolagets näringsverksamhet. B fick avdra skadeståndet såsom en utgift för inkomstens förvärvande liksom även räntan på skadeståndet såsom ränta på skuld hänförlig till förvärvsverksamheten. Skatteåren 1986-1987.

Övriga kostnader för inkomstens förvärvande

HFD 1964/1028 II 538

En skattskyldig som för sin befattning måste bo utomlands ansågs berättigad att från sin inkomst avdra de speciella kostnader, som förorsakats av omständigheterna på hans bosättningsort.

HFD 1964/2763 II 602

En professor i juridiska fakulteten ansågs berättigad att från sin inkomst avdraga kostnaderna för en middag som anordnats för av fakulteten inkallade utländska föreläsare. Se även HFD 1985 II 574.

HFD 1967/3814 II 559

Högskolelektor, som med sin man och sina barn var bosatt i staden H, var varje vecka i staden T för att sköta sin ordinarie tjänst. Sammanlagt blev det under skatteåret 57 vistelsedagar i staden T. Högskolan hade erlagt hennes resekostnader. Hon fick inte avdra de extra kostnader, som av bostads- och matutgifterna uppkom av vistelse i staden T.

HFD 1971/2039 II 538

HFD ansåg, att L, som under skatteåret fungerade som föredragande för kommunal- och utsökningsärenden i länsstyrelsen, hade rätt att från sina löneinkomster avdra försäkringspremien för den tjänstemannaförsäkring, som han tecknat för sitt uppdrag.

HFD 1977/2064 II 564

Domaren i en domsaga hade inte rätt att från lönen av denna tjänst avdra kostnaderna för en restaurangmiddag i vilken deltog tjänstemän från justitieministeriet vilka hade förhandlat om omorganiseringen av domsagan. Omröstning 4-1. Skatteåret 1972.

HFD 1979/603 II 569

En tv-redaktör hade till uppgift att handha utbildningen i uttrycksförmåga för radio- och tv-journalister samt utvecklingsövervakningen av de utbildade och fortbildning i direkt anslutning härtill. Som redaktörens avdragsgilla utgifter godkändes inte anskaffningsutgiften för privat tv-mottagare, radio- och tv-licensavgifter och inte bilradiolicensavgiften. Skatteåret 1975. IFSkL 25 och 27 §.

HFD 1980/1174

Enär den skattskyldiges deltagande i biltävlingar inte skett i syfte att förvärva inkomst utan såsom hobby, betraktades de utgifter som översteg inkomsterna av verksamheten vara av levnadskostnadsart och de godkändes inte som avdragsgilla vid beskattningen. Skatteåret 1975. NärSkL 1 § och 33 § 1 mom. 7 p.

HFD 1981/6226

Den skattskyldige hade på sitt tjänsteställe blivit frånstulen sin plånbok, innehållande 620 mk i pengar och vissa handlingar. Den förlust som uppstått vid stölden av plånboken och kostnaderna 140 mk för förnyande av handlingarna betraktades inte såsom avdragsgilla kostnader

för inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1977.

HFD 1982/3408

Utländsk musiker, som under hela skatteåret arbetat i Finland, hade till den statliga programbyrån i sitt hemland i agentprovision betalt ett belopp som motsvarade 10 % av hans bruttoinkomster. Provisionen ansågs vara avdragsgill såsom utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande. Skatteåret 1977.

HFD 1984/450 II 573

En skattskyldig vars stadigvarande bostad låg i A kommun hade varit på arbetskommendering i Förbundsrepubliken Tyskland under sammanlagt cirka åtta månader. Hans maka hade kvarstannat i Finland, varför boendekostnaderna i Finland hade förblivit oförändrade. De extra boendekostnader som förorsakats av vistelsen utomlands betraktades som avdragsgilla kostnader för inkomstens förvärvande. Skatteåren 1980 och 1981.

HFD 1985/3611 II 614

Arbetsgivares socialskyddsavgift skulle betalas för de dagtraktamenten och färdkostnaderna som en teater betalade för sin på annan ort stadigvarande bosatta gästregissör, vars egentliga arbetsplats teatern ansågs vara. Trots att det alltså inte var fråga om arbetsresor som företagits på arbetsgivarens order, fick dock från lönebeloppet med stöd av 8 § 2 mom. FörskL avdras de extra kostnader som berodde på det tillfälliga uppdraget med de begränsningar som nämnts i samma paragrafs 3 mom. Omröstning 4-1. Skatteåret 1983.

HFD 1985/3753 II 574

En biträdande professor hade i sitt hem inhyst såsom universitetets gäster utländska vetenskapsmän, vilka vid universitetets institution för fysik hade utfört vetenskapligt forskningsarbete inom ramen för ett samarbetsprojekt mellan institutionen och utländska laboratorier. Värduniversitetet hade inte på annat sätt kunnat ordna inkvarteringen av gästerna. Det ansågs att biträdande professorn hade rätt att såsom utgifter för inkomstens förvärvande avdra de kostnader som åsamkats honom av gästernas inkvartering och förplägnad. Skatteåret 1981.

HFD 1987/706

Den skattskyldige hade utövat hästuppfödningsverksamhet och travverksamhet sedan år 1976 och verksamheten hade varje år varit förlustbringande. Vid beskattningarna för åren 1976-1982 hade förlusterna fastställts. Dessa förluster hade uppgått till sammanlagt över 600 000 mk. År 1983 uppgick hästarnas antal till 18 st. Intäkterna var då 25 097 mk, varav 1 550 mk var pris, 1 565 mk fölpenningar, 17 584 mk ersättningar från hästförsäkringar och 4 398 mk inkomster av försäljning av hästkött. Utgifterna uppgick år 1983 till 170 668 mk och räkenskapsperiodens förlust till 153 545 mk. Skattenämnden fastställde inte vid beskattningen någon förlust av hästverksamheten för år 1983. HFD ändrade inte med beaktande av inkomsternas belopp och natur under skatteåret den verkställda beskattningen. Skatteåret 1983.

HFD 1987/3305 B 579

Det arvode som betalts till en likvidator utgjorde en utgift som kunde dras av från ett i likvidation försatt fastighetsaktiebolags inkomst. Skatteåret 1981. IFSkL 25 §.

HFD 1988/1056 B 549

Statsrådet hade beviljat omsättningsskattebyråns äldre inspektör en dispens för i förordningen förutsatta kompetensfordringar för tjänsterna av omsättningsskattebyråns äldre inspektör och de extra tjänsterna, till vilka han efter åtstramningen av kompetensfordringarna inte hade någon formell kompetens. Kostnaderna för ansökning av dispens var avdragbara utgifter för förvärvande och bevarande av inkomst. Skatteåret 1984.

HFD 1988/1407 B 550

A hade på grund av han försummat sina tjänsteåligganden genom disciplinärt förfarande avskiljts från tjänsteutövningen för tre månader. A hade i sina besvär till länsrätten yrkat att de advokatarvoden om 8 192 mark som hänförde sig till disciplinära förfarandet skulle dras av som utgifter för inkomsten förvärvande. Länsrätten

hade godkänt A:s besvär. Med anledning av prövningsombudets besvär upphävde HFD länsrättens utslag emedan HFD ansåg att de advokatarvoden som hänförde sig till detta disciplinära förfarande inte utgjorde utgifter som kunde dras av vid beskattningen. Skatteåret 1983.

HFD 1988/2383

Utrikesministeriet hade år 1983 betalt skattefri lokalförhöjning till A, som hade arbetat i anställning hos ministeriet i Förenta Staterna. Skattenämnden hade godkänt kostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen som avdrag i samma förhållande som den skattepliktiga lönen förhöll sig till de skattefria lokaltilläggen. Den ansågs att det lokaltillägg som A erhållit inte ens till en del täckte resekostnaderna. A:s yrkande på avdrag skulle således inte ens till en del avslås på den grunden att han hade fått skattefri lokalförhöjning. Skatteåret 1983. Omröstning 4-1.

HFD 1988/4918

En professor hade i enlighet med praxis vid universitetet bjudit på en installationsmiddag, av vilken honom åsamkades kostnader om 5 593 mark. Det ansågs att kostnaderna inte var avdragsgilla såsom utgifter för löneinkomstens förvärvande eller bibehållande. Skatteåret 1984.

HFD 1990/236

Vid beskattningen av en tidningsutbärare skulle kostnaderna för användning av egen bil vid postlådeutdelning beaktas genom förhöjning av de kilometrar som körts i tidningsutdelningen med koefficienten 1,3 och genom fördelning av totalkostnaderna för bilen på denna grund. Skatteåret 1984. Skatteåret 1985.

HFD 1990/2023

En skattskyldig som i huvudsyssla tjänstgjorde hos staten arbetade i bisyssla som timlärare i en kommunal bildkonstkrets. Utöver detta uppgav han i sin deklaration såsom inkomst av måleri 3 900 mark och som utgifter för måleriet 7 932 mark. Han yrkade att underskottet om 4 032 mark för måleriet och ett arbetsrumsavdrag om 2 510 mark skulle dras av från löneinkomsten av huvudsysslan eller från annan löneinkomst eller åtminstone att förlust skulle fastställas för ifrågavarande poster. Med beaktande av den utredning som den skattskyldige företett om sina konststudier och om sitt deltagande i utställningar samt att han för sin konstnärsverksamhet hade fått stipendier och att hans verk hade köpts till olika museers samlingar, ansågs han beträffande de poster för vilka han yrkat avdrag ha rätt att från sin beskattningsbara inkomst dra av såsom skäliga kostnader för konstutövning 2 000 mark. Skatteåret 1987. Omröstning 3-2.

HFD 1992/3327

A hade fungerat som försäkringsagent i Försäkringsaktiebolaget X, varifrån han hade fått inkomster sammanlagt 35 676 mark. Av dessa inkomster var 29 012 mark under benämningen ″agentarvoden″ och 6 624 mark under benämningen ″tävlingspriser″. Tävlingspriserna för agenttävlingen för 1987 , vars tävlingstid var 1.1.-31.12.1987, som Försäkringsbolaget X hade ordnat, betalades enligt utredningar som erhållits av handlingarna på grund av försäkringar som agenten skaffat och således på basis av hans arbetsinsats. Priserna skulle således likställas med övriga agentinkomster. Av den här anledningen var agenten berättigad att dra av kostnaderna för arbetets utförande som hänförde sig till tävlingspriser som han erhållit såsom utgifter för inkomstens förvärvande. Då A hade inte givit detaljerad utredning om kostnader som hänförde sig till inkomsten som hade fåtts av försäkringsagents uppdrag som bisyssla, skulle kostnaderna uppskattas högst till de påyrkade 20 procent av totalbeloppet på agentinkomsten. Skatteåret 1988. Omröstning 4-1.

HFD 1993/5566 B 5566

Personen, som ända från året 1984 har arbetat som högskolans biträdande professor och som hade disputerat år 1988, promoverades till doktor år 1989. Han hade anskaffat sig för promotionen bland annat en doktorshatt och en därtill hörande lyra. Den biträdande professorn hade rätt att avdra utgifterna för dessa anskaffningar, sammanlagt 2.225 mark, från den skattepliktiga inkomsten som utgifter för förvärvande och bevarande av inkomst, då det beaktades att anskaffningarna hade anslutit sig i huvudsak till

hans tjänst i högskolan. Skatteåret 1989. Omröstning 3-2.

Pensionsförsäkringspremieavdrag

HFD 1987/2036

Från A:s inkomst kunde vid statsbeskattningen avdras en pensionsförsäkringspremie, men A:s inkomst var så ringa att den inte ens utan detta avdrag skulle ha uppgått till beskattninsbart belopp. Då yrkandet på överföringen av detta avdrag till A:s make inte hade framställts innan beskattningen slutförts, godkändes yrkandet på överföringen inte.

HFD 1992/2127 B 528

Skattskyldiges make hade under skatteåret betalat pensionförsäkringspremier för sin egen försäkring sammanlagt 60 002 mark, vilket belopp han hade anmält som av-drag vid sin egen beskattning. I den skattskyldiges skattedeklaration fanns inte uppgifter om pensionförsäkringen eller yrkande om avdragande av pensionförsäkringspremierna. Eftersom pensionförsäkringspremierna som den skattskyldiges make betalat hade överstigit det i 29 § 1 mom. 5 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet stadgade maximibeloppet för avdragsrätten, 18 % av förvärvsinkomsten, hade från hans inkomst avdragits det vid hans beskattning avdragbara maximibeloppet 28 683 mark. Premierna hade således inte alls avdragits för 31 319 marks vidkommande. Länsrätten hade förkastat den skattskyldiges yrkande på att få vid sin egen beskattning ett pensionförsäkringspremieavdrag på 18 %. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att eftersom pensionförsäkringspremieavdraget hade inte kunnat göras till hela beloppet enligt den skattskyldiges makes, vars sammanlagda förvärvsinkomster var större, yrkande, var den skattskyldige, vars förvärvsinkomster var mindre, berättigad att dra av det vid makens beskattning avdragbara maximibeloppet överstigande delen av försäkringspremierna vid sin egen beskattning, likväl högst 18 % av sina egna förvärvsinkomsters belopp, oberoende av, huruvida han hade gjort om ärendet ett särskilt yrkande efter slutförandet av ordinarie beskattning eller inte. Skatteåret 1988.

HFD 1993/3206

Då det skattefria maximibeloppet för frivilliga pensionsförsäkringspremier räknas ut skall man som grund använda beloppet av förvärvsinkomsterna i statsbeskattningen, från vilket belopp man dragit av utgifterna för inkomsternas förvärvande och bibehållande. Skatteår 1990. Omröstning 3-2.

CSN 1997/196

Person A ämnade teckna en frivillig pensionsförsäkring i en utländsk försäkringsanstalt som hade ett fast driftställe i Finland. Enligt pensionens villkor skulle man börja betala pension såsom ålderdomspension sedan A fyllt 58 år. Pension som betalas med stöd av försäkringen kunde enligt erhållen utredning i sin helhet inrymmas i A: s grundpensionsskydd. Pensionsförsäkringen innehöll också dödsfallsförsäkring, för vilken separat försäkringsavgift inte uppbars. Försäkringen som A tecknat för sig själv var således en kombinerad försäkring som inkluderade en pensionsförsäkring och en livförsäkring. Pensionsförsäkringsavgifter och livförsäkringsavgifter behandlas på olika sätt i beskattningen. Försäkringsavgifterna för försäkringen som A tecknat skulle därför indelas i avgifter som hänförde sig till pensions- respektive livförsäkringen. A var berättigad att från sin nettoförvärvsinkomst i beskattningen dra av med begränsningar som stadgats i 96 § ISL den del av de betalda försäkringsavgifterna med vilka hans pensionsskydd upprätthölls men inte den del av avgifterna som var avsedda för hans dödsfallsskydd. Skatteår 1997 och skatteår 1998.

Periodiskt understöd

HFD 1973/1501 II 568

Den skattskyldiges till sin förra hustru erlagda, i äktenskapsskillnadsbeslutet bestämda försörjningsbidrag i ett för allt var inte avdragsgill utgift.

Avdrag på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga

HFD 1954 II 319

Avdrag på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga kunde beviljas, trots att sjukdomen hade drabbat den skattskyldige först det år då skatten påfördes.

HFD 1971/3461

På grund av försörjandet av utvecklingsstört barn ansågs den skattskyldiges skattebetalningsförmåga ha nedgått väsentligt.

HFD 1978/5404 II 563

En skattskyldig som med stöd av folkpensionslagen konstaterats vara bestående arbetsoförmögen och som inte hade någon att försörja erhöll i skattepliktig pensionsinkomst 7 178 mk. Då han från sin inkomst fick avdra sjukdomskostnader 775 mk och invalidavdrag 2 000 mk ansågs det att förutsättningar inte förelåg för beviljande av avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga. Skatteåret 1975.

HFD 1979/1900

En ogift kvinna född år 1950, led av diabetes som krävde insulinvård och på grund av vilken henne vid beskattningen beviljats ett 30 % invalidavdrag. På grund av sjukdomen måste hon iaktta en av läkare bestämd diet, vilkas kostnader hon ansåg att väsentligen hade nedsatt hennes skattebetalningsförmåga. Hennes löneinkomster under skatteåret var 26 605 mark. Då de inkomster som stått till hennes förfogande beaktades, ansågs det att förutsättningar för beviljande av avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga inte förelåg. Skatteåret 1976.

HFD 1979/2056

Makarna hade ett år 1975 fött utvecklingsstört barn, som under största delen av skatteåret varit i hemvård. Folkpensionsanstalten hade i vårdunderstöd erlagt cirka 2 200 mark i året. Socialnämnden hade ersatt makarna olika kostnader, som förorsakats av barnets sjukdom. Hustrun hade till följd av barnets sjukdom tvingats lämna förvärvsarbetet. Mannens inkomster var sammanlagt 51 903 mk, i vilka ingick som naturaförmån en tjänstebostad. Mannens skattebetalningsförmåga ansågs till följd av skötseln av det utvecklingsstörda barnet och hemvården ha väsentligen nedgått, varför honom beviljades, med beaktande av de inkomster som stått till hans förfogande ett avdrag på 2 000 mark från inkomsten. Skatteåret 1976.

HFD 1979/2148

Makarna hade två barn, av vilka det ena, år 1973 födda var utvecklingsstört. Makarnas sammanlagda, vid statsbeskattningen beskattningsbara inkomst var efter det avdrag på 3 000 mk som beviljats för nedsatt skattebetalningsförmåga 33 030 mk. Mannens skattebetalningsförmåga ansågs visserligen ha nedgått till följd av hemvården och skötseln av det utvecklingsstörda barnet, men med beaktande av de inkomster som stått till familjens förfogande, skulle från inkomsten inte göras större nedsättningsavdrag än 2 000 mk. Skatteåret 1975.

HFD 1979/2340 II 596

En ensamförsörjares år 1964 födda dotter led av diabetes och ökad sköldkörtelfunktion, varför dottern hade en bestående invaliditet på 50 %. Skötseln av de olika sjukdomarna var svåra att sammanpassa och förorsakade utöver extra matkostnader även rese- och telefonkostnader. Dottern hade varit i sjukhusvård sammanlagt 38 dagar. Moderns skattepliktiga inkomster var sammanlagt 30 772 mk varav familjepension 6 056 mk. Dottern fick i familjepension 3 028 mk. Moderns tillgångar var 7 000 mk och skulder 11 106 mk. Vardera var delägare i ett egnahemshus som dödsboet ägde. Ansågs att moderns skattebetalningsförmåga till följd av den diet och den vård dotterns sjukdomar krävde väsentligen nedgått. Med beaktande av de inkomster och den förmögenhet som stått till familjens förfogande beviljades från moderns inkomst ett avdrag på 2 000 mk på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga. Skatteåret 1975.

HFD 1980/1552

Makarna hade två barn av vilka det 1973 födda var utvecklingsstört. Modern var inte i förvärvsarbete. Mannens vid statsbeskattningen beskattningsbara inkomst var 134 030 mk och beskattningsbara förmögenhet 726 200 mk. Mannens skattebetalningsförmåga ansågs inte ha väsentligen nedgått på grund av underhåll och hemvård av det utvecklingsstörda barnet med beaktande av de inkomster och den förmögenhet som stod till familjens förfogande. Skatteåret 1976.

HFD 1981/956 II 578

En skattskyldig i bestående sjukhusvård hade skattepliktiga pensionsinkomster till ett belopp av 10 877 mk. Hans sjukdomskostnader var

4 380 mk. Enär samhället erlade största delen av hans levnadskostnader och han från sina inkomster fick avdra i sjukdomskostnader 800 mk och i invalidavdrag 2 000 mk samt i ålderdomsavdrag 1 000 mk ansågs, att förutsättningar inte förelåg för beviljande av avdrag på grund av nedsatt skattebetalningsförmåga.

HFD 1982/850

Makarna hade 6 barn, födda under tiden mellan åren 1961 och 1970. Tre av barnen led av diabetes, dvs. sockersjuka. Familjefadern var en självständig lastbilschaufför och hans beskattningsbara in komst var vid statsbeskattningen 52 840 mk och förmögenheten 84 100 mark. Modern i familjen hade inga inkomster. Familjefaderns skattebetalningsförmåga ansågs ha nedgått väsentligen och honom beviljades fullt avdrag på 3 500 mk från inkomsten. Skatteåret 1977. IFSkL 31 § 1 mom.

HFD 1982/4342 II 557

De sammanlagda inkomsterna för en skattskyldig, som under skatteåret blivit invaliditetspensionerad och hans hustru, vilka inte hade någon att försörja, var 59 291 mk och tillgångarna 110 022 mk omfattande en personbil och två aktielägenheter, av vilka den ena var uthyrd. Skattenämnden hade av sjukdomskostnaderna 1986 mk beviljat maximalt avdrag 1 600 mk samt såsom invalidavdrag vid kommunalbeskattningen 2 000 mk. Med anledning av kommunstyrelsens besvär upphävde HFD länsrättens utslag och återinförde skattenämndens beskattning, enär nedgången i förvärvsinkomster till följd av pensioneringen med beaktande av makarnas inkomster och förmögenhet inte utgjorde sådant synnerligt skäl som berättigade till beviljande av avdraget för nedsatt skattebetalningsförmåga. Skatteåret 1978. IFSkL 31 § 1 mom.

HFD 1987/3840

Makarna hade tre barn, av vilka ett barn fött år 1982 hade flera svåra handikap. Förutom utvecklingsstörning hade hos barnet dessutom konstaterats en avsevärd efterblivenhet av den psykomototriska utvecklingen samt födoämnesallergi. Barnet hade med undantag av vistelserna på sjukhus vårdats hemma. Folkpensionsanstalten hade i specialvårdsstöd betalt 10 044 mk. Mannens förvärvsinkomster uppgick till 57 285 mk. På grund av den vård som barnets sjukdom krävde kunde hustrun inte förvärvsarbeta. Familjens sjukdomskostnader var 1 723 mk, tillgångarna 5 075 mk och skulderna 4 125 mk. Mannens skattebetalningsförmåga ansågs vara väsentligt nedsatt på grund av hemvårdnaden och av omvårdnaden av det utvecklingsstörda barnet, och avdraget beviljades honom till fullt belopp från inkomsten, dvs. 5 300 mk. Skatteåret 1984.

HFD 1996/1298

A och B hade haft sjukdomskostnader sammanlagt 18 161 mark. I beskattningen hade av detta belopp godkänts som avdrag det lagstadgade maximibeloppet, dvs. i detta fallet 3 700 mark. Beloppet av sjukdomskostnader som överskred maximibeloppet för A:s sjukdomskostnader var mera än 2 000 mark och samtidigt minst 5 procent av hans totala inkomst. Den skattskyldiges skattebetalningsförmåga kan likväl anses ha enbart på grund av kostnader föranledda av sjukdom sjunkit väsentligen om de i 100 § mom. och 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet stadgade förutsättningarna uppfylls samtidigt. Då den skattskyldiges och hans familjs inkomster och förmögenhet som stod till förfogandet togs i beaktande, hade hans skattebetalningsförmåga inge sjukit väsentligen under skatteåret på sät som lagen förutsätter. Skatteår 1991.

Pensionsinkomstavdrag

HFD 2011/2241 HFD 2011:71

A hade från arbetslöshetskassan fått arbetslöshetsdagpenning för tiden 1.9.2005 – 21.11.2007 och inkomsten i fråga hade beskattats såsom hans dagpenningsinkomster för respektive år. A fick under 2008 beslut om retroaktiv arbetsoförmögenhetspension som hade börjat 1.9.2005. Pensionsanstalterna betalade därför under år 2008 direkt till arbetslöshetskassan beloppet av arbetslöshetsdagpenningar för tiden 1.9.2005 – 21.11.2007 som med stöd av pensionsbeslutet skulle återindrivas. Då pensionsanstalterna betalade direkt till en tidigare utbetalare av skattepliktig arbetslöshetsdagpenning prestationen som denne hade tidigare betalt till den skattskyldige för samma tidsperiod,

var en sådan inkomst inte skattepliktig inkomst med stöd av 112 a § 3 mom. i inkomstskattelagen. Enligt stadgandet utgjorde den tidigare utbetalda arbetslöshetsdagpenningen skattepliktig inkomst för det år, under vilket den hade fåtts. Beloppet som för tiden 1.9.2005 – 21.11.2007 hade betalts som arbetslöshetsdagpenning kunde med beaktande av ändamålet i 112 § 3 mom. i inkomstskattelagen och lagrummets ordalydelse inte anses utgöra den skattskyldiges pensionsinkomst. A hade således inte rätt till pensionsinkomstavdrag från inkomsten som hade fåtts för tidsfristen i fråga. Skatteår 2005–2007. Omröstning 4 – 1.

Invalidavdrag

HFD 1986/2556

Den skattskyldige hade år 1975 beviljats full invaliditetspension tillsvidare. Pensionen hade år 1977 ombildats till delpension och upphört år 1980 i sin helhet. I den förhandsifyllda deklarationsblanketten hade invaliditetsgraden för åren 1978-1982 felaktigt antecknats uppgå till 100 procent. Den skattskyldige hade inte rättat anteckningen.

Skattenämnden hade rätt att verkställa efterbeskattning för åren 1978-1982.

Underhållsskyldighetsavdrag

HFD 1985/3638

Då det underhållsbidrag som den skattskyldige betalt inte hade grundat sig på avtal eller dom i enlighet med lagstiftningen om underhåll för barn, var underhållsbidragen inte avdragsgilla vid beskattningen. Skatteåret 1981.

HFD 1986/2183

Sedan makarna flyttat åtskiljs hade deras fyra minderåriga barn vårdats av modern. Mannen hade under år 1983 frivilligt betalt underhållsbidrag för barnen 12 400 mk. Skattenämnden och länsrätten förkastade mannens yrkande på underhållsskyldighetsavdrag, eftersom det inte visats att erläggandet av underhållsbidragen skulle ha grundat sig på av socialnämnden fastställt skriftligt avtal i enlighet med lagstiftningen om underhåll för barn eller på domstols utslag. Mannen utredde i HFD att socialnämnden sedermera 4.12.1985 retroaktivt hade fastställt beloppet av underhållsbidraget för tiden före äktenskapsskillnadsdomen 29.10.1984 till det belopp som han tidigare hade erlagt. HFD ansåg att den underhållsskyldige på grundval av denna utredning var berättigad till underhållsskyldighetsavdrag. Skatteåret 1983. Omröstning 3-1.

HFD 1992/729 B 525

Den skattskyldige bodde i gemensamt hushåll med sin sambo och deras gemensamma minderåriga barn. På sambor hade vid beskattningens verkställande tillämpats stadganden om makar i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Från den skattskyldiges totalinkomster hade vid kommunalbeskattningen gjorts barnavdrag på grund av försörjningen och från hans inkomstskatt till staten hade motsvarigt gjorts försörjaravdrag. Han var inte berättigad att därutöver göra varken underhållskyldighetsavdrag från totalinkomsten vid kommunalbeskattningen eller från inkomstskatten vid statsbeskattningen, trots att socialnämnden hade fastställt försörjingsavtalen, på grund av vilka han under skatteåret hade betalat underhållsbidrag åt sina barn. Skatteåret 1987. 2a § 2 mom., 36 § 1 mom. 2 punkten, 36 § 3 mom., 57 § 1 mom. 1 punkten, 57 § 3 mom. IFSkL och 4 § 1 mom. lagen angående vårdnad av barn.

HFD 1992/730 B 526

Makarna hade dömts till äktenskapsskillnad under 1977 och makarnas år 1970 födda barnet hade förordnats till faderns försörjning och år 1972 födda barnet till moderns försörjning. I äktenskapsskillnadsdom hade mannen förpliktats att betala underhållsbidrag för år 1972 födda barnet. Under 1983-1986 hade de före detta makar bott i samma lägenhet tillsammans med sina barn och på dem hade under ifrågavarande år tillämpats stadganden om makar i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Mannen var inte berättigad till underhållsskyldighetsavdraget för skatteår 1983-1986 som beviljas från inkomstskatt till staten. Omröstning 3-2. 2 a § 2 mom., 36 § 3 mom, 57 § 3 mom. IFSkL och 4 § 1 mom. lagen angående vårdnad av barn.

Hushållsavdrag

HFD 2001/52

Anskaffning av den skattskyldiges klädvård och vård av hemmets textilier från ett bolag som

hade specialiserat sig på tvätteritjänster berättigade inte tillhushållsavdrag, då tvätteriarbetet inte utfördes i den skattskyldiges hem. Den omständigheten att kläderna och textilierna hämtades frånn kunden och returnerades till honom hade ingen betydelse med tanke på beviljande av avdraget.

HFD 2006:67

Den skattskyldige hade, då han bodde i lägenheten som en stiftelse ägde betalat till stiftelsen förutom hyran även vårdavgifter för vård- och omvårdnadstjänster som han hade utnyttjat, liksom för hjälp för bäddning, påklädning, tvättning och motion utomhus. Den skattskyldiges hemkommun hade medverkat i stiftelsens förvaltning och utnyttjat tjänster som stiftelsen tillhandahåller. Prestationerna som den skattskyldige hade i samband med sin serviceboende betalt till stiftelsen för omvårdnads- och vårdarbetet var sådana i 127 a § inkomstskattelagen avsedda arbetsersättningar som berättigade till hushållsavdrag, som den skattskyldige kunde dra av från sin skatt i enlighet med 127 a och 127 b § i inkomstskattelagen. Skatteåret 2002

HFD 2008:55

Den skattskyldige var inte berättigad att göra hushållsavdrag till den del som försäkringsbolaget hade ersatt beloppet som betalts för arbetet, eftersom det till dessa delar inte kunde anses att den skattskyldige hade betalt kostnaderna. Skatteår 2002.

HFD 2008/1803

A hade ansökt förhandsavgörande om, om han har rätt till hushållsavdrag för den årliga sotningsavgiften, service av oljebrännaren till en värmepanna, rengörning av värmepannan, mätning av värmepannans verkningsgrad och rengörning, mätning, inställning samt service av ventilationskanaler.

Anskaffningen av sotning av eldstad och kanaler är fastighetsägarens eller –innehavarens lagstadgade skyldighet. Arbetet måste göras med bestämda tidsperioder och om dess innehåll har bestämts i förordningen. Myndigheten bestämmer om, hur sotningen på området ska ordnas. Med hänsyn till detta och med beaktande av ändamålet med hushållsavdraget högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att betalning för arvodet för utförandet av uppgifter som anslöt sig till lagstadgad sotning inte kunde betraktas som belopp som betalas för arbeten som avses i 127 a § i inkomstskattelagen, på basis av vilka man skulle ha rätt till hushållsavdrag.

De i ansökan nämnda service av oljebrännaren till en värmepanna rengörning av en värmepanna, mätning av värmepannans verkningsgrad och rengörning, mätning, inställning samt service av ventilationskanaler är uppgifter som också sotare tar hand om. Enligt ansökan är hushåll inte likväl förpliktade genom lag att låta utföra dessa arbeten på samma sätt som i fråga om sotning, även om det rekommenderas, att åtgärderna ska göras med vissa mellanrum. Dessa arbeten kan utföras även av andra personer än sotare. Ett hushåll kan således själv bestämma, om dessa arbeten utförs och vem ska utföra dem. Till tillämpningsområdet av 127 a § i inkomstskattelagen hör sedvanligt underhållsarbete. Med hänsyn till detta kan bestämmelsen inte tolkas så, att till fastigheten hänförliga serviceåtgärder, som utförs med vissa mellanrum, skulle lämnas utanför avdraget. Med dessa grunder högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att dessa arbeten berättigade till hushållsavdrag.

Förhandsavgörande för år 2007 och 2008.

HFD 2008/198 HFD 2008:87

Den skattskyldige hade rätt till hushållsavdrag för arbetskostnaderna i samband med inglasning av balkongen som hörde till aktielägenheten som hörde till aktielägenheten som han ägde, då bostadsaktiebolaget inte hade deltagit i kostnaderna och de hade inte heller debiterats som en del av bolagsvederlaget. Skatteåret 2003.

Inkomstskattelagen 127 a §, Lag om bostadsaktiebolag 77 § och 78 §.

HFD 2009/1897 HFD:2009:73

A hade rätt till hushållsavdrag på grund av arbetsersättning för leverans av ett jordvärmesystem som innehöll lönebikostnaderna, leverantörens fasta och rörliga kostnader samt kostnader som berodde på anordningar som användes för borrning. Förhandsavgörande för skatteår 2008 och 2009. Omröstning 3-2.

CSN 1999/35

Den sökande fick av sin arbetsgivare hemvårds-

och barnavårdstjänster såsom naturaförmån. Arbetsgivaren köpte tjänsterna från ett företag som sålde tjänster och vars arbetstagare utförde hemvårds- och barnavårdsarbeten hemma hos den sökande. Den sökande betalade skatt för dessa naturaförmåner. Den sökande anställde inte själv såsom arbetsgivare personen för hushålls-, omvårdnads- eller vårdarbeten i sitt hem. Den sökande betalade inte heller arbetsersättning för hemvårds- och barnavårdstjänsterna till arbetets utförare som införts i förskottsuppbördsregistret och som bedrev skattepliktig verksamhet. Han var således inte berättigad till hushållsavdraget.

CSN 2000/51

Person X bodde stadigvarande i staden A och ämnade flytta till staden B. X hade fått en offert av flyttningsservice från Kuljetus Ky -benämnda kommanditbolag. Man hade i offerten räknat upp de ersättningar som skulle betalas för städnings-, packnings-, m.m. hushålls-, flyttnings- och ordningsarbeten inne i bostaden i staden A och inne i bostaden i staden B. I offerten hade dessutom räknats upp arbeten utanför bostäderna dvs. andelen av den egentliga transporten. Flyttningsservice som skulle säljas till X skulle ske såsom nyckelfärdigt helhetsprojekt. Hushållsavdrag kunde inte beviljas X på basis av de ovan nämnda flyttningstransporten kompletterande tjänsterna. Flyttningsarbetet var inte till sin natur sedvanligt hushållsarbete. Skatteår 2000.

CSN 35/2010

X Ab:s verksamhet omfattade bl.a. att för hushåll tillhandahålla olika tjänster i anslutning till inlärning och utbildning . A och B hade för avsikt att för sina barn från X Ab köpa utbildning som stöder skolframgång. Verksamheten omfattade övervakning av hemläxor och/eller egentlig tilläggsundervisning och verksamheten skedde i familjens hem. Tjänsten kunde också omfatta hämtande av barnen från skolan. Då tjänsternas huvudsakliga innehåll bestod av undervisning, kunde tjänsten inte anses utgöra sådan omvårdnads- eller vårdarbete som berättigar till hushållsavdrag ej heller såsom sådant annat arbete som skulle berättiga till hushållsavdrag. Förhandsavgörande för år 2010 och 2011.

Avdrag från dödsboets inkomst

HFD 1984/4132 II 601

Periodiserad inkomst av försäljning av husdjur och ersättning för produktionsändring ansågs utgöra förvärvsinkomst, av vilken dödsboet kunde, till den del som gällde den efterlevande maken som var delägare i boet, göra arbetsinkomstavdrag. Skatteår 1981. IFSkL 32 § och 17b § 4 mom.

14. SKOGSBESKATTNING

SKOGSSKATTESYSTEM

Från arealbeskattning till beskattning av skogsbrukets kapitalinkomster

Beskattningen av inkomst av skogsbruket förändrades till följd av den ya inkomstskattelagen (1535/1992) från och med skatteåret 1993 till beskattning av skogsbrukets kapitalinkomster som grundar sig på de verkliga inkomsterna och utgifterna.

Arealbeskattningen, som före 1993 tillämpades på alla skogsägare, kvarstod under en övergångsperiod som ett parallellt beskattningssystem. Fysiska personer, dödsbon eller av dessa bildade beskattningssammanslutningar som äger skog kunde innan beskattningen för år 1993 blev färdig yrka att arealbeskattningssystemet ska tillämpas vid beskattningen av deras skogsbruk under år 1993-2005 (ISL 140.1 §).

Skogsbeskattningens övergångsperiod slutade 31.12.2005 och tillämpning av arealbeskattning upphörde med skatteåret 2005. Genom lagen om upphävande av vissa bestämmelser som hänför sig till nettoinkomsten av skogsbruk som trädde i kraft vid ingången av år 2006 (1156/2005) upphävdes alla de bestämmelser i inkomstskattelagen för gårdsbruk, lagen om beskattningsförfarande (och samtidigt beskattningslagen) samt i lagen om offentlighet och sekretess för beskattningsuppgifter som anslöt sig till arealbeskattningen och skatteklassificeringen.

Från källbeskattning till beskattning av skogsbrukets kapitalinkomster

Begränsat skattyskyldigas skogsbeskattning ändrades vid ingången av 2011 till beskattning av skogsbrukets kapitalinkomster som verkställs enligt lagen om beskattningsförfarande (L 874/2009).

Begränsat skattskyldigs skogsbeskattning avviker från och med 2010 från beskattningen av allmänt skattskyldigas beskattning endast till den del som gäller behandlingen av makar. Eftersom inkomstskattelagens bestämmelser om makar (ISL 7.2 §) inte tillämpas på makar, vilka båda inte är allmänt skattskyldiga, kan bestämmelsen i ISL 14.4 § om beskattning av en beskattningssammanslutning för inkomst av skogsbruket som makarna bedriver tillsammans inte direkt tillämpas på beskattningen av makar. Begränsat skattskyldiga makar är likväl separat skattskyldiga för skogar som de äger ensamt och av skogar som makarna äger tillsammans bildas beskattningssammanslutningar.

Före 2010 tillämpades på begränsat skattskyldiga skogsägare förfarandet enligt källskattelagen, där virkesköparen tar ut källskatten av en betalning som för en virkesförsäljning betalts till en sådan skogsägare. Utgifterna för förvärvande av skogsbruksinkomst anses ha tagits i beaktande redan i den låga källskatteprocentsatsen (19 %) och avdragandet av inkomsterna kunde således inte särskilt krävas, och källskatten var direkt en slutlig skatt.

Begreppet gårdsbruksenhet i skogsbeskattningen

De flesta bestämmelser som gäller beskattning av skogsbruk är sådana som endast tillämpas på en gårdsbruksenhet. Med gårdsbruksenhet avses en självständig ekonomisk enhet på vilken jord- och/eller skogsbruk kan bedrivas GSL 2.1 §). På flesta gårdsbruksenheter bedriver man endast skogsbruk och inte alls egentligt jordbruk. Till gårdsbruksenheten kan höra flera fastigheter eller outbrutna områden. Fastigheter som makarna äger ensamt och tillsammans hör i allmänhet till samma gemensamma gårdsbruksenhet.

Under två hektar stora fastigheter anses i allmänhet inte bilda gårdsbruksenheter om de inte bildar en del av en större enhet som ska betraktas som en brukningsenhet. Begreppen brukningsenhet och skogsmark som gränsdragning mot fastighetsbeskattningen har be-

handlats i HFD:s avgöranden 1996/2473, 1997/638, 1997/1537 samt 1997/2333.

Endast gårdsbruksenheter kan ha sådan från fastighetsskatt fri skog som avses i 31.1 § i fastighetsskattelagen.

Leveransarbetets värde (ISL 63 §) kan uppkomma endast av arbete som har utförts i gårdsbruksenhetens skogUtgiftsreservering (ISL 111 §) och skogsavdrag (ISL 55 §) kan göras endast från skogsbrukets skattepliktiga kapitalinkomst som har fåtts från fastigheter av gårdsbruksnatur.Temporära skattelättnader för inkomst av virkesförsäljning (ISL 43a § och 43b §) tillämpas endast på inkomst av virkesförsäljning som fåtts av skogen, dvs. av gårdsbruksenheten.

På inkomst av virkesförsäljning som har fåtts från annat håll än från gårdsbruksenheten kan de ovan nämnda bestämmelserna i inkomstskattelagen om idkande av skogsbruket inte tillämpas. På inkomst av försäljning av virke från en tomtfastighet tillämpas inte heller bestämmelserna om beskattning av överlåtelsevinst, utan erhållen inkomst av virkesförsäljning utgör annan i 32 § i ISL avsedd avkastning av egendom som ska beskattas som kapitalinkomst, från vilken leveransarbetets värde inte kan dras av. Brukningsenheternas skattskyldigrelaterade antal och olika brukningsenheternas regionala räckvidd har, sedan arealbeskattningens brukningsenhetsvisa skattelättnader slopades, betydelse endast vid beräkning av leveransarbetets skattefria värde. Leveransarbetets skattefrihet om 125 kubikmeter beräknas vid behov per brukningsenhet.

BESKATTNING AV SKOGSBRUKETS KAPITALINKOMSTER

Kapitalinkomster av skogsbruk

Inkomster av virkesförsäljning

Skattepliktig kapitalinkomst av skogsbruk är inkomsten av den första överlåtelsen mot vederlag av rätten att avverka stamvirke i den skattskyldiges skog (rotförsäljning) samt kapitalinkomstandelen vid leveransförsäljning av trävaror som skall tillverkas eller har tillverkats av stamvirke.

Köparen av stamvirket tar hand om avverkning och transport till användningsstället av virket som definierats i avverkningsavtalet. Köpesumman som virkesköparen har betalt till skogsägaren innehåller endast virkets rotprisvärde och utgör i sin helhet skogsbrukets kapitalinkomst för skogsägaren.

Vid leveransförsäljning svarar skogsägaren i enlighet med avtal om leveransförsäljning som ingåtts med virkesköparen om upparbetning och transport av virket till avtalad försäljningsplats. Skogsägaren får ersättning för både sålt virke och upparbetning och transport av virket.Med leveransförsäljnng likställs s.k. kontantköp, där virke som har transporterats till försäljningsstället säljs till köparen utan förhandsavtal. Upparbetning och transport av virke som skogsägaren själv har utfört i samband med leverans- eller kontantköp utgör leveransarbete. För uppskattning av leveransarbetets värde (ISL 63 §) har förklarats närmare nedan.

Förutsättningen för tillämpning av bestämmelserna om skogsbrukets kapitalinkomst är, att föremålet för virkesköpet är oförädlat virke, såsom stockar, stolpar, massaved, ved, klabbar, flis, avverkningsrester, stubbar, annat skogsenergivirke, prydnadskvistar, vägkantskäppar, julträd m.fl. Inkomster som har fåtts av plankor, brädor eller av annat vidareförädlat virke beskattas som inkomst av jordbruk eller inkomst av näringsverksamhet, se senare ”Beskattning av andra inkomster av skog”.

Såsom inkomst av virkesförsäljning betraktas också alla tilläggspriser som i pengar eller i pengarnas värde hänför sig till virkesaffären i fråga. Skogsbolag kan bevilja virkesförsäljarna till exempel bonuspoäng för virkesaffärerna, på grund av vilka bolaget betalar tilläggspris i samband med följande virkesaffärer (som ingåtts under en viss tidsperiod). Även om bonuspoäng hade fåtts i samband med en tidi-

gare virkesaffär, anses tilläggspriset som fåtts på basis av dem höra till den virkessats, vid vars överlåtelse tilläggspriset betalas.

Prestationer i samband med virkesköp fördelas i allmänhet i flera rater, som kan infalla även på olika skatteår. Skogsägaren får från köparen förhandsprestationer och virkesköpets slutsumma sedan de slutliga virkesmängderna per virkesslag har verifierats i samband med den slutliga mätningen. Inkomst av virkesförsäljning beskattas enligt kontant- eller kassaprincipen som inkomst för det skatteår, under vilket skogsägaren har kunnat förfoga över den (ISL 110 §).

Kassaprincipen hade tagits upp till prövning i HFD:s förhandsavgörande 2005/218, enligt vilket köpesumman som banken betalt år 2004 eller 2005 till skogsägaren för en fordran av virkesförsäljning betraktades i enlighet med kontant- eller kassaprincipen såsom skogsägarens inkomst som under betalningsåret omfattades av arealbeskattningen också i sådant fall, att virkesköparen betalar den på avverkningsavtalet baserande köpesumman eller en del därav till banken år 2006 då arealbeskattningen redan slopats. Likväl om avverkningen avkastar mera virke än vad som i avverkningsavtalet uppskattades, betalar banken till skogsägaren en tilläggsredovisning under år 2006. Tilläggsredovisningen räknas till skogsägarens kapitalinkomst av skogsbruket för år 2006. Motsvarigt, om avverkningen avkastar mindre virke än vad som uppskattades i samband med avverkningsavtalet, måste skogsägaren återbetala av en del av köpesumman för virkesförsäljningsfordringen till banken under år 2006. Den här summan är under år 2006 skogsägarens avdragbara utgift som hänför sig till skogsbrukets kapitalinkomst.

Bankprodukter enligt HFD:s ovan beskrivna utslag (försäljning av en virkesförsäljningsfordran) är endast förknippade med upphörande av arealbeskattning och tillämpades på marknaden år 2005. Därefter har bankernas finansieringsprodukter som ansluter sig till virkesförsäljningar till sin karaktär varit finansieringsarrangemang som är jämförbara med låneavtal, där virkesförsäljningsavtal har använts som säkerhet. Köpesumman som virkesköparen har betalt beskattas då på normalt sätt hos säljaren såsom inkomst för det år, under vilket han får den från virkesköparen, se CSN 2009/55.

Temporära skattelättnader för inkomst av virkesförsäljning

Beskattningen av fysisk persons, dödsboets, beskattningssammanslutningens och samfälld skogs inkomst av virkesförsäljning lindrades genom temporära ändringar i inkomstskattelagen, som fastställdes 30.12.2008 (1085/2008). Ändringarna tillämpades retroaktivt redan i beskattningen för år 2008. Inkomst som nämnda skattskyldiga fått av skog är enligt ISL 43b § skattepliktig kapitalinkomst av skogsbruket som följer:

1) av sådan inkomst av virkesförsäljning som baserar sig på köp som ingåtts under tiden 1.4.2008 - 31.12.2009 är 50 procent av det pris som erhålls under tiden 1.4.2008 - 31.12.2010 skattepliktig kapitalinkomst,

2) av sådan inkomst av virkesförsäljning som baserar sig på köp som ingåtts under tiden 1.4.2008 - 31.12.2009 är 75 procent av det pris som erhålls under tiden 1.1.2011 - 31.12.2011 skattepliktig kapitalinkomst,

3) av sådan inkomst av virkesförsäljning som baserar sig på köp som ingåtts under tiden 1.1.2010 - 31.12.2010 är 75 procent av det pris som erhålls under tiden 1.1.2010 - 31.12.2011 skattepliktig kapitalinkomst.

I samband med rotförsäljningar beräknas den skattepliktiga inkomsten direkt av inkomsten av virkesförsäljningen. Av skogsbrukets skattepliktiga kapitalinkomst som fåtts så här subtraheras skogsavdraget, utgiftsreserveringen och utgifterna för inkomstens förvärvande. I samband med leveransförsäljningar och kontanta försäljningar beräknas den skattepliktiga kapitalinkomsten av partiellt skattefria virkesförsäljningar av skogsbrukets kapitalinkomst, som har fåtts genom att från inkomst av virkesförsäljning subtraheras först eventuellt leveransarbetets värde.

Fysiska personer, dödsbon, beskattningssammanslutningar och samfällda skogar kan dessutom enligt ISL 43a § vid sin beskattning för skatteår 2008 och 2009framställa yrkande på skattefrihet som gäller inkomster av försäljning av förstagallringsvirke, innan beskattningen för skatteåret har slutförts. Den skattskyldige har möjlighet att välja, om han i sin skattedeklaration yrkar på skattefrihet för försäljning av förstagallringsvirke, eller inte. Om yrkandet om skattefrihet inte framställs, beskattas inkomsten som fåtts för försäljning av förstagallringsvirke såsom sådan partiellt skattefri inkomst av virkesförsäljning som avses i ISL 43b §, om förutsättningarna för den partiella skattefriheten uppfylls. Förutsättningen för skattefrihet för inkomst av virke som fås av förstagallringsavverkning är, att avtal om virkesleverans som gäller ett område för förstagallringsavverkning har ingåtts under tiden 1.4.2008 - 31.8.2008 och det avtalsenliga priset har betalats under tiden 1.4.2008 - 31.12.2009. I samband med skattefri förstagallringsavverkning ska avverkningen ha gällt skog där trädbeståndets medeldiameter före avverkningen på 1,3 meters höjd ovanför markytan är högst 16 centimeter.

Förutsättningen för skattelättnader för inkomst av virkesförsäljning är att tidpunkten för virkesförsäljningarna infaller på en viss tidsperiod. I fråga om rot- och leveransförsäljningar är försäljningstidpunkten den tidpunkt då köpebrevet undertecknades. I fråga om kontanta försäljningar är försäljningstidpunkten den tidpunkt, då virkespartiet överlämnas till köparen och överlåtelsehandlingen upprättades. I fråga om virkesförsäljningar som skogsvårdsföreningen förmedlar bildas det inte alltid ett entydigt bindande köpekontrakt. I brist på annan utredning kan såsom försäljningstidpunkt betraktas den försäljningstidpunkt som antecknats i ett separat intyg som vederbörande skogsvårdsförening gett till skogsägaren. Även i fråga om virkesförsäljningar som skogsvårdsföreningen förmedlat avgörs försäljningstidpunkten i sista hand av dokumentet som upprättats över överlåtelse av virket eller över sista mätning och den tidigaste tidpunkten då en virkesförsäljning kan anses ha ägt rum är inledning av avverkningen.

Försäkrings- och andra ersättningar

Kapitalinkomst av skogsbruk är även försäkringsersättning eller annan ersättning för skog. Skogsförsäkringen ersätter skador som förorsakats trädbeståndet på basis av det på det skogsekonomiska värdet baserande värdet . Skogsskador förorsakas bl.a. av storm, snö, skogsbrand och vissa svamsjukdomar, insekter och djur.

Skogsskador som hjortdjur förorsakat ersätts av statsmedel med stöd av viltskadelagen (105/2009) . Skogscentralerna tar hand om värderingen av hjortdjurskador som drabbat skogsbruket och betalar eventuella ersättningar till skogsägaren.

Försäkrings- eller skadeersättningen som skogsägaren har fått utgör för honom kapitalinkomst av skogsbruket under det skatteår då han har fått prestationen på sitt konto.

Överskottsåterbäring

I sitt förhandsavgörande ansåg HFD, att ett andelslags överskottsåterbäring som grundade sig på penningvärdet av virkesmängden som under skatteåret köpts från medlemmarna är medlemmens kapitalinkomst av skogsbruket i enlighet med 43 § ISkL (HFD 3.9.1997 l. 2073).

Överföringar mellan förvärvskällor

Om virke från egen skog används i någon annan av ägarens inkomstkällor som gagnvirke eller råmaterial, behandlas detta som en överföring från en inkomstkälla till en annan.

Rotprisvärdet av virke som överförts till jordbruket beskattas som kapitalinkomst av skogsbruk, om virket används i jordbruket som gagnvirke, till uppvärmning eller som råmaterial för vidareförädling. Värdet av virke som hänförts till kapitalinkomsterna av skogsbruket utgör på motsvarande sätt avdragsgill

utgift för jordbruket. Utgifterna för virkesanskaffningen dras härvid av såsom jordbruksutgifter. På uppförande och reparation av produktionsbyggnader tillämpas tyst kvittning: värdet av virke som tagits i bruk beaktas inte som inkomst i skogsbruket, men bildar inte heller avdragsgill utgift i jordbruket. Tyst kvittning tillämpas även på virke som använts för byggande av semesterstugor, om hyresinkomsten beskattas som inkomst av jordbruket (HFD 1994/880).

Virke som tagits ur egen skog före 1.1.1993 och som sågats upp i lager anses ha blivit arealbeskattat. Om virket används för jordbrukets produktionsbyggnader kan virkets värde inte dras av som jordbruksutgifter, då på inkomsten av skogsbruket tillämpas beskattning av inkomst av virkesförsäljning (HFD 1994/880).

Eget virke som använts för näringsverksamhet värderas i allmänhet till gängse värde. På eget virke som använts för uppförande av näringsverksamhetens produktionsbyggnader tillämpas tyst kvittning.

Privatbruk

Rotprisvärdet av virke som skogsägaren överför till sitt privata hushåll utgör kapitalinkomst av skogsbruk, om virket används för uppförande eller renovering av en byggnad som används som egen bostad eller annars för privat bruk.

Värdet av virke som tagits för skogsägarens annan egen förbrukning, liksom uppvärmning av en bostadsbyggnad, utgör inte skattepliktig inkomst (ISL 43.3 §).

Avverkningsrätt

En skogsägare kan i samband med överlåtelse av fastighet förbehålla sigbesittnings- eller avverkningsrätt till skogen. På inkomst av virkesförsäljning som erhållits med stöd av denna förbehållna rätt utgör kapitalinkomst av skogsbruket (ISL 43.1 §)..

Vederlagsfri överlåtelse av avverkningsrätt exkl. marken anses utgöra privat uttag som ska beskattas som skogsbrukets kapitalikomst enligt ett värde som uppskattats på basis av rotpriset.

Skogsbrukets understöd

Till skogsbrukets kapitalinkomster räknas även de understöd och bidrag som fåtts för skogsbruket och som inte är skattefria. Sådana understöd som ska betraktas som kapitalinkomst kan vara till exempel sysselsättningsstöd som av statens medel fås för skogsvårdsarbeten och bidrag för underhåll av beskogad åker. Ersättning för inkomstbortfall på grund av beskogning av åker utgör mottagarens skattepliktiga inkomst i jordbrukets förvärvskälla (HFD 1997/2977).

De flesta förmåner som hänför sig till skogsbruket betalas likväl med stöd av lagen om finansiering av hållbart skogsbruk (1094/96) och är skattefria med stöd av 34 § i sagda lagtill och med utgången av 2011. Med stöd av lagen om hållbart skogsbruk understöds till exempel vård av unga skogar, underhållsutdikning och anläggning av skogsvägar samt betalas skogsbrukets miljöunderstöd.

Inverkan av skattefria understöd på avdragandet av utgifterna har förklarats senare i punkten som behandlar utgifter för inkomstens förvärvande. Om en utgift för vilken har fåtts skattefritt understöd eller annan ersättning har i beskattningen godkänts som avdrag, räknas understödet eller ersättningen till dessa delar till skogsbrukets kapitalinkomst (ISL 56.2 §).

Understöd som har betalts med stöd av lagen om finansiering av hållbart skogsbruk utgör från och med 1.1.2012 skattepliktig inkomst för betalningsmottagaren (lagen om upphävande av 34 § i lagen om finansiering av hållbart skogsbruk, 1521/2011).

Nedsättningen av lånekapitalet (L 1278/92) som förverkligats i samband med arrangemangen i anslutning till återbetalning av skogsförbättringslån är för skogsägaren en med understöd jämförbar förmån. Förmån som ansluter sig till återbetalning av lån beaktas som intäkt såsom kapitalinkomst av skogsbruket, om en utgift som dragitds av i beskatt-

ningen har täckts med det ursprungliga lånekapitalet.

Sysselsättningsstöd och beskogningsarvode som ansluter sig till beskogning av åker, vilka betalas av statens medel för skogsvårdsarbeten, utgör skogsbrukets kapitalinkomst. Ersättning för inkomstbortfall på grund av beskogning av åker utgör skattepliktig inkomst för mottagaren i jordbrukets förvärvskälla (HFD 1997/2977).

Förskottsinnehållning

Vid beskattning av skogsbrukets kapitalinkomster har förskottsuppbörden genomförts så, att virkesköparen innehåller av prestationen som betalts i samband med virkesköp förskottet och redovisar det vidare still staten. I fråga om rotförsäljningar är förskottsinnehållningen från och med 1.1.2012 20 % av köpesumman exklusive moms i enlighet med 15 § i förordningen om förskottsuppbörd. Vid leveransköp och kontanta köp är innehållningsprocentsatsen 14. Försäkringsbolaget innehåller motsvarigt ett förskott om 20 % av försäkringsersättningar som hänför sig till skogen.

På grund av temporära skattelättnader för inkomst av virkesförsäljning ändrades även 15 § förordningen om förskottsuppbörd ä genom stastrådets förordning som trädde i kraft 1.1.2009 (1089/2008). Om betalningen som baserade sig på ett köp som hade ingåtts under tiden 1.4.2008 - 31.12.2009 och erläggs under 2009 - 2010, var förskottsinnehållningen i kontanta försäljningar och leveransförsäljningar 7 % av köpesumman exkl. moms. I rotförsäljningar var förskottsinnehållningsprocentsatsen 10. Dessa innehållningsprocentsatser tillämpades också på inkomst av försäljning av virke från förstagallring, eftersom inkomstens eventuella skattefrihet förverkligades först efter yrkandet som den skattskyldige framställt i sin skattedeklaration. På prestationer som hänför sig till virkesförsäljningar under år 2010, som betalts under 2010 eller 2011 tillämpades förskottsinnehållning om 15 % i fråga om rotförsäljningar och 10 % i fråga om leveransförsäljningar. Om prestationen som betalts under 2010 - 2011 likväl hänförde sig till en virkesaffär som ingåtts före 1.4.2008 eller under 2011, tillämpade man alltid normal 19 %:s eller 13 %:s förskottsinnehållning.

Leveransarbete

Leveransarbete är bearbetning och transport av virke som skogsägaren själv utfört i samband med leveransförsäljning eller kontantförsäljning. Leveransarbetaren kan också vara den skattskyldiges make eller hemmaboende barn som före skatteåret fyllt 14 år. I fråga om dödsbo och beskattningssammanslutning betraktas som leveransarbetare delägarna och deras familjemedlemmar (ISL 63.1 §). Om avverkning och transport av virke som sålts genom leveransförsäljning har utförts av person utanför ovan nämnd personkrets eller till exempel av en skogsvårdsförening, är det till dessa delar inte frågan om leveransarbete.

Värdet av leveransarbete

Arbetets värde uppskattas endast i samband med leveransförsäljning eller kontantförsäljning från skog som hör till gårdsbruksenheten.

Leveransarbetets värde uppskattas i pengar till det belopp, som för arbetet i fråga skulle betalas till en anställd person (ISL 63.2 §). Värdet av leveransarbete uträknas enligt virkesslag för hela den upparbetade och transporterade virkesmängden. Som beräkningsgrund används de löner enligt arbetskollektivavtal inom skogsbranschen som betalas på orten i fråga. Vid uträkning av enhetstaxan (mk/m^3) beaktas även förhållandena på det stämplade beståndet. I brist på annan utredning kan man vid beräkning av arbetets värde utnyttja de genomsnittliga taxor som finns i deklarationsanvisningar och i Skatteförvaltningens anvisningar för förenhetligande av beskattningen (se kapitel 21).

Förvärvsinkomst för upparbetaren

Värdet av leveransarbete utgör skattepliktig

förvärvsinkomst för upparbetaren till den del som mängden av upparbetat eller transporterat virke under skatteåretöverskrider 125 kubikmeter (ISL 63.3 §).

Skattefritt leveransarbete

Leveransarbetets årliga skattefria mängd om125 m^3 gäller separat för varje brukningsenhet. Varje sådan brukningsenhet som kan betraktas som en självständig ekonomisk enhet har således rätt till separat skattefrihet för leveransarbete. Skattefriheten gäller för alla de som deltagit i leveransarbetet: gemensamt förföretagarmakar och hemmaboende barn som fyllt 14 år före skatteåret. Också i sådant fall att leveransarbete utförs i dödsboets eller beskattningssammanslutningens sådan skog som ska betraktas som en gårdsbruksenhet, har delägarna och deras familjemedlemmar rätt till en gemensam skattefrihet om 125 m^3.

Året för uppskattning av leveransarbete och skatteåret

Leveransförsäljningsavtal görs i allmänhet på hösten, då säljaren under köpavtalsåret kan få förskottsbetalning och en tilläggspost allt efter som leveransen fortskrider. En del av arbetet, överlåtelsemätningen och slutbetalningen för virkesköpet kan ske följande år. Det problematiska vid en leveransförsäljning som fördelar sig på två år är att värdet av leveransförsäljningen måste uppskattas å ena sidan för utredning av skogsbrukets kapitalinkomstandel det år då inkomsten av virkesförsäljning beskattas (ISkL 43 §) och å andra sidan för beskattning av det skattepliktiga leveransarbetet det år då leveransarbetet utförs (ISkL 63 §).

Exempel

1. År 2009 görs ett leveransköp och fås förskottsbetalning. Något leveransarbete utförs inte. År 2009 utförs hela leveransen och fås slutbetalningen:

- den inkomst som fås 2009 är i sin helhet kapitalinkomst
- år 2010 betraktas som kapitalinkomst inkomsten av virkesförsäljningen minskad med leveransarbeteta värde. Leveransarbetets skattepliktiga värde beskattas som upparbetarens förvärvsinkomst.

2. År 2009 görs ett leveransköp och utförs en del av leveransarbetet samt fås förskottsbetalning. År 2010 slutförs leveransarbetet och erhålls slutbetalning:

- leveransarbetets värden och skattepliktiga värden räknas separat ut för vartdera året. Under bägge år betraktas som kapitalinkomst inkomsten av virkesförsäljningen minskad med leveransarbetets värde.

3. År 2009 görs ett leveransköp. År 2010 görs virkesköpet genom kontant försäljning och betalningen fås.

- leveransköpet som gjordes år 2009 beskattas såsom upparbetarens förvärvsinkomst och mängden av upparbetat och transporterat virke överskirder 125 kubikmeter.
- år 2010 är kapitalinkomst inkomsten av virkesförsäljningen minskad med dleveransarbetets värde som fåtrts år 2009

Skattefritt leveransarbete

Det årliga skattefria leveransarbetet får uppgå till högst 125 m^3 (ISL 63.3 §). Skattefriheten uträknas gårdsbruksenhetsvis. Således har varje gårdsbruksenhet som skall anses som en självständig ekonomisk enhet rätt till separat skattefrihet för leveransarbete. Skattefriheten gäller gemensamt dem som deltagit i leveransarbete som utförts på gårdsbruksenheten: företagarmakar och hemmavarande barn som fyllt 14 år före skatteåret. Också i det fall att leveransarbete utförs i skog som ägs av ett dödsbo eller en beskattningssammanslutning och som skall anses som en enda gårdsbruksenhet har delägarna och deras familjemedlemmar rätt till en gemensam skattefrihet för 125 m^3

Leveransarbetets värde och temporära skattelättnader för inkomst av virkesförsäljning

Temporära skattelättnader för inkomst av virkesförsäljning inverkar inte på beskattning

av leveransarbetets värde såsom inkomst för den som utfört arbetet. Beloppet av den skattepliktiga kapitalinkomsten av partiellt skattefria virkesförsäljningar som avses i ISL 43b § beräknas i fråga om leverans- och kontanta försäljningar beräknas av skogsbrukets kapitalinkomst, som har fåtts genom att från inkomsten av virkesförsäljningen har först subtraherats eventuellet leveransarbetets värde. Leveransarbetets värde subtraheras inte från skattefri inkomst av virkeesförsäljning av förstagallringsavverkning som avses i ISL 43a §.

Leveransförsäljningens utgifter dras av från kapitalinkomster

I leveransförsäljningspriset som virkesköparen har betalat ingår ersättning åt skogsägaren för kostnader som föranleds av upparbetning (s.k. leveranstillägg). Ersättning för kostnader av leveransarbetet räknas således till skogsägarens kapitalinkomst av skogsbruket och de verkliga kostnaderna för leveransarbetet dras av motsvarigt såsom sådana utgifter för inkomstens förvärvande som hänför sig till skogsbrukets kapitalinkomst. se t.ex. CSN 1993/359).

Om skogsägaren låter i samband med leveransarbete en utomstående person upparbeta och/eller transportera virket, avdrar man från skogsbrukets kapitalinkomst ersättningarna som har betalts till entreprenören eller till en anställd person, men inte alls leveransarbetets värde.

Skogsavdrag

Skogsavdragets grund

Om skogsavdrag som ska tillämpas i beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster har bestämts i 55 § i ISL. Dessutom ska man ta hänsyn till, att skogsavdraget tillämpas endast på skogar som genom fång mot vederlag anskaffats innan den nya inkomstskattelagen (1535/1992) trädde i kraft 1.1.1993 (ISL 140.4 §).

Rätt till skogsavdrag bildas på basis av skogens anskaffningsutgift.Skogens anskaffningsutgift är skogens andel (marken och trädbeståndet) av köpesumman på fastigheten eller av ett bestämt område eller av annat vederlag. Om fastighetsköpet inkluderar förutom skog även andra egendomsposter, värderas skogens andel av hela lägenhetens anskaffningsutgift i förhållandet till egendomsposternas gängse värden. Till skogensanskaffningsutgift läggs skogens andel av de övriga utgifterna som ingår i fastighetsköpet (överlåtelseskatt, lagfarts- och avstyckningskostnader samt andra direkta kostnader som föranleds av köpet).

I samband med fastighetsbildningsförrättningen är virkeskontoersättningen som betalts till förrättningens övriga delägare betalarens utgift för anskaffning av skogen (CSN 1995/81).

Såsom förvärv mot vederlag som berättigar till skogsavdrag anses även köp av gåvonatur. Rätt till skogsavdrag bildas då av skogens andel av den köpesumma för fastigheten som ansetts som vederlag. Dessutom övergår av säljarens outnyttjade skogsavdragsrätt enligt 47.5 § och 55.3 § ISL till överlåtelsens mottagare den del, som motsvarar gåvans proportionella andel av det gängse värdet för skogen som utgör föremål för överlåtelsen.

Fång utan vederlag ger inte rätt till skogsavdrag. Gåvo- eller arvsbeskattningsvärdet kan inte utgöra grund för skogsavdraget, ej heller gåvo- eller arvsskatt som betalts.

För skogssammanslutningen kan skogsavdragsunderlag bildas på basis av anskaffningsutgiften för skogar som skaffats för gemensam räkning. I beskattningspraxisen har man ansett, att skogsavdragsunderlag bildas också i samband med överlåtelse mot vederlag av bestämda delar av fastigheter som hör till en sammanslutning till den del som motsvarar skogens anskaffningsutgift, även om storleken av skogen som sammanslutningen förvaltar över inte skulle bli större.

Ett oskiftat skogsägande dödsbos interna affärer med andelarna utgör köp av lös egen-

dom, som inte skapar för dödsboet grund för skogsavdraget.

Maximibeloppet för rätt till skogsavdrag, dvs. s.k. grunden för beräkning av skogsavdraget utgör 60 procent av skogens anskaffningsutgift från och med skatteåret 2008. Uppföljning av avdragsgrunden blev samtidigt skattskyldigrelaterad. Enligt den ändrade 55.2 § i ISL får summan av de skogsavdrag som den skattskyldige har gjort för skatteåret och för tidigare skatteår minskad med det belopp som med stöd av 46.8 § har lagts till den skattepliktiga överlåtelsevinsten för skog inte överstiga 60 procent av de sammanräknade anskaffningsutgifterna för de skogar som den skattskyldige äger vid utgången av skatteåret. Skogsavdrag som gjorts på grund av skogsfastigheter som överlåtits före 1.1.2008 tas inte i beaktande då detta maximibelopp räknas ut.

Före 2008 var uppföljningen av skogsavdraget rent fastighetsbaserad och grunden för skogsavdraget var 50 % av skogens anskaffningsutgift. Skogsavdragsgrunden steg till 60 procent av skogens anskaffningsutgift hos de under 1993 – 2007 skaffade skogsavdragsfastigheter, för vilkas vidkommande den tidigare avdragsgrunden om 50 % hade redan helt eller delvis utnyttjats.

Anskaffningsutgiften för skogar som överlåtits under skatteåret räknas inte i den anskaffningsutgift, av vilken skogsavdragsunderlaget bildas. Om av en skogslägenhet har överlåtits ett outbrutet område, minskas anskaffningsutgiften för stamlägenheten som blir kvar hos överlåtaren, och samtidigt också skogsavdragsunderlaget, i förhållandet till skogsarealerna (outbrutet område/stamlägenheten), om det överlåtna områdets andel av den ursprungliga anskaffningsutgiften inte på annat sätt kan utredas.

Till skogsavdrag berättigade skattskyldiga

Fysiska personer, dödsbon och av dem bildade beskattningssammanslutningar samt samfällda förmåner har rätt göra skogsavdrag (ISL 55.1 §). Samfund, näringssammanslutningar och näringssammanslutningarhar inte möjligheten att göra skogsavdrag.

För de allmänt skattskyldiga skogsägare som under övergångsperioden förblev kvar i arealbeskattningen bildades normal anskaffningsutgift för skogen och skogsavdragsgrund av skogsfastigheter som de skaffade under år 1993 – 2005. Avdragsrätten blev likväl för dessa skogars vidkommande vilande och började förverkligas först efter övergångsperiodens slut, då en dylik skattskyldig kunde för första gången få sådan kapitalinkomst av skogsbruket som berättigade till skogsavdraget.

Begränsat skattskyldiga skogsägare började rätten att utnyttja skogsavdraget motsvarigt från och med skatteåret 2010, då de övergick från källbeskattning till beskattning av skogsbrukets kapitalinkomster som verkställs enligt lagen om beskattningsförfarande (874/2009). Skogsavdragsgrund ha kunnat uppkomma för dem redan på basis av skogar som skaffats under 1993 – 2009 och/eller av skogsavdragsrätt som fåtts på basis av skogar som fåtts utan vederlag.

Rätten till skogsavdrag bildas på basis av anskaffningsutgiften för skog som ägdes vid skatteårets slut. En skogsbruksidkare som i samband med fastighetsöverlåtelse förbehållit besittningsrätten till skogen är skattskyldig för skogsbrukets kapitalinkomster som fåtts med stöd av besittningsrätten, men kan inte göra skogsavdrag på grund av dessa inkomster, eftersom han eller hon inte mera äger skogen vid skatteårets slut. Skogens egentliga ägare kan å sin sida inte alls från sin fastighet som besittningsrätten belastar få sådan kapitalinkomst av skogsbruket som skulle möjliggöra utnyttjande av skogsavdraget.

Krav på skogsavdrag

Skogsavdrag görs endast på yrkande av den skattskyldige och han ska i samband med yrkandet lägga fram utredning omförutsättningarna för det(ISL 55.4 §). Skogsavdrag kan påyrkas även efter det att slutlig beskattning har blivit färdig (HFD 2010/3711).

Delägare i en beskattingssammanslutning kan inte göra skogsavdrag för sådan kapitalinkomst av skogsbruket som av sammanslutningen delas ut till honom ((HFD 2001/2784). Beskattningssammanslutning är är beräkningsobjektet för skogsbrukets kapitalinkomster och för de skogars vidkommande som skaffats för delägarnas gemensamma räkning ska skogsavdraget påyrkas i skattedeklarationen för beskattningssammanslutningens skogsbruk.

På inkomst som fåtts av skogsbruk som makarna har idkat tillsammans tillämpas bestämmelserna om beskattningssammanslutning (ISL 14.4 §). Skogar som makarna äger separat och tillsammans är därför med i samma gemensamma skogsavdragskontroll och skogsavdrag påyrkas i makarnas gemensamma deklarationsblankett för skogsbruk. Om den ena maken har utöver gemensamt skogsbruk även skogar som man äger ensamt och som förvaltas helt ensamt och särskilt för sig, kan han eller hon lämna in en egen separat skattedeklaration över skogsbruk som innehåller också skogsavdragskravet för dessa skogars vidkommande.

Skogsavdrag kan beviljas inom ramen för skogsavdragsrätten som står till förfogandet endast för sådana skattepliktiga kapitalinkomster av skogsbruket, som har fåtts av skog som avkastat skogsavdragsgrund för ägaren och som ägts vid utgången av skatteåret. De år då skogsägaren yrkar på skogsavdrag skall han till kassaboken för skogsbruket foga en utredning om att inkomsten av försäljningen av virke hänför sig till ett sådant område som berättigar till skogsavdrag. Den som avger utredningen är vid rotförsäljning virkesköparen. Vid leveransförsäljning på eget initiativ kan utredningen gest.ex. av skogsvårdsföreningen eller skogscentralen. Skogsbrukets skattepliktiga kapitalinkomst som berättigar till användning av skogsavdraget kan uppkomma även av försäkrings- och skadeersättningar som fås från skog som berättigar till skogsavdrag samt av värdet på virke som tagits från egen skog för eget bruk eller till andra förvärvskällor.

Skogsavdraget dras av från skogsbrukets kapitalinkomster innan den i 111 § ISL nämnda utgiftsreserveringen och de i 56 § ISL avsedda andra avdrag från skogsbrukets kapitalinkomster görs.

För användning av skogsavdraget finns det inte något årsbestämt tidsgräns.

Skogsavdragets tillgängliga belopp

Beloppet av den under skatteåret tillgängliga skogsavdragsrätten beräknas så, att från skogsavdragsgrunden för skogar som ägdes vid utgången av skatteåret och som berättigade till skogsavdrag subtraheras sådana redan utnyttjade skogsavdrag från vilka beloppet av de utnyttjade skogsavdrag som eventuellt lagts till skattepliktiga överlåtelsevinster har dragits av (ISL 55.2 §).

Om skogsägaren överlåter sina skogar gradvis, kan det hända att det av utnyttjat skogsavdrag blir på grund av vederlagsfria överlåtelser eller på andra överlåtelser som är fria från skatt på överlåtelsevinster kvar så mycket, att det trots de resterande skogarnas skogsavdragsgrund inte mera finns någon rätt till skogsavdrag. Tilläggandet av skogsavdraget som utnyttjats i samband med skattepliktiga överlåtelser mot vederlag till överlåtelsevinsten frigör å sin sida skogsavdragsrätt för använding.

Skogsavdragets årliga belopp

Skogsavdraget utgör från och med skatteåret 2008 högst 60 % av den kapitalinkomst av skogsbruk som den skattskyldige under skatteåret har förvärvat från skog som berättigar till skogsavdrag. (ISL 55.2 §). Skogsavdraget under ett skatteår ska uppgå till minst 1 500 euro (ISL 55.4 §). Det minsta möjliga avdraget förutsätter således att den skattepliktiga kapitalinkomsten av skogsbruket uppgår till 2 500 euro, vilket belopp kan inflyta från vilken skogsavdragsfastighets som helst som har ägts vid skatteårets slut eller från flera fastigheter som berättigar till skogsavdraget sammanlagt.

Före år 2008 var skogsavdragets årliga storlek 40 % av beloppet av skogsbrukets kapitalinkomst som den skattskyldige fått av skog som berättigar till skogsavdrag och det minsta möjliga avdraget förutsatte, att kapitalinkomsten av skogsbruket uppgick till 3 750 euro.

Inkomster som gör skogsavdraget möjligt kan uppkomma endast av gårdsbruksfastigheter, dvs. av skogar. Skogsavdragsgrund uppkommer inte på grund av anskaffning av byggnadsmark (bostads-, sommarstuge- eller industritomter) och skogsbrukets kapitalinkomst som gör utnyttjandet av skogsavdraget möjligt uppkommer inte heller på grund av försäljning av virke från sådana tomter.

För att skogsavdragsrätten ska kunna utnyttjas i sin helhet, måste skattepliktig kapitalinkomst av skogsbruket inflyta från en skogsavdragsfastighet minst ett belopp som motsvarar skogens anskaffningsutgift. Skattskyldigrelaterad behandling och stegringen av avdragets maximibelopp till 60 % gör utnyttjandet av avdraget lättare och hela skogsavdragsgrunden kan utnyttjas på en och samma gång. Före år 2008 skulle i skogsbrukets kapitalinkomst ha influtit från en skogsavdragsfastighet mera än en fjärdedel av fastighetens anskaffningsutgift, för att skogsavdragsgrunden skulle kunna utnyttjas till fulla beloppet.

Exempel

Gårdsbruksfastighetens anskaffningsutgift år 2008 var 120 000 euro. Skogens andel därav var 100 000 euro och i skogsavdragsgrund bildades således 60 000 euro.

Skogsbrukets skattepliktiga kapitalinkomster fån denna skog som var den enda till skogsavdraget berättigande skogen som den skattskyldige ägde var 2 000 euro under år 2008. Förutsättningarna för användning av skogsavdraget (högst 60 %, minst 1 500 euro) uppfylldes inte under år 2008. Hela skogsavdragsgrunden 60 000 euro förblir fortsättningsvis outnyttjad.

Under år 2009 var skogsbrukets kapitalinkomster av skogen som berättigade till skogsavdrag 40 000 euro. Skogsavdraget kan då göras till ett belopp om 24 000 euro och av skogsavdrag blir ännu kvar 36 000 euro för påföljande år.

Överföring av skogsavdragsgrund till skogens nya ägare

Om äganderätten till fastigheten överlåts vidare vederlagsfritt, har den skattskyldige samma rätt att göra skogsavdrag som den föregående ägaren skulle ha haft. Om en del av de fastigheter som överlåtaren äger överlåts vederlagsfritt, motsvarar beloppet av den överförda skogsavdragsrätten den proportionella andel som anskaffningsutgiften för den skog som förvärvet gäller utgör av de totala anskaffningsutgifterna som ligger till grund för överlåtarens skogsavdrag (ISL 55.3 §.

Undantag från huvudregeln enligt vilken outnyttjad skogsavdragsrätt övergår till skogens nya ägare endast i samband med vederlagsfri överlåtelse, är sådan situation, därsog med skogsavdragsrätt ansluter sig till en samfälld skog som ska grundas eller som redan finns till. Skogsavdragsrätten överförs då till den samfällda skogen, även om det inte är frågan om ett egentligt fång (HFD 2006/2634).Skogsavdragsrättens övergång till en annan skattskyldig är dessutom möjligt i vissa i 24.1 § i ISL avsedda situationer som ansluter sig till ändring av verksamhetsformen.

Skogsavdrag vid beräkning av överlåtelsevinst

Från och med skatteåret 2009 läggs vid beräkning av vinst för överlåtelse av skog till överlåtelsevinsten beloppet av utnyttjat skogsavdrag, likväl högst beloppet som motsvarar 60 procent av anskaffningsutgiften för skogen som överlåts (ISL 46.8 §) I det fastighetsrelaterade skogsavdragssystemet som tillämpades till och med skatteåret 2008 avdrogs skogsavdraget från anskaffningsutgiften (ISL 47.2 §).

Tillägg till överlåtelsevinsten görs endast om skogen som överlåts har omfattats av

skogsavdragssystemet, dvs. har avkastat skogsavdragsgrund för ägaren. Tillägget görs, även om man i samband med beräkning av överlåtelsevinsten skulle tillämpa antagandet om anskaffningsutgift. Tilläggat görs motsvarigt också i överlåtelseförlusten.

Till överlåtelsevinsten läggs det sammanlagda beloppet av tidigare utnyttjade skogsavdrag, dvs. sskogsavdraget som tilläggs kan innehålla skogsavdrag även från andra skogsavdragsfastigheter än från den skogsavdragsfastighet som utgör föremål för överlåtelsen. Tillägget är likväl alltid högst lika med skogsavdragsrätten som på sin tid fåtts för den överlåtna skogen.

Om endast en del av en skogsavdragsfastighet överlåts mot vederlag, behöver man för utredning av maximibeloppet för skogsavdraget som ska läggas till överlåtelsevinsten uppgift om anskaffningsutgiften för området i fråga. Samtidigt får man reda på anskaffningsutgiften för återstående stamlägenhet och skogsavdragsgrunden som bestäms på basis av den. Om det överlåtna områdets andel av skogens ursprungliga anskaffningsutgift inte kan på annat sätt utredas, fördelas skogens anskaffningsutgift mellan det outbrutna området och stamlägenheten i förhållandet till sogsarealerna.

Tillägget görs varken till överlåtelsevinsten eller till överlåtelseförlusten, om den överlåtna skogen inte har omfattats av skogsavdragssystemet, dvs. skogen har köpts före 1.1.1993 eller har fåtts utan vederlag och utan övergående skogsavdragsrätt. Tilläggandet ska inte heller tillämpas, om skogen överlåts helt utan vederlag, eller om överlåtelsevinsten har med stöd av 48 § i ISL varit helt skattefri.

Exempel

Anskaffningsutgiften för en skogslägenhet om hundra hektar har år 2006 varit 100 000 euro. Av sogen i fråga har man sålt virke år 2007 sammanlagt mot 80 000 euro och av skogsavdraget har utnyttjats maximibeloppet 32 000 euro (år 2007 var skogsavdragets storlek 40 % av skatteårets kapitalinkomst under skatteåret).

Av sogslägenheten i fråga säljs år 2009 ett outbrutet område, vars areal är 50 hektar. Områdets överlåtelsepris är 20 000 euro och försäljningen har inte gåvonatur. Av överlåtelsen av det outbrutna området bildas således i princip överlåtelseförlust 20 000 - 50/100 x 100 000 = 30 000 euro.

Till överlåtelseförlusten läggs i enlighet med 46.8 § i ISL ″beloppet av skoggsavdraget som gjorts″ (32 000 euro) likväl ″högst 60 % av anskaffningsutgiften″ (30 000 euro). Man ska således tillägga 30 000 euro, och varken överlåtelsevinst eller - förlust slutligen bildas i fallet i fråga .

Skogsägaren som sålt det outbrutna området i fråga har på grund av anskaffningsutgiften för den återstående stamlägenheten under 2009 till förfogandet skogsavdragsrätt 30 000 - (32 000 - 30 000) = 28 000 euro. För köparen av det outbrutna området bildas å sin sida skogsavdragsgrund 12 000 euro (60 % av anskaffningsutgiften för skogen i fråga).

Utgiftsreservering

Fysiska personer, dödsbon och av dem bildade beskattningssammanslutningar samt samfällda förmåner kan låta bli att räkna en del av den skattepliktiga kapitalinkomsten av skogsbruk som skatteårets inkomst. Denna utgiftsreservering kan vara högst 15 % av beloppet av den skattepliktiga kapitalinkomsten, från vilken har dragits av beloppet av skogsavdraget (ISkL 111 §).

Skogsavdraget är avsett för att användas för täckande av utgifter som förorsakas av anskaffning av kapitalinkomster. Avsikten med utgiftsreserveringssystemet är att förbättra samtidigheten av inkomster som fås av skogsbruket och särskilt utgifter av skogsförnyelse (åtgärder som förutsätts av den lagstadgade förnyelseförpliktelsen i anslutning till avslutande avverkningar kan ofta genomföras först under år som följer efter avverkningen).

Utgiftsreserveringen skall utnyttjas eller inkomstföras som kapitalinkomst av skogsbruk i före dettaUleåborgs och Lapplands län under de sex följande och i övriga Finland under de fyra följande åren. Det resterande beloppet av reserveringen skall beaktas i sin helhet som intäkt under det sista året för reserveringens användningstid, även om till skogsbruket hänförliga årsutgifter eller avdrag inte skulle finnas till motsvarande beloppet. En utgiftsreservering som inkomstförs hänförs inte till uträkningsgrunden för ett nytt skogsavdrag eller en ny utgiftsreservering.

Skadereservering

På samma sätt som i fråga om utgiftsreservering kan från försäkringsersättning eller skadestånd som erhållits på basis av skogsförstörelse och som beaktats som kapitalinkomst av skogsbruk göras s.k. skadereservering. Som skatteårets inkomst räknas inte det belopp som behövs för förnyande av den förstörda skogen (ISkL 111 § 2 mom.). Tiderna för utnyttjande och inkomstförande av en skadereservering är desamma som för utgiftsreservering.

Utgifter för inkomstens förvärvande

Den skattskyldige har rätt att från skogsbrukets kapitalinkomst dra av utgifterna för förvärvande eller bibehållande av den. Angående utgifter som typiskt hänför sig till kapitalinkomsten av skogsbruk finns i ISkL 56.1 § följande exempelförteckning:

- löneutgifter jämte bikostnader
- till skogsbruket anslutna egna och familjemedlemmarnas obligatoriska pensions-, olycksfalls- och grupplivförsäkringspremier
- utgifter i anslutning till skogsförnyelse och skogsodling
- utgifter för byggande och underhåll av skogsvägar
- utgifter för skogsdikning
- anskaffnings- och driftsutgifter för maskiner och redskap som behövs i skogsbruket
- utgifter för anskaffning av byggnader som behövs i skogsbruket
- skogsvårdsavgifter (se kap. 19)
- skogsförsäkringspremier och skogsskyddsutgifter
- skogsvårdsföreningars och skogsnämnders förrättningsavgifter
- utgifter för skogsbruksplanering och skogsbrukskonsultation samt till skogsbruket hänförliga undersökningar och utvecklingsarbete.

Understödets inverkan på avdragande av utgifterna

Utgifter får inte dras av till den del som man har fått skattefritt understöd eller annan ersättning för dem (ISL 56.2 §). Skattefria understöd som hänför sig till ovan nämnda utgifter har fåtts till och med utgången av 2011 i huvudsak med stöd av lagen om finansiering av hållbart skogsbruk (1094/96). Som årsutgift eller som grund för beräkning av avskrivningen godkänns endast den del av ugifterna för projektet som understöd som överskrider understödets belopp. Om ett skattefritt understöd fås först under året som följer efter det år under vilket projektets utgifter avdrogs, skall understödet då beaktas som intäkt såsom skogsbrukets kapitalinkomst. Om understödsbeloppet överskrider utgifterna av projektet som understöds, beaktas det överskridande beloppet inte som intäkt.

Understöd som har betalts med stöd av lagen om finansiering av hållbart skogsbruk utgör från och med 1.1.2012 skattepliktig kapitalinkomst av skogsbruket för mottagaren. Motsvarig t utgör alla utgifter som skogsägaren har betalt på grund av projektet som understöds avdragsgilla till fulla beloppet från och med 2012 i beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster .

Årsutgifter

Utgifterna för skogsbruket dras i allmänhet av i enlighet med den allmänna bestämmelsen i ISL 113 § om periodisering av utgifter som

årsutgifter det skatteår utgifterna betalts (kassa- eller kontantprincipen). Endast anskaffningsutgifterna för långfristiga investeringar dras av genom avräkningsmetoden. I skogsbrukets anteckningar och i skogsbrukets deklarationsblankett 2C specificeras årsutgifterna i löneutgifter, resekostnader och andra årsutgifter.

Alla till skogsbruket hänförliga kostnader som beror på anställning av utomstående arbetstagare jämte försäkringsavgifterna och andra lönebikostnader är avdragbara löneutgifter. Lön som har betalts till maken eller till eget barn som under skatteåret fyllt högst 14 år är inte avdragbar. Lön som har betalts till andra familjemedlemmar är avdragbar, om ersättningen för arbetet inte överskrider det belopp som skulle ha betalts till en utomstående anställd person (ISL 31.2 §).

Utgifter som föranleds av användning av eget fordon kan i brist på annan utredning dras av på sätt som man i Skatteförvaltningens anvisningar för förenhetligande av beskattningen för det ifrågavarande skatteåret framställt om avdragande av resekostnader. På resekostnader mellan bostad och skogsfastighet som hänför sig till skogsbrukets kapitalinkiomst tillämpas självriskandelen på resekostnader mellan bostad och arbetsplats som avses i ISL 93 § om förvärvsinkomster inte.(HFD 2005/1914)

Resor från bostaden till en skogslägenhet är inte sådana tillfälliga arbetsresor som skulle berättiga till att dra av sådana s.k. egna dagtraktamenten som grundar sig på ökning av levnadskostnader (HFD 2.6.1999/1362).

Om avdragande av skogsägarens ökade levnadskostnader för resor till en särskild plats för arbetets utförande (t.ex. till en kursplats) finns detaljerade anvisningar i Skatteförvaltningens anvisningar för förenhetligande av beskattningen (se kap. 21). I harmoniseringsanvisningarnas avsnitt4.1.3. har man även på annat sätt mera omfattande beskrivit omständigheterna som ansluter sig till avdragande av skogsbrukets resekostnader.

Andra utgifter uppkommer för skogsägare för att dras av i allmänhet under varje år, även om skogsbruket skulle vara synnerligen passivt.Till exempel skogsvårdsavgift ska betalas årligen, bortsett från allra minsta skogslägenheter (se kapitel 19, Skogsvårdsavgift).

Fastighetsskatt som hänför sig till skogsbruket utgör i enlighet med 31.3 § i ISL utgift för inkomstens förvärvande, vilken utgift dras av från skogsbrukets kapitalinkomst under det år då skatten betalas (CSN 1994/137). Såsom utgift för inkomstens förvärvande dras av även accessoriska kostnader som ansluter sig till skogsbruket (bl.a. kreditreserveringsprovision, expeditionsavgift). Understöd som i samband med virkesköp frivilligt betalts till Suomen Metsäsäätiö kan dras av från skogsbrukets kapitalinkomst (CSN 1995/198, ej publ.).

Avskrivningar

Genom avräkningsmetoden avdras anskaffningsutgifterna för sådana skogsbrukets investeringar, vilkas sannolika ekonomiska brukstid är längre än tre år. Såsom avskrivningar som bestäms på basis av den oavskrivna anskaffningsutgiften avdras anskaffningsutgifterna för skogsbrukets maskiner och inventarier samt byggnader och konstruktioner. Även utgifter för anläggning av skogsvägar och utdikningskostnaderna dras av genom avskrivningar från utgiftsresten.

De maximala avskrivningsprocenterna för skogsbrukets anläggningstillgångar är i enlighet med 115.2 § i ISL samma som i lantbruket (GSL 8-10 §), dvs. 25 % för maskiner och anordningar, 20 % för lätta konstruktioner, 10 % för ekonomibyggnader, 6 % för bostads- och kontorsbyggnader samt 25 % för konstruktioner som skaffats för beräpning av vatten- och luftorening. I beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster görs, avvikande från beskattningen som hänför sig till jordbrukets förvärvskälla, avskrivningar från anläggningstillgångarnas anskaffningsutgift likväl alltid per förnödenhet, inte av den sammanräknade oavskrivna anskaffningsutgiften på samtliga maskiner och konstruktioner. .

Utgifterna för anläggning av skogsvägar och utgifter som förorsakts av utdikning av skog avdras genom årliga, högst 15 % :s avskrivningar som bestäms på basis av den oavskrivna anskaffningsutgiften (ISL 115 §).

En utgiftsrest på högst 200 euro dras av på en gång (ISkL 115.3 §).

Inverkan av temporära skattelättnader för inkomst av virkesförsäljning på rätten att dra av utgifter

Av utgifter för förvärvandet av partiellt skattefria inkomster av virkesförsäljning som avses i 43b § i inkomstskattelagen är 50 % avdragbara, om 50 % av inkomsten är avdragbar. Motsvarigt, om 75 % av inkomsten är skattepliktig, är 75 % av utgifter som hänför sig till dessa inkomster skattefria. Såsom endast partiellt skattefria utgifter betraktas likväl endast utgifter för avverkning och drivning av virke och resekostnader mellan bostaden och skogsområdet med anledning av förvärvande av inkomst av virkesförsäljning (ISL 43b 3 §). Alla andra årsutgifter som hänför sig till partiellt skattefri inkomst (t.ex. utgifter för förberedande röjning , bidraget som i samband med virkesförsäljning betalts till Finlands Skogsstiftelse eller resekostnader mellan egen bostad och virkesköparens kontor eller skogsvårdsföreningens byrå) är avdragsgilla till fulla beloppet, liksom även i praktiken alla sådana utgifter som dras av såsom avskrivningar.

De utgifter som hänför sig till skattefria inkomster av försäljning av förstagallringsvirke är inte avdragsgilla vid beskattningen (ISL 43a 2 §). Förbud mot avdragande av utgifter som hänför sig till skattefri inkomst är således betydligt mera omfattande än begränsningen av rätten att dra av utgifter som hänför sig till skattefri inkomst.

Om de ovan nämnda avdragsbegränsade utgifterna som hänför sig till helt eller partiellt skattefri inkomst har i enlighet med kassaprincipen dragits av till fulla beloppet redan under tidigare skatteår innan de temporära ändringarna om bestämmelserna som avser skogsbeskattningen trädde i kraft 1.1.2009, och den lindrade inkomsten inte ännu har fåtts under skatteåret 2008, beaktas den icke avdragsgilla andelen av inkomsten inte ännu under det år under vilket inkomsten har fåtts och det är inte heller i enlighet med principerna som framgår ur förberedelserna av lagförändringarna i fråga meningen att till beskattningen för skatteåret 2008 eller för tidigare skatteår hänföra sådana rättelser, genom vilka den avdragna utgiften i fråga skulle läggas till inkomsterna.

Utgifternas avdragsgränser tillämpas, även om utgifterna skulle utbetalas först efter tidsfristen för tillämpning av skattelättnader för inkomster av virkesförsäljning. Om man till exempel för en virkesaffärs om ingåtts under 2010 har under 2011 fått delvis skattefri (25 %: s lättnad) inkomst av virkesförsäljning och avverknings- och upparbetningsutgifterna för virket i fråga betalas till entreprenören först under 2012, är endast 75 % av resp. utgift avdragsgill i beskattningen för år 2012.

Anskaffningsutgifter för förnödenheter som skaffats under arealbeskattningstiden

Utgifterna för anläggning av skogsvägar och utgifter för utdikning av skogsmarker avdrogs i arealbeskattningen per gårdsbruksenhet genom årliga utgiftsrestavskrivningar om 15%. Den del av dessa utgifter som inte dragits av i arealbeskattningen överförs för att dras av i beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomstergenom högst 15%:s avskrivningar (ISL 140.5 §).

Anskaffningsutgiften för maskiner, redskap och anordningar samt byggnader och konstruktioner som använts i skogsbruket har inte kunnat dras av separat i samband med arealbeskattningen. Då man övergår till beskattning av inkomst av skogsbrukets kapitalinkomster betraktas såsom anskaffningspriset för ovan nämnda förnödenheter deras gängse värde år 2006 (ISL 140.6 §). Om anläggningstillgångar överförs från jordbruket eller från näringsverksamheten till skogsbruket, betraktar man såsom anskaffningsutgift i skogsbru-

ket förnödenhetens oavskrivna anskaffningsutgift i den ena förvärvskällan.

Det vid arealbeskattningen tillämpade avdraget som övergår till följande år (GSL 13.8 §, upphävts genom lagen 1156/2005) övergår inte till någon del till beskattning av skogsbrukets kapitalinkomster. (HFD 1993/4272). I den transitoriska posten kunde ingå till exempel kalkylerade avskrivningar för skogsvägar och -diken, skogsförnyelseutgifter (förnyelseavdrag), utgifter för plantbestånd (plantbeståndsavdrag), räntor som hänför sig till skogsbruket och skogsvårdsavgifter.

Skogsbrukets räntor

Skogsbrukets räntor

Skulderna som hänför sig till skogsbruket utgör skulder förorsakade av inkomstens förvärvande. Räntorna på dem dras av från kapitalinkomsterna på samma sätt som räntorna på andra skulder för inkomstens förvärvande (ISL 58 §), inte direkt från skogsbrukets kapitalinkomst (se kapitel 12).

Skogsbrukets negativa resultat

Om det sammanlagda beloppet av avdrag som hänför sig till skogsbrukets kapitalinkomst är under skatteåret större än beloppet av skogsbrukets kapitalinkomster, blir skogsbrukets resultat negativt. Skogsbrukets negativa resultat dras av från eventuella andra kapitalinkomster eller vidare såsom underskottsgottgörelse från skatten på förvärvsinkomsterna, om andra kapitalinkomster inte finns eller om de inte räcker till att täcka skogsbrukets negativa resultat. Om avdraget kan inte heller göras från skatten på förvärvsinkomsterna, fastställer man till den del som inte kunnat dras av förlust av inkomstslaget, som kan dras av under 10 påföljande år från alla kapitalinkomster (se kapitel 16).

Anteckningar

Skattskyldig som bedriver skogsbruk och som inte är bokföringsskyldig, ska med tanke på sin deklarationsskyldighet föra sådana anteckningar, varav tillräckligt specificerat framgår de uppgifter som behövs vid beskattningen-,Anteckningarna ska basera sig på specifikationer och anteckningarna görs i tidsföljd. Inkomsten antecknas ha erhållits då den har lyfts, antecknats på den skattskyldiges konto eller på annat sätt fåtts till besittning. Utgiften antecknas ha skett då den har betalts. I anteckningarna ska utöver inkomster och utgifter separat utredas (Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar,):

- värdet av virke som tagits i jordbrukets, näringsverksamhetens och eget privat bruk;
- skogsbrukets årsutgifter specificerade enligt löneutgifter, resekostnader och andra utgifter, samt i fråga om resekostnaderna grunderna för avdragandet av utgifter föranledda av användning av en till privata tillgångar hörande bil för resor i skogsbruket;
- utgiftsreservering och skadereservering och användning av dem; till anteckningsboken skall för skadereserveringen bifogas en tillförlitlig utredning om den uppskattade storleken av utgifterna för förnyelse av den skadade skogen;
- skogsavdragets grund och användning ; till anteckningsboken skall fogas en tillförlitlig utredning, för att inkomsten av virkesförsäljningen kan hänföras till skogen som berättigar till skogsavdrag;
- anskaffningsutgifter, avskrivningar och utgiftsrest i fråga om nyttigheter som dras av genom avskrivningar;
- hur utgifterna för byggande av en skogsväg fördelas mellan skogsbruk och annan användning av vägen;
- grunderna för värdering av värdet av leveransarbete per gårdsbruksenhet.
- en utredning om förutsättningarna för partiell skattefrihet för inkomst av virkesförsäljning. Till anteckningarna ska fogas avtalet om avverkning eller om leveransförsäljning eller annan motsvarande handling som tillförlitligt visar den tidpunkt då virkesförsäljningen skett;

- en utredning om hur skogsbrukets årsutgifter hänför sig till den skattefria inkomsten av försäljning av förstagallringsvirke;

Anteckningar jämte bilagor ska sparas i sex års tid räknat från och med skatteårets slut (BeskFL 12.2 §).

Momsskyldighetens betydelse

En skogsbruksidkare är en i mervärdesskattelagen (1501/1993)avsedd primärproducent, på vilken de allmänna principerna om momsskyldighet tillämpas. De flesta skogsägare är momsskyldiga då antingen omsättningen av hela kalenderårets skattepliktiga verksamhet exkl. försäljningspriser på omsättningstillgångar har under ett vist år överskridit 8 500 euro eller då skogsägaren har frivilligt och separat ansökt om momsskyldighet även om nämnda omsättningsgräns inte hade överskridits.

En momsskyldig skogsägare skall i sina anteckningar separat förklara också beloppen av och skattegrunderna för moms som ingår i inkomsterna och utgifterna.De temporära skattelättnader för inkomst av virkesförsäljning som ska tillämpas vid inkomstbeskattningen inverkar inte på mervärdesbeskattningens anteckningar.

Momsskyldig skogsägare gör anteckningar om inkomster och utgifter exkl. momsens andel i för inkomstbeskattningen. Om en skogsbruksidkare inte är momsskyldig, görs inkomstbeskattningens anteckningar om utgifter inkl. moms.

BESKATTNING AV ÖVRIGA INKOMSTER FRÅN SKOGEN

Från skogen eller från förädlingen av skogsprodukter kan erhållas sådan inkomst som inte är i 43 § ISkL avsedd inkomst av virkesförsäljning eller annan därmed jämförbar kapitalinkomst av skogsbruk. Sådana inkomstar av skogen kan vara skattefria eller på dem tillämpas antingen andra stadganden som gäller kapitalinkomst av skogsbruk eller de beskattas som inkomst av jordbruk enligt GSL.Utgifter för förvärvandet av skattefri inkomst är inte avdragbara. Utgifter som hänför sig till verksamhet som ska beskattas som jordbruksinkomst dras av såsom jordbrukets utgifter och till kapitalinkomsterna hänförliga utgifter för inkomstens förvärvande dras av i den förhandsifyllda skattedeklarationen såsom ett naturligt avdrag som hänför sig till kapitalinkomsterna.

Inkomster av vidareförädling av virke

Med jordbruk avses enligt 2 § i GSL förutom egentligt jordbruk även sådant specialjordbruk eller annan verksamhet i anslutning till jord- eller skogsbruk som inte skall betraktas som särskild rörelse. Även skogsbrukets s.k.biinkomster beskattas således såsom inkomster som hör till jordbrukets förvärvskälla. .

Försäljningsinkomster av stockar, stolpar, massaved, klabbar,ved, småved (se HFD 2000/978)flis eller annat skogsenergivirke, julgranar, prydnadskvistar m.m. som fåtts från den skattskyldiges egen skog utgör skogsbrukets kapitalinkomst. Såsom inkomst av jordbruket betraktas också inkomster av vidare förädling av sådant virke, (t.ex. sågning till plankor och brädor), om verksamheten inte på grund av dess omfattning och andra omständigheter som ska tas i beaktande i ärendet inte ska anses bilda en särskild förvärvskälla för näringsverksamhet. Såsom inkomst av jordbruket beskattas även inkomst av virkesförsäljning för virke som skaffats från annat håll än från egen skog.

Inkomster av försäljning avmarksubstanser

Inkomster av försäljning av marksubstanser (grus, lera, torv, mull m.m.) är alltid kapitalinkomster i annan verksamhets förvärvskälla (ISL 32 §). Andelen av inkomsten som fåtts av marksubstans som ansluter sig till förädling om transport av marksubstans i mindre skala beskattas som inkomst av jordbruk, men mera omfattande förädling, transport och annan verksamhet kan också betraktas som så-

dan särskild näringsverksamhet som ska beskattas enligt NärSkL.

Inkomster av försäljning av renlav

Renlav är inte marksubstans och inkomst av försäljning av den beskattas således inte såsom sådan kapitalinkomst som avses i 32 § ISL utan såsom inkomst av jordbruket (CSN 1993/129).

Hyresinkomster

Inkomst som fåtts av uthyrning av en hel fastighet -även en tydlig skogslägenhet - eller en del därav är skattepliktig inkomst av jordbruket med stöd av 5.1 § GSL. Hyresinkomster som ska beskattas såsom inkomst av jordbruket kan också inflyta av uthyrning av jaktmarker, uthyrning av semesterstugor som finns på lägenheten eller av uthyrning av ett område till exempel som mobiltelefonnätets basstation.

Ersättningar för skyddsområden

Till skogsägaren betalda ersättningar som baserar sig på fridlysningsbeslut med stöd av naturskyddslagen (1096/1996) är sådana skattefria ersättningar som avses i 80 § 7 punkten i ISL. Om ett skogsområde fridlyses för viss tid med grunder enligt lagen om finansiering av hållbart skogsbruk (1094/1996) (förfarandet är till exempel ett miljöstödavtal eller naturvärdesförsäljning), är ersättningarna som till och med 31.12.2011 fåtts på grund av fridlysningsavtalet skattefria med stöd av 34 § i lagen om finansiering av hållbart skogsbruk. Från början av år 2012 utgör också liknande ersättningar skattepliktig kapitalinkomst av jordbruket för mottagaren (Lagen om upphävande av 34 § i lagen om hållbart skogsbruk, 1521/2011).

Inkomster av plockning av naturprodukter

Inkomster av försäljning av vilt växande kottar, bär och svampar är skattefria för plockaren. Skattefri är även inkomst som fås genom insamling av vilda växter eller växtdelar för användning som människoföda eller läkemedel eller vid tillverkning av läkemedel (ISkL 89 §). Inkomst av insamlingsprodukter är dock skattepliktig, om den har fåtts som lön.

Överlåtelse av skogsfastighet mot vederlag

På överlåtelse av en skogslägenhet (markgrunden och trädbeståndet) mot vederlag tillämpas inkomstskattelagens bestämmelser om överlåtelsevinst (se kap. 6). Specialdrag som eventuellt ansluter sig till beräkning av överlåtelsevinst eller bestämmande av skattebeloppet är då bl.a.

- Till överlåtelsepriset läggs rotprisvärdet för virke som under överlåtelseåret och fem tidigare år sålts från skogsfastigheten minskat med nettointäkten för respektive år (ISL 46.7 §). Överlåtelsepriset tilläggs likväl endast för de år då på den skattskyldige under nämnda tidsfrist har tillämpats arealbeskattning. Sådana tillägg av överlåtelsepris kan således förekomma sista gången under skatteåret 2010.

Från och med skatteåret 2009 ska det skattskyldigvisa beloppet av skogsavdraget läggas till överlåtelsevinsten, dock högst ett belopp som motsvarar 60 procent av anskaffningsutgiften för skogen som överlåts (ISL 46.8 §). Före skatteåret 2009 avdrogs skogsavdraget för fastighet som gjordes med stöd av 55 § i ISL från fastighetens anskaffningsutgift (ISL 47.2 §). För tilläggande av överlåtelsevinsten har förklarats närmare i det tidigare texten om skogsavdrag.

- Utgifter för anläggning av skogsvägar och -diken som finns på fastigheten utgör utgifter för grundlig förbättring av fastigheten, vilkas oavskrivna andel läggs till fastighetens anskaffningsutgift (ISL 46.1 § och 47.1 §)..

- Överlåtelsevinsten utgör inte skattepliktig inkomst, om skogen som överlåts har i minst 10 års tid varit i den skattskyldiges eller i hans och sådan persons besittning från vilken skogen har fåtts utan vederlag och mottagaren är ensamt eller tillsammans med maken hans barn eller denners bröstarvinge eller syster, broder, halvsyster eller halvbroder (ISL 48.1 §).

Om denna skattefrihetsbestämmelse har

tillämpats på överlåtelsen och om överlåtelsens mottagare överlåter samma egendom innan 5 år har förflutit från fånget, subtraherar man från anskaffningsutgiften eller från beloppet som minst ska dras av från överlåtelsepriset som stadgats i ISL 46.1 § och 49 §, då hans överlåtrelsevinst beräknas, den skattepliktiga övdrlåtelsevinst, som inte har betraktats som skattepliktig inkomst för fångesmannen (ISL 48.5 §)

- Från och med skatteåret 2010 utgör vinst för en överlåtelse inte skattepliktig inkomst, om fast egendom överlåts till staten eller till statens affärsinrättning för naturskyddsområde som avses i naturskyddslagen (1096/1996) (ISL 48.1 § 4 punkt).

- Överlåtelsevinsten utgör inte skattepliktig inkomst, om det är frågan om överlåtelse av fastigheten till ett skyddsområde som avses i naturskyddslagen genom att fastigheten byts ut mot en annan fastighet ISL 48.4 §).

- Överlåtelsevinsten är enligt 49 § i ISL (från överlåtelsepriset avdras minst 80 %) delvis skattefri i inlösningsfall och då skogsområden överlåts till staten, landskommun, kommun eller en samkommun. Lättnad tillämpas likväl inte då fastigheten överlåts till Forststyrelsen eller någon annan statlig affärsinrättning för något annat ändamål än naturskyddsändamål, för att användas av försvarsmakten, för forskningsändamål eller för annat samhälleligt ändamål.

Överlåtelser av skogsbrukets anläggningstillgångar

Vinster för överlåtelse av skogsbrukets maskiner, redskap, byggnader och konstruktioner hänförs inte till den kapitalinkomst av skogsbruk som avses i ISL 43 §.Anskaffningsutgifter för skogsbrukets anläggningstillgångar och avskrivningar på dem följs upp i skogsbrukets anteckningar per förnödenhet och överlåtelsevinsten eller -förlusten som uppkommer av försäljning av förnödenheterna räknas per förnödenhet i enlighet med ISL 46 § (se kap. 6).

14. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

HFD 1993/4272

Ansökan om förhandsbesked angick frågan om de skogsbruksidkare som valt skattesystemet som baserats på försäljningsinkomsten av virke, vid beskattningen för år 1993 kan från kapitalinkomster göra s.k. transitoriskt avdrag av skogsbruket enligt 13 § 8 mom. inkomstskattelagen för gårdsbruk. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade, att då beskattningen av skogsbruk enligt inkomstskattelagen verkställs på basen av försäljningsinkomsterna av virke för skatteåret 1993, har av förnyelseutgifterna för skogen i 13 § 8 mom. inkomstskattelagen för gårdsbruk avsett belopp, som inte vid beskattningen för år 1992 avdragits från skogsbrukets nettoinkomst, inte i 140 § inkomstskattelagen om övergångsperioden vid skogsbeskattningen stadgats vara avdragbart. Nämnt belopp är på basen av 150 § inkomstskattelagen inte heller avdragbart som förlust för det skatteår som föregått skatteåret 1993, eftersom de avdrag, som enligt 13 § inkomstskattelagen för gårdsbruk görs särskilt från nettoinkomsten av skogsbruk beaktas följande skatteår som en sådan utgift, som följande år särskilt skall avdras från nettoinkomsten av skogsbruk, och av denna anledning skall förlust inte fastställas till deras del. Det finns inte heller någon annan grund, då det övergås till beskattningen av försäljningsinkomsterna av virke. Förhandsbesked. Skatteår 1993.

HFD 1994/880 B 517

Lantbrukare A som hade som avsikt att från början av året 1993 övergå till beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomst begärde av centralskattenämnden ett förhandsbesked om, huruvida 50 procent av rotprisvärdet av virket som årena 1983-1992 avverkats och sågats från egen skog anses som jordbrukets avdragbara utgift. Centralskattenämnden uttalade som förhandsbesked, att om A år 1993 använder sågat virke som varit i lagret 31.12.1992 till årliga reparationer av lantbrukets produktionsbyggnader, får A såsom utgifter för förvärvande av jordbruksinkomst avdra 50 procent av marknadsvärdet på detta virkes rotpriser.

HFD upphävde centralskattenämndens förhandsbesked på grund av skattestyrelsens besvär och uttalade: A övergår enligt ansökan från början av året 1993 till beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomst enligt 43 § inkomstskattelagen. Enligt 3 mom. ikraftträdelsebestämmelsen i lagen om ändring av inkomstskattelagen för gårdsbruk (1541/92) som trätt i kraft 1.1.1993 kan på honom således inte tillämpas 6 § 1 mom. 9 punkten inkomstskattelagen för gårdsbruk sådan som den varit före 1.1.1993. A kan då inte avdra marknadsvärdet av det virkes rotpriser som tagits från lägenhetens skog.

Stadgandet i 6 § 1 mom. 9 punkten inkomstskattelagen för gårdsbruk sådant det lyder i lag 1541/92 tillämpas vid beskattningen för året 1993 första gången vid beskattningen för året 1993 på en sådan skogsägare som ända från året 1993 har övergått till beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomst enligt 43 § inkomstskattelagen. A har således inte heller under de i ansökan nämnda förhållandena rätt att avdra rotprisvärdet av virke med stöd av 6 § 1 mom. 9 punkten inkomstskattelagen för gårdsbruk. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade såsom en ny förhandsuppgift, att om A använder det virke som varit i lagret 31.12.1992 till årliga reparationer av lantbrukets produktionsbyggnader, får A inte såsom utgifter för förvärvande eller bevarande av jordbruksinkomst dra av värdet av virket som för reparation av produktionsbyggnader tagits från egen skog. Förhandsbesked. Skatteår 1993.

HFD 1995/3082 B 517

Efter att sonen köpt hälften av en lägenhet som hans far ägde bildade lägenheten en beskattningssammanslutning. Fadern hade år 1993 valt det arealbaserade skogsskattesystemet för övergångsperioden. På beskattningssammanslutningen och således också på sonens andel av inkomsten av skogsbruket tillämpades under dessa omständigheter det skogsskattesystem som fadern hade valt, trots att sonen inte tidigare hade ägt skog. Förhandsbesked för åren 1994 och 1995.

HFD 1996/3491 B 514

Skattskyldig, vars brukningsenhet omfattade endast skogsmarker, hade av sin skog hyrt ut till ett telefonbolag ett 3 650 kvadratmeter stort område för att användas för en stödstation för mobiltelefoner för 30 års tid mot en hyra om 40 000 mk i ett för allt. Hyran i ett för allt som han år 1995 fått för uthyrningen ansågs utgöra hans skattepliktiga inkomst av jordbrukets inkomstkälla under skatteåret 1995. Förhandsbesk Skatteår 1995.

HFD 1996/2473 B 552

Skattskyldig yrkade på upphävande av fastighetsskatten på sina inom stadens område bredvid varandra belägna lägenheter om 10.163 kvadratmeter och 1.970 kvadratmeter, vilka lägenheter hade i skiftesförrättningen klassificerats som skogsmark.

Länsrätten yttrade bland annat, att i lagen finns inte stadganden om, hur litet område kan betraktas som fastighetsskattefri skogsmark. I rättspraxisen har alldeles små skogsområden inte beskattats som skogsmark enligt det på arealen baserande systemet som avses i gårdsskattelagen och ett sådant område bildar inte heller brukningsenhet. Lägenheterna ligger på en sjöstrand på ett område som sedan gammalt använts för semesterbyggande. Lägenheterna kan inte ens tillsammans, med beaktande av deras belägenhet och storlek, betraktas som skogsmark. Fastighetsskatt skulle således påföras för dem.

Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll resultatet av länsrättens beslut och yttrade, att enligt 3 § 1 mom. 1 punkten fastighetsskattelagen fastighetsskatt skall inte betalas för skog eller jordbruksjord. Området kan betraktas som i lagrummet avsedd skog då avsikten är att använda området för skogsodling i avsikt att förvärva skogsinkomst. Anteckningarna om markens kvalitet, som ingår i jord- och andra fastighetsregister, räcker inte ensamt till att visa, att områdets användningsändamål är skogsmark. Då lägenheternas obetydliga storlek och det att utredning om användningsändamål i anslutning till skogshushållning inte företetts togs i beaktande, kunde lägenheterna inte ens tillsammans betraktas som sådan skog som avses i 3 § 1 mom. 1 punkten fastighetsskattelagen. Skatteår 1993.

HFD 1997/638

Skattskyldigas fritidsbostad fanns på en lägenhet som omfattade ca 300 meter strandlinje och av vars totala areal om 2,43 hektar hade 1,6 hektar klassificerats som skogsmark, 0,6 hektar som impediment och 2 000 kvadratmeter som tomtmark. Då lägenhetens egentliga användning som fritidsfastighet samt dess begränsade möjligheter att utnyttjas för bestående skogsbruk med avseende på belägenhet och form togs i beaktande, högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att inte ens en del av lägenheten kunde betraktas som sådan skog som avses i 3 § 1 mom. 1 punkten fastighetsskattelagen. Fastighetsskatt skulle således påföras för lägenheten. Skatteår 1994. Omröstning 6-2.

HFD 1997/1537

Den totala arealen av en fastighet som låg på fyra holmar på skärgårdshavet var 17,6 hektar. I skatteklassificeringen hade fastigheten betraktats som brukningsenhet, av vars

jordbrund 2 hektar bildade en tomt för fritidsbostad, 3,8 hektar var skog och 11,8 hektar impediment. Skatterättelsenämnden ansåg, på den skattskyldiges besvär, att arealen av fritidsbostadens byggnadsplats var 2 hektar medan resterande delen var fri från fastighetsskatt. Länsrätten ansåg på kommunombudets besvär, att skog som var fri från fastighetsskatt omfattade 4 hektar och att för impediment om 11,6 hektar skulle fastställas ett värde som skulle tas i beaktande i fastighetsbeskattningen. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg för impedimentets vidkommande, att det var fråga om impediment som hörde till brukningsenheten, för vilket impediment något värde inte skulle bestämmas i förmögenhetsbeskattningen och följaktligen inte heller i fastighetsbeskattningen. Skatteår 1993. Omröstning 3-2.

HFD 1997/2073

Skogsbruk som ett andelskags medlem idkade omfattades av beskattning av inkomst av % virkesförsäljning och det beskattades enligt 43 § inkomstskattelagen. Andelslaget planerade på överskottsåterbäring enligt sina stadgar så, att fördelningen skulle ske enligt penningvärdet av det virkesmängd, som andelslaget hade under räkenskapsåret köpt från sina medlemmar.

Överskottsåterbäringen betraktades med stöd av 43 § inkomstskattelagen såsom kapitalinkomst av medlemmens skogsbruk. Förhandsavgörande 1996 och 1997. Omröstning 4-1.

HFD 1997/2333

Skattskyldig ägde en 4,47 hektar stor holm, på vilken hans fritidsbostad var belägen. Enligt jordregisterutdraget hade fastigheten i samband med skiftesförrättningen år 1964 ansetts omfatta endast egentlig skogsmark, men fastigheten hade sedermera i skatteklassificeringen betraktats som impediment. Jordgrundens värde, som utjorde grunden för fastighetsskatten, hade fastställts så, att till den del som arealen överskred en hektar, dvs 34.700 kvadratmeter, hade värdet fastställts till 10 procent av grundvärdet. Den skattskyldige yrkade på, att fastighetsskatten skulle endast bestämmas för tomten, eftersom det övriga området var såsom skog fri från fastighetsskatt. Då fastighetens belägenhet och användning samt arten av dess jordgrund togs i beaktande, HFD ansåg, att fastigheten inte var sådan gårdsbruksenhet som avses i 2 § 2 mom. gårdsskattelagen. På grund av detta och även om virkesbestånd enligt framlagd utredning fanns på fastigheten, HFD ansåg, med hänsyn till att tillförlitlig utredning om skogsbruk som den skattskyldige idkade på fastigheten inte hade framlagts, att fastigheten inte ens delvis kunde betraktas som från fastighetsskatt befriad skog. Skatteår 1993.

HFD 1997/2977

Jordbrukaren A ägde två lägenheter, på vilka han idkade jordbruk och skogsbruk. A omfattades av beskattning av inkomst av virkesförsäljning. A ämnade beskoga 3 hektar av åker på den ena lägenheten och han hade upprättat beskogningsplan om detta. Landsbygdsnäringsdistriktet hade godkänt beskogningen av åkern och betalningen av kompensation för inkomstbortfall samt bidrag för underhåll av beskogad åker. Skogsnämnden hade godkänt skogsförbättringsplanen. A fick skogsförbättringsstöd för kostnaderna av beskogning av åker. A planerade också på att sysselsätta en arbetslös skogsarbetare för plantbeståndsarbeten. A skulle betala minimilön åt personen som sysselsätts och skulle ansöka om sysselsättningsstöd av statens medel. HFD ansåg, att beskogningsvårdarvodet och sysselsättningsstöd som fås av statens medel var A:s skattepliktiga kapitalinkomst av skogsbruket. Inkomstbortfallet som berodde på beskogning av åker ansågs utgöra A:s skattepliktiga inkomst i jordbrukets inkomstkälla. Förhandsavgörande. Skatteår 1997. Skatteår 1998. Omröstning 3-2.

HFD 1999/1362

Delägarna i en sammanslutning som beskattades i enlighet med inkomstskattelagen hade från boningsorten gjort resor till en skogslägenhet som var belägen i en annan kommun för att där utföra skogsvårdsarbeten. Det ansågs, att resor som företagits till skogslägenheten inte var tillfälliga arbetsresor och att s.k. egna dagtraktamenten som baserade sig på ökningen av levnadskostnaderna inte kunde dras av från kapitalinkomsten av sammanslutningens skogsbruk. Skatteår 1995. Omröstning 3-2 om motiveringarna.

Jmfr Skattestyrelsens beslut om avdragande av ökningen av levnadskostnaderna föranledda av rörelseidkares och yrkesutövares arbetsresa vid beskattningen för år 1995, 29.12.1994/25 år 1995.

I ärendet som förklaras i högsta förvaltningsdomstolens utslag har erhållits Skattestyrelsens utlåtande om möjligheterna att dra av ökningen av levnadskostnader som föranleds av en tillfällig arbetsresa.

HFD 2000/978

Då en jordbruksidkare, på vars skog tillämpades under övergångsperioden 1993-2005 det på arealen baserande skogsskattesystemet, sålde ca 33 cm långa småved eller klabbar som tillverkats av virke som tagits från egen skog, var virkets värde motsvarande andelen av inkomsterna för försäljning av dessa brännved inkomst som hänförde sig till skogsbruket samt värdet av tillverkning och transport sådant värde av leveransarbete som avses i 63 § inkomstskattelagen . Förhandsavgörande för år 1998 och 1999.

HFD 2001/2784

A hade 1.1.1994 blivit delägare i en beskattningssammanslutning som grundats för att bedriva skogsbruk då han hade från sin syster köpt henne tillhäörande tredjedel av de tre skogsfas-

tigheter som beskattningssammanslutningen förvaltade över. Beskattningssammanslutningen hade under skatteåret fått skogsbrukets kapitalinkomst av fastigheterna som den förvaltade över. A var inte berättigad att göra skogsavdrag enligt 55 § inkomstskattelagen av den kapitalinkomst av skogsbruket som fördelades på honom av beskattningssammanslutningens nettoinkomst. Skatteår 1995.

HFD 2005/218 HFD 2005:9

A som hade valt att skogsbeskattningen för år 1993 - 2005 skulle verkställas i enlighet med inkomstskattelagen för gårdsbruk enligt arealen ingår med virkesköparen ett avverkingsavtal för 24 månader. I avverkningsavtalet är föremål för köpet avverkningsrätt på ett avverkningsområde som markerats i terrängen. Virkesmängderna har uppskattats i avverkningsavtalet. De slutliga virkesmängderna konstateras vid kontrollmätningen. Äganderätten till virket övergår till köparen då stammarna fälls. Betalningarna erläggs på de i avtalet nämnda dagarna på ett konto i en i Finland befintlig penninginrättning. A ingår med banken efter avverkningsavtalet avtal om försäljning av virkesförsäljningsfordringen. Banken köper i samband med affären den i avtalet avsedda virkesförsäljningsfordringen från säljaren. virkesförsäljnngsfordringen jämte alla rättigheter övergår till banken som har ensamrätt till virkesförsäljningsfordringens kapital, eventuell ränta och dröjsmålsränta samt till andra rättigheter som grundar sig på virkesförsäljningsfordringen.

Köpesumman som banken betalt år 2004 eller 2005 till A för virkesförsäljningsfordringen betraktades i enlighet med kontant- eller kassaprincipen såsom A:s inkomst under betalningsåret som omfattades av arealbeskattningen även i sådant fal att virkesköparen betalar köpesumman som baserar sig på avverkningsavtalet eller en del därav år 2006 då arealbeskattningen redan slopats. Om avverkningen avkastar mera virke än vad som i avverkningsavtalet uppskattades, betalar banken till A en tilläggsredovisning under år 2006. Tilläggsredovisningen räknas till A:s kapitalinkomst av skogsbruket för år 2006. Motsvarigt, om avverkningen avkastar mindre virke än vad som uppskattades i samband med avverkningsavtalet, måste A återbetala av en del av köpesumman för virkesförsäljningsfordringen till banken under år 2006. Den här summan är under år 2006 A:s avdragbara utgift som hänför sig till skogsbrukets kapitalinkomst.

Förhandsavgörande för skatteår 2004 - 2005.

HFD 2005/1914

På resekostnader mellan bostad och arbetsplats som hänförde sig till kapitalinkomsten hos en skattskyldig som omfattades av beskattning av inkomst av virkesförsäljning tillämpades inte den självriskandel för resekostnader mellan bostad och arbetsplats som avses i 93 § inkomstskattelagen. Skatteår 1997..

HFD 2006/2634 HFD: 2006:74

A och sex andra personer hade kommit överens om att köpa en skogslägenhet gemensamt i avsikt att de ska grunda en samfälld skog i enlighet med 5 § i lagen om samfällda skogar. Varje delägare i skogslägenheten som skulle köpas blir delägare i den samfällda skogen med den andel, som motsvarar delägarens andel av köpesumman som betalas. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att en samfälld skog har rätt att göra ett skogsavdrag i enlighet med 55 § 1 mom. i inkomstskattelagen från skogsbrukets kapitalinkomst som fås från fastigheten även om den samfällda skogen som ska grundas inte får äganderätt till skogslägenheten som kommer till dess besittning då delägarna köper lägenheten på ovan nämnt sätt. Förhandsavgörande för skatteår 2006.

HFD 2010/3711

Den skattskyldige hade inte i sin skattedeklaration för skogsbruk yrkat på skogsavdrag som avses i 55 § 4 mom. i inkomstskattelagen. Han hade rätt att framföra kravet på skogsavdrag ännu efter det att den ordinarie beskattningen hade blivit färdig oberoende av om man hade ansett, att bortfallet av yrkandet på avdragande av skogsavdraget hade skett i misstag. Skatteår 2005.

CSN 1993/359

Jordbrukare A befordrade på basen av ett avtal om värmetransport flis som tillverkats av från lägenhetens skog taget virke till kommunens skola. I avtalet ingick även underhåll, service och

städning av värmeanläggningar samt beredskap med hjälp av en s.k. robottelefon. Ersättningen som kommunen betalat baserade sig på prissättningen av kommunens fjärrvärmeverk. Inkomsten som A erhållit var skogsbrukets kapitalinkomst till den del som inkomsten inte hänförde sig till leveransarbetet eller underhålls-, service-, städnings- och beredskapsarbete. Den andel av inkomsten som hänfört sig till tillverkning och transport av flis var sådant leveransarbete som skall anses såsom förvärvsinkomst. Inkomstandelen som hänfört sig till underhålls-, service-, städnings- och beredskapsarbete skulle räknas till jordbruksinkomsten. Utgifterna för tillverkning och transport av flis hänförde sig till förvärvande av skogsbrukets kapitalinkomst. Skatteår 1993.

CSN 1994/137

Pensionerad jordbrukare A ägde en skogslägenhet. För en del av lägenhetens område hade fastställts en stadsplan. A hade från början av året 1993 övergått till beskattningen av försäljningsinkomsten av virke. A hade för ett stadsplanlagt område påförts 3 873 mk i fastighetsskatt år 1993. Fastighetsskatten som påförts för lägenheten ansågs ansluta sig till förvärvet av skogsbrukets kapitalinkomst som erhålls från stadsplaneområdet. Fastighetsskatten som därför påförts för lägenheten fick avdras från skogsbrukets kapitalinkomst vid beskattningen av försäljningsinkomsten av virke som avverkats på lägenhetens stadsplaneområde för det år då fastighetsskatten hade betalats. Skatteår 1993 och skatteår 1994.

CSN 1995/81

A hade varit delägare i ett dödsbo som hade delats så, att A hade fått 1/3 av fastigheterna som hörde till boet. För att ordna upp ägandet av fastigheterna hade man efter arvsskiftet vidtagit klyvningsåtgärder och delat lägenheterna i delar enligt ägande. A hade i klyvningsförrättningen för sin del fått en utlottad skogslägenhet. När man i fråga om lägenheterna hade graderat värdet av trädbeståndet på dem, hade man konstaterat att A hade fått en värdefullare lägenhet. I fråga om ersättningen på cirka 170 000 mk på grund av trädbeståndslikviden som A betalade till de övriga delägarna skulle A:s fång anses som fång mot vederlag och A hade till denna del rätt till sådant skogsavdrag som avses i 55 § inkomstskattelagen, om de övriga villkoren för avdraget uppfylldes. Om A i form av ersättning på grund av trädbeståndslikvid fick vederlag för en mindre värdefull lägenhet som A fått i samband med klyvningen, vore det frågan om att A fått skattepliktig inkomst som skulle beskattas enligt stadgandena om överlåtelsevinster. När A sålde skog från sin lägenhet för ersättningen på grund av trädbeståndslikviden var det frågan om virkesförsäljning för vilken den sökande beskattades enligt beskattningen för inkomster av vikesförsäljning.

CSN 2009/55

A ämnade sälja virke genom ett skogsavverkningsavtal som skulle ingås under år 2009. I arrangemanget som framförts i ansökningen skulle B -banken betala den i avtalet bestämda köpesumman till A under år 2009 och virkesaffärstillgodohavandet skulle pantsättas i B - banken. Det var således frågan om ett finansieringsarrangemang och inte överföring av ett virkesförsäljningstillgodohavande genom köp till B - banken. Betalningen som A hade år 2009 fått från banken kunde inte betraktas som sådan inkomst av virkesförsäljning som avses i 43 b § 1 mom. i inkomstskattelagen. Då virkesköparen betalade köpesumman efter den i 43 b § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen utsatta tiden, tillämpade man på beskattningen av inkomsten av virkesförsäljningen inte bestämmelsen om delvis skattefrihet för inkomst av virkesförsäljning i enlighet med det nämnda lagrummet. Förhandsavgörande för 2009 och 2010.

15. FÖRDELNING AV FÖRETAGSINKOMST OCH INKOMST AV SAMMANSLUTNING

EN PRIVAT NÄRINGSIDKARES FÖRETAGSINKOMST

Fördelning av företagsinkomst

Företagsinkomst som skall fördelas

Näringsverksamheten utgör från och med skatteåret 1993 en förvärvskälla. Den skattskyldiges rörelse- och yrkesverksamhet tillhör samma förvärvskälla. Resultatet av näringsverksamhetens förvärvskälla uträknas enligt stadgandena i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Då fastställda förluster av näringsverksamhet från tidigare skatteår avdras från näringsverksamhetens resultat, uppkommer företagsinkmst som skall fördelas. Den fördelas i näringsidkarens kapital- och förvärvsinkomst (30.1 § ISkL), (se bilaga 1).

Kapitalinkomstandel

Företagsinkomsten fördelas genom att kapitalinkomstandelen först avskiljs. Såsom kapitalinkomst betraktas enligt 38.1 § ISkL ett belopp som motsvarar en årlig avkastning på 20 procent på näringsverksamhetens nettoförmögenhet under skatteåret föregående skatteår.Under år 1997 - 2004 var intäktsprocenten 18. En privat näringsidkare kan likväl yrka på att företagsinkomstens kapitalinkomstandel ska beräknas som 10 %:s årligintäkt på nettoförmögenheten eller företagsinkomsten för att beskattas i sin helhet som förvärvsinkomst. Yrkandet görs separat för respektive skatteår och det skall framställas innan beskattningen blir färdig. I beskattnignen av företagarmakar kan kapitalinkomstandelen som avviker från 20 % tillämpas endast om de tillsammans framställer yrkandet därom.Till och med skatteåret 2009 kunde företagsinkomsten som ska fördelas inte påyrkas att beskattas i sin helhet som förvärvsinkomst.

Om företaget inte har någon nettoförmögenhet, dvs. företagets skulder är lika stora eller större än tillgångarna, uppkommer ingen kapitalinkomst. Till nettoförmögenheten läggs 30 % av de utbetalda lönerna, vilket kan leda till att kapitalinkomst kan ändå uppkomma.

Eftersom avkastningen på nettoförmögenheten uträknas såsom en årlig avkastning, skall längden på näringsidkarens räkenskapsperiod tas i betraktande vid beräkningen av kapitalinkomstandelen. En räkenskapsperiod som är längre än 12 månader ökar kapitalinkomstandelen och en räkenskapsperiod som är kortare än 12 månader minskar den.

Exempel

Resultatet av en näringsidkares näringsverksamhet är 20 000 euro för räkenskapsperioden 1.7.2006 - 31.12.2007. Näringsverksamhetens nettoförmögenhet år 2006 är 50 000 euro.

Kapitalinkomst är 18/12 x 20% x 50 00 euro = 15 000 euro. Förvärvsinkomst är 20 000 euro - 15 000 euro = 5 000 euro.

Dividender av näringsverksamhetens förvärvskälla

Av dividender som fåtts för aktier som hör till förvärvskällan för fysisk persons och dödsboets näringsverksamhet utgör 70 % skattepliktig inkomst av näringsverksamhet och 30 % utgör skattefri inkomst (NärSkL 6a § 5 mom.).

Den omständigheten, huruvida dividenden har fåtts från ett listat eller från ett icke listat bolag har ingen betydelse. skattefrihetsgränsen om 90 000 euro som avser fysisk persons och dödsboets kapitalinkomstdividender tillämpas inte på dividender som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla.

Den skattefria andelen av dividenden som hör till näringsverksamhetens inkomst (30 %)

dras av innan företagsinkomsten indelas i kapitalinkomstandel och förvärvsinkomstandel.

Exempel

En privat näringsidkares inkomst av näringsverksamhet under skatteåret 2007 är 40 000 euro och i den ingår dividendinkomster 5 000 euro. Näringsverksamhetens nettoförmögenhet för år 2006 är 25 000 euro.

Från näringsverksamhetens inkomst avdras först den skattefria andelen av dividender , varvid man får såsom näringsverksamhetens beskattningsbara inkomst 38 500 euro. Av detta belopp utgör kapitalinkomst 20 %: s årlig avkastning på det förra årets nettoförmögenhet (20 % x 25 000 €) dvs. 5 000 euro och resterande delen utgör förvärvsinkomst.

Överlåtelsevinster av anläggningstillgångsfastigheter och värdepapper

Vinster för försäljning av fastigheter och värdepapper som ingår i företagsinkomsten som ska fördelas behandlas som kapitalinkomst i sin helhet. Såsom kapitalinkomst anses, oberoende av nettoförmögenheten, alltid minst det belopp som motsvarar överlåtelsevinster av fastigheter och värdepapper som utgör anläggningstillgångar i näringsverksamheten (38.2 § ISkL). Överlåtelsevinsterna utgör kapitalinkomstandelens minimibelopp (se exemplen längre fram).

Med överlåtelsevinst av anläggningstillgångsfastigheter och -värdepapper avses skillnaden mellan överlåtelsepriset och i beskattningen oavskriven anskaffningsutgift. Till den del vinsten utgör en i 43 § NärSkL avsedd återanskaffningsreservering beaktas den inte i kapitalinkomstens minimibelopp. Överlåtelsevinster av andra anläggningstillgång ar, exempelvis inventarier, inverkar inte på det belopp som skall anses utgöra kapitalinkomst.

Förvärvsinkomstandel

Den del av fördelningsbar företagsinkomst som överstiger den på ovannämnt sätt uträknade kapitalinkomstandelen är näringsidkarens förvärvsinkomst.

Exempel

Fördelningsbar företagsinkomst av näringsverksamheten år 2007 är 20 000 euro. Näringsverksamhetens nettoförmögenhet året innanär 40 000 euro. I skatteårets resultat ingår en överlåtelsevinst på 30 000 euro som erhållits från anläggningstillgångsfastighet.

Kapitalinkomstandelen är på basen av nettoförmögenheten 20 % x 40 000 euro, dvs. 8 000 euro. På grund av överlåtelsevinsten som ingår i resultatet anses emellertid hela den fördelningsbara företagsinkomsten, dvs. 20 000 euro, som kapitalinkomst.

Exempel

Fördelningsbar företagsinkomst av näringsverksamheten år 2007 utgör 30 000 euro. Näringsverksamhetens nettoförmögenhet året innanär 50 000 euro. I skatteårets resultat ingår en överlåtelsevinst på 2 000 euro som erhållits av anläggningstillgångsvärdepapper.

Kapitalinkomstandelen blir på basis av nettoförmögenhetn 20 % x 50 000 euro = 10 000 euro. Kapitalinkomstandelen av företagsinkomsten som ska fördelas är 10 000 euro och förvärvsinkomstandelen är 20 000 euro.

Fördelning av företagsinkomst vid beskattning av företagarmakar

Både den del av företagsinkomsten som utgör kapitalinkomst och den del som utgör förvärvsinkomst fördelas mellan makarna då dessa bedriver näringsverksamhet tillsammans. Fördelningen utförs både vid stats- och vid kommunalbeskattningen.

Då bestämmelser om makar inte kan med stöd av 7 § ISkL tillämpas på makar, skall inte heller företagsinkomsten fördelas på dem. Till exempel om företagarmakar har dömts till äktenskapsskillnad före skatteårets slut, skall företagsinkomsten inte fördelas på dem (t.ex. HFD 1999/56, som finns såsom bilaga till kapitel 4).

Kapitalinkomstandel

Den del av företagsinkomsten som anses vara

kapitalinkomst fördelas i enlighet med 14.3 § ISkL mellan makarna enligt de andelar som makarna har av näringsverksamhetens nettoförmögenhet.

Förvärvsinkomstandel

Förvärvsinkomstandelen fördelas mellan makarna i förhållande till deras arbetsinsatser (14.2 § ISkL). Då arbetsinsatsernas storlek värderas, beaktas förutom arbetstiden även värdet av makarnas arbetsinsatser. Förvärvsinkomsten fördelas också då den andra makens arbetsinsats är ringa.

Både den skattskyldige och skattemyndigheten kan ge utredning om makarnas förmögenhetsandelar och arbetsinsatser. Om det inte finns någon utredning om andelarna, fördelas både förvärvsinkomstandelen och kapitalinkomstandelen jämnt mellan makarna.

Näringsverksamhetens nettoförmögenhet

Då kapitalinkomstandelen av fördelningsbar företagsinkomst uträknas beaktas endast den *nettoförmögenhet som tillhör näringsverksamheten.* Nettoförmögenheten erhålls då skulderna avdras från företagets tillgångar. Till tillgångarna räknas finansieringstillgångar, omsättningstillgångar, anläggningstillgångar samt sådana långfristiga utgifter som har förmögenhetsvärde. Tillgångar i privathushållet tillhör inte nettoförmögenheten trots att de skulle ingå i företagets bokföring och utgöra tillgångar i dess balansräkning. Endast näringsverksamhetens skulder avdras från kapitalinkomstens beräkningsgrund.

Även om endast 70 % (57 % under år 2005) av dividender som näringsidkaren fått utgör skattepliktig inkomst av näringsverksamhet, inräknas aktierna i sin helhet till nettoförmögenheten.

Egendom i partiell användning

En fastighet eller annan förnödenhet till näringsverksamhetens förvärvskälla, om den huvudsakligen dvs. till högst 50 procent används i näringsverksamheten. I rättspraxisen har man ansett, att samma princip kan också tillämpas på lös egendom. Om till exempel hälften eller mera av en aktielägenhet används för privat bruk, inräknades inte ens en del av lägenheten till näringsverksamhetens tillgångar.

Skulder på grund av negativt kapital

En del av räntekostnaderna i rörelsen eller yrket kan vara oavdragbara från näringsverksamhetens resultat på grund av negativt eget kapital med stöd av 18.2 § NärSkL. Då det skuldbelopp som motsvarar det negativa saldot anses ha använts till finansiering av företagarens privathushåll, utgör detta belopp inte avdragbara skulder i näringsverksamheten när nettoförmögenheten uträknas.

Tillgångar som inte hör till nettoförmögenheten

Till nettoförmögenhet av privat näringsidkares näringsverksamhet räknas inte alls sådana rater, som var skattefria med stöd av den tidigare förmögenhetsskattelagen. Sådana tillgångar är masskuldebrev och depositioner som avses i lagen om källskatt på ränteinkomster (MomsL 15.3 §). Också sådan skattefri deposition som avses i lagen om skattelättnader för depositioner och obligationer lämnas utanför nettoförmögenheten. Motsvarande depositioner på EES -området och masskuldebrev som emitterats inom EES behandlas på samma sätt som inhemska depositioner och masskuldebrev (VärdL 15.3 §).

Skuld som hänför sig till ovan nämnda depositioner och masskuldebrev får inte dras av från tillgångarna. Om beräkning av näringsverksamhetens nettoförmögenhet och om värdering av tillgångar och skulder se närmare kapitel 18, Näringsverksamhetens nettoförmögenhet hos näringsidkare och yrkesutövare samt hos en näringssammanslutning.

Löner - tillägg till nettoförmögenhet

Till näringsidkarens nettoförmögenhet av näringsverksamheten läggs 30 % av de utbetalda lönerna. Lönerna måste hänföra sig till nä-

ringsverksamhet samt vara förskottsinnehållningspliktiga. Lönerna för de 12 månader som närmast föregår skatteårets utgång tas i beaktande. Tillägg till nettoförmögenheten görs på tjänstens vägnar.

Nettoförmögenhet, vid vilken tidpunkt?

Kapitalinkomstandelen uträknas på basen av näringsverksamhetens nettoförmögenhet i slutet av det skatteår som föregår skatteåret.

Lönesumman som läggs till bestäms likväl på basis av en 12 månaders tidsperiod bakåt från slutet av det skatteår, vars inkomstbeskattning det är fråga om. Har den skattskyldige börjat bedriva näringsverksamhet under skatteåret, uträknas kapitalinkomstandelen på basen av nettoförmögenheten vid skatteårets slut (38.1 § ISkL).Också då kan näringsidkaren och företagarmakarna tillsammans yrka på att kapitalinkomstandelen skall vara 10 % i stället för 20% eller att inkomsten ska i sin helhet beskattas som förvärvsinkomst.

FÖRETAGSINKOMST FÖR EN JORDBRUKSIDKARE

Fördelning av företagsinkomsten

Egen anteckningsformel för jordbruket

För jordbrukets anteckningar har stadgats egen anteckningsformel, som tillämpas första gången på anteckningar som görs för år 2004 (SkS:s beslut 773/2003 samt under skatteåret 2011 SFb 1551/2011). Kalkyl över jordbrukets resultat ska göras upp sammanlagt för samtliga brukningsenheter.

Företagsinkomst som skall fördelas

Resultatet av den skattskyldiges jordbruk beräknas på det sätt som avses i GSL. Då tidigare års förluster avdras från jordbrukets resultat, uppkommer fördelningsbar företagsinkomst. Den fördelas på jordbruksidkaren såsom kapital- och förvärvsinkomst (30.1 § ISkL).

företagsinkomst som skall fördelas innehåller inga inkomster som erhållits från grus e.dyl. marksubstans som tagits från lägenheten. Dessa inkomster är kapitalinkomst (32 § ISkL).

Kapitalinkomstandel

Av kapitalinkomsten som skall fördelas anses enligt 38.1 § ISkL som kapitalinkomst ett belopp som motsvarar en årlig avkastning på 20 procent på den nettoförmögenhet som vid utgången av det föregående skatteåret hänförde sig till nettoförmögenheten av jordbruket. Under skatteår 1997 - 2004 var intäktsprocenten 18. Gårdsbruksidkaren har dock rätt att yrka på att kapitalinkomstandelen ska beräknas enligt 10 %:s årlig intäkt på nettoförmögenheten eller företagsinkomsten för att beskattas i sin helhet som förvärvsinkomst. Yrkandet skall framställas innan beskattningen blir färdig. Till och med skatteåret 2009 kunde företagsinkomsten som ska fördelas inte påyrkas att beskattas i sin helhet som förvärvsinkomst.

Har den skattskyldige börjat idka jordbruk under skatteåret, beräknas kapitalinkomstandelen på basen av nettoförmögenheten av jordbruket vid utgången av skatteåret.

Den andel av företagsinkomsten som skall anses utgöra kapitalinkomst bestäms enligt en årlig avkastning på nettoförmögenheten. Har jordbruk bedrivits en kortare tid än kalenderåret, då verksamheten påbörjats eller avslutats, minskas kapitalinkomstandelen i motsvarande grad.

Överlåtelsevinster av värdepapper som tillhör jordbrukstillgångarna är kapitalinkomst i sin helhet oberoende av avkastningen på nettoförmögenheten. Överlåtelsevinsterna utgör kapitalinkomstandelens minimibelopp (se ovan, En privat näringsidkares företagsinkomst). Överlåtelsevinster av annan lös egendom i jordbruket, t.ex. av maskiner och byggnader, avskiljs inte från jordbrukets resultat innan det fördelas på kapital- och förvärvsinkomst. Överlåter den skattskyldige en brukningsenhet eller en del därav, tillämpas stad-

gandena i ISkL om överlåtelsevinst på överlåtelsen och då ingår överlåtelsevinsten inte alls i jordbrukets resultat.

Dividender av jordbrukets förvärvskälla

Av dividenden som fåtts för aktier som hör till jordbrukets förvärvskälla utgör 70 % skattepliktig inkomst och 30 % utgör skattefri inkomst (GSL 5 § 14 punkten). Under skatteåret 2005 tillämpades s.k. standardlättnad, varvid den skattepliktiga andelen var 57 % och den skattefria andelen 43 %. Den omständigheten, om dividend utdelande bolaget är ett listat bolag eller ett icke listat bolag har ingen betydelse. Skattefrihetsgränsen om 90 000 euro som avser fysisk persons och dödsboets kapitalinkomstdividender tillämpas inte på dividender som hör till jordbrukets förvärvskälla.

Den skattefria andelen av dividenden som ingår i inkomst av jordbruket (30 %) dras av innan företagsinkomsten indelas i kapitalinkomst- och förvärvsinkomstandel. Dividender som hör till förvärvskällan för en fysisk persons jordbruk och dividender som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla behandlas lika i beskattningen, så att se närmare t.ex. ovan vid punkt Privat näringsidkares företagsinkomst, Dividender av näringsverksamhetens förvärvskälla.

Räntor på andelskapital som hör till jordbrukets förvärvskälla

Enligt det permanenta stadgandet (GSL 5 § 14 punkten) utgör 70 % av räntor på andelskapital skattepliktig företagsinkomst av jordbrukets förvärvskälla och 30 % utgör skattefri inkomst. Under skatteåret 2005 var motsvarande siffror 57 och 43. Skattebestämmelserna motsvarar således till dessa delar den beskattningsmässiga behandlingen. Ränta på andelskapital utgör likväl för en fysisk person och för ett dödsbo helt skattefri inkomst upp till ett belopp om 1 500 euro. Denna skattefria del hänförs först till den skattskyldiges personliga inkomst, därefter till inkomst av jordbruket och till slut till inkomst av näringsverksamheten (ISL 33d § 2 mom.). Se senare exemplet vid punkt fördelning av företagsinkomsten vid beskattning av företagarmakar.

Bestämmelser om räntor på andelskapital jämte skattefria andelar om 1 500 euro tillämpas även

- på ränta som ett andelslag betalt på en placeringsandel och tilläggsandel
- på vinstandel och ränta som en inhemsk sparbank betalt på grundfondsandel och tilläggsfondandel
- på ränta på garantikapital som ett ömsesidigt försäkringsbolag och en försäkringsförening betalt

Förvärvsinkomstandel

Den del av den fördelningsbara företagsinkomsten, som överstiger den på ovannämnt sätt uträknade kapitalinkomstandelen, utgör jordbruksidkarens förvärvsinkomst.

Fördelning av företagsinkomsten vid beskattning av företagarmakar

Om makarna har idkat jordbruk tillsammans, fördelas kapitalinkomst- och förvärvsinkomstandelen av företagsinkomsten mellan makarna. Förvärvsinkomsten fördelas mellan makarna både vid stats- och kommunalbeskattningen.

Kapitalinkomsten fördelas enligt de andelar makarna har av jordbrukets nettoförmögenhet. Om det inte företes någon annan utredning, anses makarnas andelar av nettoförmögenheten vara lika stora och kapitalinkomstandelen fördelas jämnt mellan dem (14.3 § ISkL).

Förvärvsinkomstandelen fördelas mellan makarna i förhållande till deras arbetsinsatser (14.2 § ISkL). Fördelningen utförs också då den andra makens arbetsinsats i jordbruket är ringa. Företes det inte någon annan utredning, fördelas förvärvsinkomstandelen jämnt mellan makarna.

Om i jordbruket som makarna bedriver tillsammans ingår räntor på andelskapitalet, avdrar man från företagsinkomsten båda makars skattefria andel om 1 500 euro till den

del som den inte dragits av i en annan förvärvskälla. Avdragande av båda makars skattefria andel förutsätter inte, att i företagsinkomsten placerad andel/placerade andelar i bådas namn. Båda makars skattefria andelar kan dras av, även om den ena maken äger den placerade andelen/de placerade andelarna. Skattefria andelar dras av innan företagsinkomsten fördelas på makarna.

Exempel

Makarna idkar jordbruk tillsammans. Vinsten av jordbruket under skatteåret 2007 är 30 000 euro och i den ingår dividender 2 000 euro och räntor på andelskapitalet 3 000 euro. Jordbrukets nettoförmögenhet för det förra året är 25 000 euro. Hustruns och mannens arbetsinsatser fördelas i förhållandet 40/60 och båda makar har 50 %:s andel i jordbrukets nettotillgångar. Hustrun har dessutom 1 000 euro sådana räntor på andelskapital som hör till personlig förvärvskälla.

Från jordbruksinkomsten avdras först båda makars skattefria andel av räntor på andelskapitalet. Eftersom hustrun har 1 000 sådana räntor på andelskapital som hör till personlig förvärvskälla, blir det kvar av jordbruksinkomsten att för hennes del dra av 500 euro. Beloppet av mannens och hustruns skattefria andelar är således sammanlagt 2 000 euro.

Därefter avdras från jordbruksinkomsten den del som ska betraktas som skattefri inkomst (30 %) av den del av räntor på andelskapital som överskrider den andel om 1 000 euro som ska betraktas såsom helt skattefri (30 % / 1 000 € = 300 euro) och dividendinkomst (30 % x 2 000 € = 600 €).

Inkomsten av jordbruket blir 27 100 (30 000 € - (2 000 € + 300 € + 600 €)), som indelas i kapitalinkomst och förvärvsinkomst på basis av jordbrukets nettoförmögenhet för det förra året. Kapitalinkomst utgöt 20 % x 25 000 € = 5 000 euro och resterande delen 22 100 euro utgör förvärvsinkomstandel.

Makarnas andelar av nettoförmögenheten är 50/50, så att kapitalinkomsten hos båda makar är 2 500 euro. Förvärvsinkomstandelen fördelas på makarna i förhållandet till deras arbetsinsatser; hustruns förvärvsinkomst är 40 % x 22 100 € = 8 840 euro och mannens förvärvsinkomst 60 % x 22 100 € = 13 260 euro.

Jordbrukets nettoförmögenhet

Nettoförmögenheten i jordbruket uträknas genom att jordbrukets skulder avdras från tillgångarna. Tillgångar och skulder värderas på det sätt som avses i kap. 4 i värderingslagen . Tillgångar som tidigare var skattefria i enlighet med förmögenhetsskattelagen förblir också i fortsättningen utanför beräkningen av nettoförmögenheten. Fast husdjur som hålls för mjölkproduktion och uppfödning av gödboskap inräknas inte i nettotillgångar, avdras skulderna för anskaffning av dessa djur vid uträkning av nettoförmögenhet (CSN 1994/17).

Även om endast en del av dividender och räntor på andelskapitalet utgör skattepliktig inkomst, räknas aktierna och andelarna likväl i sin helhet till jordbrukets nettotillgångar.

Då nettoförmögenheten uträknas, inräknas i jordbrukets tillgångar inte penningmedel eller fordringar, ej heller vissa i 31.1 § i ArvsskatteL avsedda till gårdsbruksenheten hörande förmåner som avses i 31 § 3 punkten i VärdL. I lagrummet avsedda förmåner är sten-, grus-, ler- eller torvtäkt eller annan förmån som används för andra än jord- och skogsbrukets egna behov. Privathushållets tillgångar, såsom egen bostad, tillhör inte jordbrukstillgångarna. Privathushållets tillgångar såsom en till sytningsbostad överlåten byggnad tillhör privathushållets tillgångar (CSN 1994/111).

Det har ansetts på basen av uthyrning av åkerareal, att det uppkommer jordbrukets företagsinkomst som skall fördelas. Åkrarna, hushållsbyggnaderna och jordbruksmaskinerna hörde då till jordbrukets nettoförmögenhet (CSN 1994/96).

Om uträkning av nettoförmögenhet och om värdering av tilllgångnar och skulder se

kapitel 18, Jordbrukets nettoförmögenhet och värdet på den .

LÖNER - TILLÄGG TILL NETTOFÖRMÖGENHET

Enligt 41.6 § ISkL läggs till nettoförmögenhet 30 % av jordbrukets löner. De förskottsinnehållningspliktiga löner son betalts under de 12 månader som föregått skatteårets utgång tas i beaktande. .

EN BESKATTNINGSSAMMANSLUTNINGS INKOMST

Delägarens andel av sammanslutningens inkomst

EN BESKATTNINGSSAMMANSLUTNINGS NETTOINKOMST

En beskattningssammanslutning är enligt 15.1 § ISkL inte en särskild skattskyldig, men nettoinkomst eller förlustbringande nettoinkomst av jordbruk samt nettoinkomst eller förlustbringande nettoinkomst av annan verksamhet fastställs för den. Skogsbrukets kapitalinkomst utgör sådan inkomst av annan verksamhet.. En beskattningssammanslutning har inte inkomst av näringsverksamhet.

Nettoinkomst eller förlustbringande nettoinkomst som fastställts för en beskattningssammanslutning fördelas på delägarna i enlighet med deras andelar. Nettoinkomsten av jordbruk fördelas för vanligen på delägarna i förhållande till deras arbetsinsatser och nettoinkomsten av annan verksamhet enligt ägoförhållandet.

DELÄGARENS RESULTAT AV JORDBRUK

Enligt 15.3 § ISkL avdras från delägarens andel av jordbrukets nettoinkomst eller förlustbringande nettoinkomst delägarens ränteutgifter som hänför sig till sammanslutningens jordbruk. (Angående beskattningssammanslutningens räntor, se kapitel 13, Vems skulder och vem drar av räntorna). Från andelen av nettoinkomsten avdras dessutom delägarens gårdsbruksförlust från sammanslutningen som fastställts för tidigare skatteår (39.1 § ISkL). Sålunda erhålls delägarens resultat av jordbruk från beskattningssammanslutningen.

Angående delägarens andel av beskattningssammanslutningens förlust av jordbruk, se kapitel 16, En beskattningssammanslutnings förluster.

Fördelning av delägarens andel i kapital- och förvärvsinkomst

KAPITALINKOMST

Delägarens andel av jordbrukets resultat anses utgöra kapitalinkomst till ett belopp som motsvarar en årlig avkastning på 20 procent som har uträknats på hans andel av sammanslutningens förmögenhet. Under skatteår 1997 - 2004 var intäktsprocenten 18. Delägaren har likväl rätt att yrka på att kapitalinkomstandelen ska beräknas enligt 10 %:s årlig intäkt på sammanslutningsförmögenheten eller att andelen av jordbrukets resultat ska beskattas i sin helhet som förvärvsinkomst. Yrkandet därom skall framställas innan beskattningen blir färdig. Till och med skatteåret 2009 har delägaren kunnat yrka på att andelen av jordbrukets resultat ska beskattas i sin helhet som förvärvsinkomst.

Delägarens förmögenhet i sammanslutningen utgörs av hans andel av jordbrukstillgångarna i sammanslutningen vid utgången av det föregående skatteåret, minskad med skuld han då hade och som hänförde sig till sammanslutningens jordbruk (ISL 39.2 §).

LÖNER - TILLÄGG TILL NETTOFÖRMÖGENHET

Enligt 41.6 § ISkL läggs till nettoförmögenheten 30 procent av jordbrukets förskottsinnehållningspliktiga löner son betalts under de 12 månader som närmast föregår skatteårets utgång..

Beskattningssammanslutningens sammanslutningsförmögenhet beräknas på basis av året som föregår skatteåret. Lönesumman som tilläggs bestäms på basis av en tidsperiod som är 12 månader bakåt från utgången av det skatteår, vars inkomstbeskattning det är fråga om.

Annan kapitalinkomst

Delägarens andel av annan inkomst i sammanslutningen än jordbruksinkomst anses i sin helhet som hans kapitalinkomst. I den här posten ingår även delägarens andel av skogsbrukets kapitalinkomst. Angående beskattningssammanslutningens förlustbringande nettoinkomst av annan verksamhet, se Kapitel 16, En beskattningssammanslutnings förluster.

Förvärvsinkomst

Den del av delägarens jordbruksinkomst, som överstiger den såsom kapitalinkomst avskilda delen, är förvärvsinkomst.

Leveransarbetets värde beskattas hos beskattningssammanslutningens respektive delägare på basis av delägarens arbetsinsats (ISL 63 §).

EN NÄRINGSSAMMANSLUTNINGS INKOMST

Beskattning av en näringssammanslutning

Med näringssammanslutning avses enligt 4 § ISkL öppna bolag, kommanditbolag, partrederier och sådan för näringsverksamhet bildad annan sammanslutning än ett samfund, som är avsedd att verka för delägarnas gemensamma räkning. Öppna bolag och kommanditbolag är alltid näringssammanslutningar oberoende av om de i verkligheten bedriver näringsverksamhet eller inte.

En näringssammanslutning är enligt 16 § ISkL inte en särskild skattskyldig, utan ett beräkningssubjekt vars resultat av näringsverksamheten fördelas på delägarna för att beskattas som deras inkomst. Om en näringssammanslutning förutom näringsinkomst också har inkomst av jordbruk eller inkomst av annan verksamhet, beräknas resultatet av jordbruket och inkomsten av annan verksamhet särskilt.

Dividender som sammanslutningen erhållit

Dividender som fåtts för aktier som hör till förvärvskällan för näringssammanslutningens närigsverksamhet och jordbruk utgör i sin helhet näringssammanslutningens inkomst av förvärvskällan i fråga (ISL 16.3 §). Dividendernas delvisa eller fullständiga skattefrihet genomförs på delägarnivån. dividender som aktierna som hör till näringssammanslutningens personliga förvärvskälla avkastar tas däremot inte i beaktande då sammanslutningens personliga inkomst räknas ut (ISL 156.4 §. Dessa dividender fördelas direkt att beskattas som delägarnas inkomst.

Delägarens andel av sammanslutningens inkomst

Näringssammanslutningens olika förvärvskällor skall hållas isär vid beskattningen. Från de olika förvärvskällornas resultat avdras fastställda förluster från tidigare skatteår för ifrågavarande förvärvskälla varefter resultatet fördelas som inkomst på delägarna enligt de andelar dessa har av sammanslutningens inkomster. Förvärvskällornas förlustbringande resultat fördelas inte mellan delägarna utan de avdras från sammaförvärvskällans resultat under 10 påföljande skatteår.

Grunden för fördelningen av sammanslutningens inkomst är vanligen det bolagsavtal som delägarna slutit eller fördelningsgrunder delägarna uppgivit. Man avviker emellertid från angivna fördelningsandelar, om det är uppenbart att delägarna har meddelat sådana fördelningsandelar som inte motsvarar det verkliga förhållandet. I dylika situationer, samt då bolagsandelarna inte har uppgivits, skall man försöka utreda delägarnas verkliga andelar.

Speciellt då bolagsmännen står i ett nära förhållande till varandra, såsom i ett släktskapsförhållande, kan fördelningen av den beskattningsbara inkomsten baserad på bestämmelserna om vinstutdelning i bolagsavtalet förbigås. Orsaken till avvikelsen kan vara räntans storlek på investerat kapital eller den att

bolagsman inte har arbetat i bolaget i den utsträckning som man i bolagsavtalet kommit överens om angående vinstutdelningen.

Tyst bolagsman

Åt tyst bolagsman i kommanditbolag kan inte fördelas ett större belopp än han på grund av bestämmelserna om vinstutdelning är berättigad till. Den omständighet, huruvida tyst bolagsman i verkligheten lyft sin vinstandel eller inte saknar i allmänhet betydelse. Om en tyst bolagsmans vinstandel har i verkligheten överenskommits att utgå på samma sätt som de ansvariga bolagsmännens vinstandelar, beskattas denne på samma sätt som ansvariga bolagsmän. Bolagets vinst enligt bokföringen används då inte som beräkningsgrund (HFD 1997/1354 B).

Inkomstandelens skatteår

Inkomstandelen från sammanslutning beskattas som delägarens inkomst för det skatteår under vilket sammanslutningens räkenskaps period utgått. Om sammanslutningens delägare är bokföringsskyldig, bestäms inkomstandelens skatteår på basen av den tidpunkt då delägarens räkenskapsperiod utgår, under vilken sammanslutningens räkenskapsperiod upphör (se kapitel 7, HFD 1990 B 554).

Fördelning av inkomst från näringsverksamhetens förvärvskälla

Delägarens andel av resultatet från sammanslutningens näringsverksamhet fördelas i kapitalinkomst och förvärvsinkomst. Innan kapitalinkomstandelen avskiljs från den ansvariga bolagsmannens inkomstandel, avdras ränta på skuld som använts för anskaffande av bolagsandelen. (ISL 58.6 §)Angående skuld som upptagits för anskaffande av bolagsandel, mera ingående i kapitel 12, Andra räntor än räntor som dras av från kapitalinkomsten.

Dividend

Innan inkomstandelen fördelas hos delägaren i kapitalinkomst och förvärvsinkomst, avdrar man från hans eller hennes inkomstandel även den skattefria andelen av dividendinkomsterna. Hos en fysisk person och ett dödsbo som är delägare är den skattefria andelen i beskattningen 30 % av dividenden (43 % år 2005). Detta avdrag görs efter det ovan nämnda ränteavdraget.

Om delägarens inkomstandel är mindre än beloppet som ska dras av såsom skattefri dividend, flyttas andelen som inte kunnat dras av för att dras av under de tio följande skatteåren från den skattskyldiges inkomstandel av samma inkomstkälla i samma näringssammanslutning (ISL 16.3 §). Skattefria andelar av dividender som inte kunnat dras av under tidigare år dras av från skatteårets inkomstandel så att först avdras den skattefria andelen för skatteåret i fråga och därefter de skattefria andelar som inte tidigare kunnat dras av med början från de äldsta andelarna.

Delägarens andel i dividenderna är samma som hans eller hennes andel i sammanslutningens inkomst. Till exempel om delägarens inkomstandel är 1/5 av sammanslutningens inkomst, hänförs även 1/5 av dividender som sammanslutningen fått till delägarens inkomstandel

Exempel

Kommanditbolagets näringsinkomst för år 2007 som ska fördelas är 8 000 euro, i vilket bebelopp har inräknats dividender av sammanslutningens näringsförvärvskälla 30 000 euro. Sammanslutningens ansvariga bolagsman är en fysisk person A och tyst bolagsman är dödsboet B. Bolagets nettoförmögenhet vid utgången av det förra skatteåret är 50 000 euro. B får 10 %:s årlig ränta på sin placering om 20 000 euro.

A:s andel av dividender och inkomsten är 60 000/8 000 = 75 % och B:s andel 2 000/8 000 = 25 %. Från inkomstandelen avdras dividendernas skattefria del, som är 30 % av andelen i sammanslutningens dividender. Hos A är avdraget 30 % x 75 % x 30 000 = 6 750 euro och från B:s inkomstandel avdras 30 % x 25 % x 30 000 = 2 250 euro. Eftersom inkomstandelarna inte räcker till avdrag, övergår de

skattefria andelar av dividender som inte har kunnat dras av till det följande året. Beskattningsbar inkomst bildas således inte under år 2007

Kapitalinkomstandel

Sammanslutningens nettoförmögenhet ska för fördelning i kapital- och förvärvsinkomster hänföras till sammanslutningens olika förvärvskällor, såsom närings-, jordbruks- och personlig förvärvskälla. Av delägarens inkomstandel utgör kapitalinkomst enligt 40.1 § ISkL ett belopp som motsvarar 18 procents årlig avkastning på delägarens andel av nettoförmögenheten i sammanslutningens näringsverksamhet vid utgången av skatteåret föregående skatteår. Intäktsprocenten stiger år 2005 till 20.

Överlåtelsevinster av anläggningstillgångsfastigheter och -värdepapper

Andelen av anläggningstillgångsfastigheternas och -värdepapprens överlåtelsevinster av resultatet av sammanslutningens näringsverksamhet behandlas alltid såsom kapitalinkomst. Också beloppet av överlåtelsevinsten som av uttag av ifrågavarande egendom för privat bruk uppkommit för bolaget är kapitalinkomst (CSN 1994/105). Delägarens andel av näringsverksamhetens resultat anses utgöra kapitalinkomst oberoende av nettoförmögenheten upp till det belopp som motsvarar hans andel av ovannämnda överlåtelsevinster. Andelen av överlåtelsevinsterna utgör kapitalinkomstandelens minimibelopp (se ovan, En privat näringsidkares företagsinkomst). Överlåtelsevinst som uppkommit vid överlåtelse av andra anläggningstillgångar, till exempel inventarier, inverkar inte på kapitalinkomstandelens belopp.

Negativ nettoförmögenhet

Om nettoförmögenheten i ett öppet bolag eller i ett kommanditbolag är negativ, uppstår ingen kapitalinkomst på basen av nettoförmögenheten för bolagsmännen i det öppna bolaget eller för de ansvariga bolagsmännen i kommanditbolaget. Hela inkomstandelen utgör för värvsinkomst, om där inte ingår någon försäljningsvinst av anläggningstillgångsfastighet eller -värdepapper. Då beräkningsgrunden för kapitalinkomstandelen bestäms delägarvis och då det faktum att kapitalet blivit negativt under bolagets verksamhetsperiod inte sänker de tysta bolagsmännens insatser, kan den tysta bolagsmannens andel också i dylika fall vara positiv.

Inverkan av räkenskapsperiodens längd

Då kapitalinkomstandelen uträknas såsom en årlig avkastning på nettoförmögenheten, bör längden på sammanslutningens räken skaps period beaktas vid bestämning av en kapitalinkomstandel. En räkenskapsperiod som är längre än 12 månader ökar kapitalinkomstandelen och en räkenskapsperiod som är kortare än 12 månader minskar den.

Förvärvsinkomstandel

Den del av delägarens inkomstandel som överstiger det belopp som beräknats på ovannämnt sätt såsom kapitalinkomst, utgör delägarens förvärvsinkomst.

Tyst bolagsman

Också inkomstandelen för kommanditbolagets tysta bolagsman fördelas i kapital- och förvärvsinkomst. En 18 procents avkastning på hans andel av sammanslutningens nettoförmögenhet av näringsverksamhet vid utgången av föregående skatteår är kapitalinkomst. Intäktsprocenten stiger år 2005 till 20. Den tysta bolagsmannens andel i bolaget utgörs i praktiken av beloppet av hans kapitalinsats.

Näringsverksamhetens nettoförmögenhet

Vid beräkningen av nettoförmögenheten beaktas endast tillgångar och skulder som tillhör näringsverksamheten. Egendom som tillhör en personlig förvärvskälla ingår inte i den nettoförmögenhet som utgör grund för beräkning av kapitalinkomstandelen. Såsom dylik egendom anses exempelvis en byggnad

eller en lägenhet som delägaren har i sitt bruk på grund av sin delägarställning.

Nettoförmögenheten uträknas och tillgångar och skulder värderas på det sätt som avses i i kapitel 3 i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen

Aktier som hör till sammanslutningens näringsförvärvskällla räknas i sin helhet till sammanslutningens nettoförmögenhet av näringsverksamhet, även om en del av dividenden utgör skattefri inkomst.

Angående beräkning av nettoförmögenhet och värdering av tillgångar och skulder, se kapitel 18,.Näringsverksamhetens nettoförmögenhet hos en rörelseidkare och yrkesutövare samt hos en näringssammanslutning.

Fordringar på delägare

Om det i sammanslutningens balansräkning ingår fordringar på delägare, anses dessa fordringar inte utgöra tillgångar i näringsverksamheten då nettoförmögenheten beräknas-(VärdL 15.2 §). Undantagsstadgandet gäller både räntefria och räntebelagda fordringar.

Negativt kapital

En del av sammanslutningens räntekostnader kan inte på grund av negativt eget kapital med stöd av 18.2 § NärSkL avdras från näringsverksamhetens resultat. Det belopp av sammanslutningens skulder som motsvarar det negativa saldot anses ha använts för finansiering av delägarnas privathushåll. Detta belopp är inte näringsverksamhetens skuld som skall avdras vid beräkningen av nettoförmögenheten.

Löner - tillägg till nettoförmögenhet

Enligt 41.6 § ISkL läggs till nettoförmögenheten 30 procent av näringsverksamhetens eller jordbrukets förskottsinnehållningspliktiga löner under skatteåret. Lönesumman som tilläggs bestäms på basis av en tidsperiod som är 12 månader bakåt från utgången av det skatteår, vars inkomstbeskattning det är fråga om. Tilläggandet görs på tjänstens vägnar och den skattskyldige behöver inte yrka på det.

Nettoförmögenhetsandel, vid vilken tidpunkt?

Delägarens kapitalinkomstandel bestäms på basen av den andel som han har av sammanslutningens nettoförmögenhet av näringsverksamhet vid utgången av det föregående skatteåret (40.1 § ISkL).

Delägarbyte

Då delägare överlåter sin bolagsandel, har den influtna vinstandelen vanligen beaktats i överlåtelsepriset. Till inkomsten av andelens överlåtare läggs därför inte någon andel av sammanslutningens inkomst, utan inkomstandelen beskattas som inkomst för den som anskaffat andelen.

Om vinstandelen inte ingår i överlåtelsepriset, utan man kommit överens om att andelens överlåtare får sin andel av räkenskapsperio dens vinst separat, fördelas inkomstandelen mellan den gamla och den nya ägaren i förhållande till ägotiden. För den som under skatteåret överlåtit sin andel i sammanslutningen fördelas inkomstandelen i kapital- och förvärvsinkomst enligt andelen av nettoförmögenheten vid utgången av det föregående skatteåret.

För den som under skatteåret blivit delägare i bolaget utgör inkomstandelen däremot helt och hållet förvärvsinkomst eftersom han inte vid utgången av det föregående skatteåret haft någon andel i bolagets nettoförmögenhet.

Inledande av verksamhet

I lagen finns inte speciella stadganden om inledande av verksamhet för sammanslutningars del. Privat näringsidkares och jordbrukarens kapitalinkomstandel beräknas vid verksamhetens inledande på basis av skatteårets nettoförmögenhetsandel. Samma princip torde kunna tillämpas också på medlemmar i en ny sammanslutning.

Upphörande med verksamhet

Om en näringssammanslutning upphör med sin verksamhet och överlåter alla tillgångar

som tillhör näringsverksamheten under skatteåren 1993-1995, har sammanslutningen inte haft någon nettoförmögenhet vid utgången av skatteåret, på basis av vilken det kunde uppkomma kapitalinkomst. Kapitalinkomst kan också i detta fall uppkomma på grund av överlåtelsevinster av anläggningstillgångsfastigheter och -värdepapper.

Enligt huvudregeln i 40.1 § ISkL bestäms nettoförmögenheten vid tidpunkten för föregående skatteårs utgång, varför upphörande med verksamheten under skatteåret inte påverkar beräkningsgrunden för fastställande av kapitalinkomsten. Kapitalinkomst uppkommer under året för nedläggande av verksamheten också av vinster för överlåtelse av anläggningstillgångsfastigheter och -värdepapper.

Delägarens andel av näringsverksamhetens nettoförmögenhet

Delägarens andel av sammanslutningens nettoförmögenhet på basen av bolagsavtalet, rättas i de fall som avses i 41.4-5 § ISkL, innan det belopp som anses vara kapitalinkomst beräknas på basis av andelen. Kapitalinkomst uppkommer underåret för nedläggande av verksamheten också av vinster för överlåtelse av anläggningstillgångsfastigheter och -värdepapper.

Delägarens bostad

Om det i tillgångarna som tillhör sammanslutningens näringsverksamhet ingår en bostad som delägaren använt som sin egen eller sin familjs bostad under skatteåret, skall värdet av ifrågavarande aktielägenhet eller byggnad avdras från delägarens andel av nettoförmögenheten (41.4 § ISkL). Förutsättning för avdragandet är att bolagsmannen har använt bostaden under det skatteår, skattepliktig inkomst av vilket inkomstandelen är. Bostaden skall ytterligare tillhöra sammanslutningens tillgångar i näringsverksamhet vid utgången av det skatteår för vilket nettoförmögenheten använts för beräkning av kapitalinkomstandelen. Bostaden inräknas i näringsverksamhetens nettoförvärvskälla endast då den används enbart eller ihuvudsak i näringsverksamheten (Se även nedan Privat näringsidkares företagsinkomst, Egendom i delvis användning).

Samma belopp som använts som bostadens värde vid beräkningen av sammanslutningens nettoförmögenhet av näringsverksamhet avdras. Om endast en del av lägenheten eller byggnaden som hör till näringsverksamheten har använts som delägarens bostad, avdras det belopp som motsvarar denna andel.

Eftersom förutsättningen är att bostaden utgör tillgång i bolagets näringsverksamhet, skall värdet av en dylik bostad avdras om den varit i delägarens användning på grund av ett arbetsförhållande. Om bostaden annars är i delägarens användning, hör den inte till sammanslutningens nettoförmögenhet i näringsverksamheten och värdet av bostaden behöver inte avdras från delägarens andel av näringsverksamhetens nettoförmögenhet.

Värdet av en bostad som används av en tyst bolagsman i ett kommanditbolag skall också avdras från hans andel av sammanslutningens förmögenhet, dvs. från bolagsmannens insats innan kapitalinkomstandelen avskiljs.

Skuld för anskaffande av en bolagsandel

En räntebelagd skuld som använts för anskaffande av bolagsandelen avdras från bolagsmans i öppet bolag och ansvarig bolagsmans i kommanditbolag andel av sammanslutningens nettoförmögenhet i näringsverksamheten (41.5 § ISkL). Stadgandet gäller inte kommanditbolagets tysta bolagsman. Belopp som skall avdras är det skuldbelopp som vid utgången av bolagsmannens skatteår använts för anskaffande av bolagsandelen.

Angående skuld för anskaffning av en bolagsandel och räntan på den, se kapitel 12, Andra räntor än räntor som dras av från kapitalinkomsten.

Inkomster av andra förvärvskällor

Personlig förvärvskälla

Sådan inkomst av näringssammanslutningen, som inte tillhör näringsverksamhetens eller

jordbrukets förvärvskälla, såsom till exempel hyresinkomst av en fastighet som inte hör till rörelsen, utgör en personlig förvärvskälla. Delägarens andel av en personlig förvärvskällas inkomst är kapitalinkomst enligt 40.5 § ISkL.

Angående dividender som tillhör en personlig förvärvskälla, se längre fram, Dividender som sammanslutning erhållit samt räntor och vinstandelar som omfattas av GBL.

Räntan på skuld för anskaffande av en i 58.6 § ISkL avsedd bolagsandel avdras inte från delägarens andel av inkomsten från ett öppet bolags eller ett kommanditbolags personliga förvärvskälla. Räntan avdras endast från den inkomstandel som bestäms på basen av inkomsten från en näringsförvärvskälla. Till den del räntorna inte kan avdras från inkomstandelen av en näringsförvärvskälla, avdras de från delägarens kapitalinkomst.

Jordbrukets förvärvskälla

Delägarens andel av sammanslutningens inkomst av jordbruk anses vara kapitalinkomst till ett belopp som motsvarar en 20 procents årlig avkastning beräknad på hans andel av sammanslutningens nettoförmögenhet av jordbruk vid utgången av det föregående skatteåret.

Dividender som hör till förvärvskällan för näringssammanslutningens jordbruk behandlas på samma sätt som dividender som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla. Dividenderna ingår i inkomsten av förvärvskällan för sammanslutningens jordbruk. Dividendens skattefria andel (30 %) dras av från delägarens inkomstandel i enlighet med 5 § 14 punkten i GSL. Se senare Fördelning av inkomst av näringsverksamhetens förvärvskälla, Dividend.

Nettoförmögenheten av jordbruk uträknas på det sätt som avses i kapitel 4 i värderingslagen. Till jordbrukstillgångarna räknas inte penningmedel, fordringar eller en i 31.1 § i värderingslagen avsedd sten-, grus-, ler- och torvtäkt eller annan förmån som tillhör gårdsbruksenheten.

Räntan på skuld för anskaffande av en i 58.6 § ISkL avsedd bolagsandel avdras inte från delägarens andel av ett öppet bolags eller ett kommanditbolags inkomst av jordbruksförvärvskälla. Räntan avdras endast från den inkomstandel som bestäms på basis av näringsförvärvskällans inkomst. Till den del som räntorna inte kan avdras från näringsförvärvskällans inkomstandel, avdras de från delägarens kapitalinkomst.

I bilaga 2 beskrivs fördelningen av näringssammanslutningens inkomst på delägarna i kapital- och förvärvsinkomst.

Räntor på andelskapital och andra rater av vinstutdelningsnatur som en sammanslutning har fått

Räntor på andelskapitalet av näringsverksamhetens eller jordbrukets förvärvskälla som en sammanslutning har fått ingår i näringsinkomsten eller jordbruksinkomsten. Räntor på andelskapitalet beskattas på samma sätt som dividendinkomster och räntornas skattefria andelar dras av per delägare. Privatpersonens och dödsboets skattefria andel om 1 500 euro gäller också för räntor på andelskapital som fåtts via en sammanslutning. Om delägarens inkomstandel inte räcker till att göra avdraget, görs avdraget under de tio följande skatteåren från den skattskyldiges inkomstandel av samma inkomstkälla i samma näringssammanslutning.

Också räntor på andelskapital som ingår i personlig förvärvskälla beskattas på samma sätt som divdendinkomster som omfattas av personlig förvärvskälla, dvs. de fördelas direkt för att beskattas hos delägarna.

15.HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

En privat näringsidkares företagsinkomst

HFD 1979/5065 II 512

K idkade privatläkares yrke i vilket hans hustru U hade utfört medhjälpande arbete genom att verka som mottagningsbiträde. Yrkesinkomsternas sammanlagda belopp var 193 854 mk i vilket ingick en hyresinkomst på 2 928 mk. Skattenämnden fastställde som beskattningsbar yrkesinkomst 173 059 mk och därav som förvärvsinkomst 150 000 mk, varav K:s andel 80 % dvs. 120 000 mk och U:s andel 20 % dvs. 30 000 mk. K sökte ändring och krävde, att som förvärvsinkomstandel skulle betraktas 170 131 mk varav 25 % dvs. 42 533 mk skulle fördelas åt maken. HFD fann, att den beskattningsbara yrkesinkomsten förutom hyresinkomsten var förvärvsinkomst vars storlek fastställdes till 170 131 mk. Makens andel av förvärvsinkomsten skulle inte fastställas till högre belopp än vad för motsvarande arbete hade erlagts åt utomstående person och det belopp om 30 000 mk, som skattenämnden fastställt såsom värdet av U:s arbete har inte visats ha blivit fastställd till för lågt belopp. Den andel av förvärvsinkomsten, som ingår i K:s yrkesinkomst höjdes till 140 131 mk ehuru detta inte påverkade beloppet av den debiterade skatten. Skatteåret 1976.

HFD 1979/5058 II 510

A idkade sjuktransportverksamhet inom 3 kommuners område i Norra Finland. Till transportmaterialen hörde 3 ambulanser och 1 taxi. A verkade själv som chaufför i heldagssyssla och hade i sin tjänst 3 arbetstagare, åt vilka i löner erlagts 74 077 mk. Verksamheten sköttes från en alarm- och dejourcentral i anslutning till A:s egnahemshus så, att A:s hustru skötte om dejoureringen dygnet runt. A:s hustru hade dessutom skött om löneuträkningen, faktureringen, vilken omfattade 90 % av omsättningen, och övriga kontorsarbeten. A yrkade på, att hela resultatet av förvärvsverksamheten 76 070 mk skulle betraktas som förvärvsinkomst och fördelas mellan makarna i förhållande till deras arbetsinsats så, att som A:s andel skulle betraktas 60 % och som hustruns andel 40 %. HFD fann, att förvärvsinkomstens andel icke skulle fastställas till högre än 60 000 mk. Förvärvsinkomsten skulle, med beaktande av de arbeten makarna utfört och deras arbetsinsats fördelas sålunda, att som A:s andel skulle betraktas 42 000 mk och som hustruns andel 18 000 mk. Skatteåret 1976.

HFD 1984/5566 II 619

Yrkande som skattskyldig framfört först hos länsrätten om fördelning av gårdsbrukets förvärvsinkomst mellan makarna godkändes, enär yrkandet tidigare inte framförts på grund av uppenbart misstag och den skattskyldige inte blivit hörd i samband med skatteberedningen.

Företagsinkomst för en jordbruksidkare

CSN 1994/17

Vid uträkning av jordbrukets nettoförmögenhet beaktas inte husdjur som hålls för mjölkproduktion och uppfödning av gödboskap. Skulderna som hänför sig till anskaffningen av djur beaktas däremot med i 149 § 2 mom. ISkL avseddda begränsningar vid uträkning av nettoförmögenhet. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

CSN 1994/96

Makarna A och B hade skänkt en lägenhet åt sina barn år 1989 samt idkat jordbruk på den. A och B hade i gåvobrevet förbehållit sig en under de bådas livstid fortgående besittningsrätt till den efterskänkta lägenheten inklusive bl.a. rätten till uthyrning av åkrar och byggnader. Åkrarna av lägenheten hade uthyrts. B hade avlidit år 1991. A och B hade haft ett inbördes testamente, till vilket A hade hänvisat endast till besittningsrättens del. B:s dödsbo hade inte skiftats. Med beaktande av stadgandet i 8 § 1 mom. 2 punkten förmögenhetsskattelagen och förhållandena ansågs det, att A idkade jordbruk på lägenheten. Lägenhetens åkrar, hushållsbyggnader och lant-

bruksmaskiner ansågs höra till nettoförmögenheten av A:s jordbruk. Värdena av jordbruksjord, produktionsbyggnader och lantbruksmaskiner bestämdes enligt stadgandena om gårdsbrukslägenhets förmögenhet i förmögenhetsskattelagens kapitel 5. Jordbrukets resultat beaktades efter avdragandet av de tidigare årens fastställda förluster som företagsinkomst som skall fördelas vid uträkning av A:s förvärvs- och kapitalinkomst. Företagsinkomsten som skall fördelas betraktades såsom kapitalinkomst upp till det belopp som motsvarade den årliga avkastningen på 15 procent, som uträknats för till jordbruket vid utgången av skatteåret 1993 hörande nettoförmögenhet. Skatteåret 1993.

CSN 1994/111

En bostadsbyggnad, som jordbrukare A byggt för uppfyllandet av sin sytningsplikt och som var belägen på en gårdsbrukslägenhet samt som A överlåtit till föräldrarna för bostadsändamål, ansågs vara i privatbruket och alltså inte höra till jordbrukstillgångarna. Fastighetsskatten, som hänför sig till ifrågavarande bostadsbyggnad, var inte en avdragbar utgift för jordbruket. Av det kapitaliserade värdet av sytningsplikten utgjorde skuld för jordbruket den del av den överlåtna egendomens hela värde, som motsvarade den till jordbruket hörande förmögenhetens värde vid ett lägenhetsköp, villkoret för vilket sytningsplikten var. Skatteåret 1993.

CSN 1997/202

Jordbrukaren A hade odlat lägenhten han ägde från och med år 1993. Lägenheten omfattade 44 ha åker och 47 ha skog. Lägenheten hade i slutet av 1997 ca 370 000 mk jordbrukets skulder, av vilket belopp långfristiga skulder var ca 210 000 mk. Beloppet av A:s kapitalinkomst för skatteåret 1998 beräknas på basis av nettotillgångarna i slutet av 1997. Om A framställer yrkandet innan beskattningen för år 1998 blir färdig, skall man vid beräkningen av nettotillgångarna i hans jordbruk inte dra av ett belopp som motsvarar 50 procent av jordbrukets långfristiga räntebelagda skulder i slutet av år 1997, likväl högst 500 000 mark.

En beskattningssammanslutnings inkomst

HFD 1979/665 II 504

Delägarna i fastighetssammanslutning, far och son, hade avtalat, att fadern, som bebodde fastigheten och underhöll den samt betalade därav föranledda kostnader ensam erhöll samtliga inkomster av fastigheten under skatteåret. Enär sonen sålunda inte hade i 15 § 1 mom. IFSkL avsedd andel i sammanslutningens inkomster, skulle av sammanslutningens inkomst under skatteåret inte någon del räknas som hans inkomst. Skatteåret 1975. IFSkL 15 § 1 mom. och BeskattningsL 100 a §.

HFD 1983/1385 II 510

Fyra skattefria föreningar hade i form av sammanslutning idkat en med förplägnadsrörelse jämförbar personalmatsalsverksamhet. Sammanslutningen var inte, oberoende av syftet med föreningarnas verksamhet, ett i 13 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund. Resultatet av den näringsverksamhet som idkats i form av sammanslutning skulle fastställas på sätt som i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet är stadgat. Den åt sammanslutningen fastställda beskattningsbara inkomsten borde vid den ordinarie beskattningen ha fördelats att bli beskattad som delägarnas inkomst. Fördelandet av inkomsten på delägarna kunde inte utföras, emedan den beskattning jämte debitering som påförts sammanslutningen upphävts till följd av sammanslutningens besvär. Likaså D: 2568/21/82. IFSkL 13 och 15 § samt BeskattningsL 100 a §.

HFD 1984/1967 II 553

Maka till delägare i lantbrukssammanslutning, som arbetat på brukningsenheten, betraktades inte som sammanslutningens delägare, enär hon inte hade någon del i sammanslutningens förmögenhet. Skatteåret 1980. Omröstning 3-1.

HFD 1986/2184 II 538

A och B hade ägt två gårdsbrukslägenheter så att båda separat ägde hälften. B hade dött under skatteåret. A och B:s dödsbo hade under skatteåret sålt lägenheterna med sådana villkor att

köparen i pengar skulle erlägga till delägarna i B:s dödsbo sammanlagt 400 000 mk och till A vissa pensionförmåner, vilkas penningvärde hade ansetts uppgå till 53 600 mk. Skattenämnden betraktade såsom sammanslutningens inkomst bl.a. 18 549 mk som erhållits såsom inkomst av maskiner vilka sålts i samband med köpet och såsom inkomst av djur 34 731 mk, dvs. sammanlagt 53 280 mk. Skattenämnden fördelade sammanslutningens gårdsbruksinkomst att beskattas såsom delägarnas inkomst varvid de beskattades för hälften var.

Länsrätten ansåg med anledning av A:s besvär att hans andel av köpesumman bestämdes enligt vilken andel pensionsförmånen om 53 600 mk utgjorde av den totala köpesumman för lägenheten, 453 600 mk. A:s andel var således även av köpesumman för maskinerna och djuren denna, dvs. 6 295 mk. Återstoden av sammanslutningens inkomst fördelade länsrätten i enlighet med den grund som använts vid beskattningen.

HFD konstaterade med anledning av B:s dödsbos besvär att delägarna hade ägt båda hälften av lägenheterna. Vid de tidigare beskattningarna av sammanslutningen hade inkomsten från lägenheten delats i enlighet med deklarationerna så att båda delägarna fick hälften. Trots att delägarna då de sålde lägenheterna hade avtalat om fördelning av köpesumman på ett sätt som avvek från det ovan nämnda, skulle sammanslutningens inkomst inte uteslutande på grundval av det villkor som gällde fördelningen av köpesumman fördelas mellan delägarna med avvikelse från den fördelningsgrund som iakttagits. Då för detta inte heller har visats någon annan fördelningsgrund, upphävde HFD länsrättens utslag och bringade den beskattning som skattenämnden verkställt i kraft. Skatteåret 1981. Omröstning 3-2.

HFD 1989/2325 B 533

Faktumet att delägarna i en sammanslutning hade olikstora skulder till följd av anskaffning av sammanslutningsandel och olikstora ränteutgifter med anledning av dessa skulder inverkade inte på hur sammanslutningens inkomst och förmögenhet skulle fördelas och beskattas som inkomst och fömögenhet för delägarna.

CSN 1987/310

En av de tre delägarna i en lantbrukssammanslutning ämnade under skatteåret avstå från sin andel i sammanslutningen medan de övriga skulle fortsätta verksamheten för sammanslutningens räkning. Sammanslutningen blev inte med anledning av detta en annan sammanslutning. Sammanslutningens inkomst fördelades såsom inkomst för de delägare som hört till sammanslutningen under skatteåret i proportion till deras andelar med beaktande av ägandetiderna. Skatteåret 1987.

En näringssammanslutnings inkomst

HFD 1986/705 II 546

Ett kommanditbolags verksamhet hade vid beskattningen ansetts ha bedrivits såsom sammanslutning i enlighet med 15 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och sammanslutningens resultat hade beskattats såsom dess delägares inkomst. Emedan sammanslutningsdelägarens make inte var delägare i sammanslutningen kunde honom inte tilldelas ens en del av den del av sammanslutningens resultat som ansetts såsom förvärvsinkomst. Skatteåret 1982.

HFD 1988/5109 B 591

De tysta bolagsmännen i ett kommanditbolag hade fått en avsevärd mycket större vinstandel än vad de enligt bolagsavtalet hade varit berättigade till. I ärendet hade inte företetts särskilda skäl för att man vid vinstutdelningen hade avvikit från det skriftliga bolagsavtalet. De tysta bolagsmännen hade arbetat i bolaget, för vilket till dem hade betalts lön. Då det dessutom beaktades att den ansvarige bolagsmannen enligt det skriftliga bolagsavtalet hade rätt att fritt disponera över den del av vinsten som inte hörde till de tysta bolagsmännen, och då han utan vederlag hade avstått från sin vinstandel till förmån för de tysta bolagsmännen, skulle skillnaden mellan de utdelade vinstandelarna och den vinstandel som motsvarade bolagsavtalet anses som gåva.

CSN 1989/276, HFD 1989/4255

A med en andel på 8/10, B men en andel på 1/10 och C med en andel på 1/10 hade varit ansvariga bolagsmän i ett kommanditbolag i början av räkenskapsperioden. D hade varit en tyst bolagsman. B utträdde ur bolaget under räken-

skapsperioden och till honom betalades då 25 000 mark som vinstandel till följd av överskridningen av målresultatet. Bolagsmännen hade kommit överens om att fördela bolagets bokföringsvinst så att den resterande bokföringsvinsten, efter det att den andel som hade betalats till B och D hade avdragits från bokföringsvinsten, fördelades mellan A, Q och C på basen av ägarandelarna och överskridningen av målresultatet. Hälften av bolagets beskattningsbara inkomst fördelades och beskattades som inkomst för delägarna på så sätt att hälften av den vinstandel som beräknades som ränta och som den tysta bolagsmannen på basen av bolagsavtalet erhållit från bolaget lades till hans andra skattepliktiga inkomster. Den resterande delen av denna hälft av beskattningsbar inkomst lades till de skattepliktiga inkomsterna för de bolagsmän som varit ansvariga bolagsmän i bolaget under skatteåret i den proportion som de enligt avtalen om vinstudelningen som ingåtts mellan delägarna var berättigade till bolagets vinst. Skatteåret 1989.

CSN 1989/101

A och B var ansvariga och C och D tysta bolagsmän i ett kommanditbolag. C hade investerat 10 000 mark och D 50 000 mark i bolaget. Av bolagets andelar ägde A 60, B 20 och D 20 andelar. Bolagsmännen hade ingått ett avtal om att bolagets vinst på 120 000 mark skulle fördelas så att C skulle få en avkastning på 25 procent för sin insats och att resten av vinsten skulle fördelas mellan de övriga delägarna i proportion till deras bolagsandelar. Kommanditbolagets beskattningsbara inkomst. 126 000 mark fördelades mellan bolaget och delägarna så att 63 000 mark beskattades som bolagets inkomst. Till C:s skattepliktiga inkomster lades 1 250 mark, till A:s skatteplik tiga inkomster 37 050 mark, till B:s skattepliktiga inkomster 12 350 mark och till D:s skattepliktiga inkomster 12 350 mark. Skatteåret 1989.

CSN 1994/105

Kb A:s ansvariga bolagsmän X och Y hade som avsikt att ta en av bolaget ägd industrihall, som varit i näringsverksamhetens användning, som privatuttag från bolaget. Avsikten var samtidigt att överföra även avtalet om tomthyror till ansvariga bolagsmän. Om det i samband med en överlåtelse som förverkligats såsom privatuttag skulle uppkomma i inkomstskattelagen avsedd överlåtelsevinst, ansågs bolagets företagsinkomst, som skall fördelas, som kapitalinkomst oberoende av bolagets nettoförmögenhet upp till det belopp som motsvarar skillnaden mellan överlåtelsepriset av industrihallen och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften till den del som därav inte bildas en i 43 § NärSkL avsedd återanskaffningsreservering. Skatteår 1994.

HFD 1997/1354 B

A var tyst bolagsman i ett kommanditbolag vars ansvariga bolagsman avled 3.4.1992. Enligt bolagsavtalet skulle vinstfördelningen ske sålunda, att den tysta bolagsmannen fick 25 % av bolagets vinst medan resterande delen tillföll den ansvariga bolagsmannen. I beskattningen fördelades av hälften av bolagets beskattningsbara inkomst för räkenskapsperioden 1.3.1991- 29.2.1992 för beskattning som A:s inkomst 142.543 mk och 95.879 mk av näringsverksamhetens resultat för bolagets räkanskapsperiod 1.3.1992- 28.2.1993. A yrkade på att belopp som fogats till hans inkomst som vinstandelar skulle avföras med den grund, att han inte fått dem och skulle inte heller få dem på grund av att verksamheten av bolaget som saknade betalningsförmåga hade lagts ned. A hade förblivit utan enligt bolagsavtalet utgående vinstandelar om sammanlagt 308 523,15 mk, vilket belopp innefattade de totala vinstandelarna för räkenskapsperioder som utgått 29.2.1992 och 28.2.1993.

Länsrätten, vars beslut högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll, förkastade A:s besvär och yttrade i sitt avgörande, att beskattningsbar inkomst som för skatteåret 1992 fastställts för kommanditbolaget var 1 140 347 mk och dess på bokföringen basernade vinst 782 111 mk. Bolagets resultat av näringsverksamhet för skatteåret 1993 var 383 591 mk och den på bokföringen baserande vinsten för ifrågavarande året 413 934 mk. Då man tog i beaktande, att tyst bolagsmans vinstandel hade överenskommits att utgå på samma sätt som den ansvariga bolagsmannens vinstandel, skulle A, som inte hade påstått ha avstått från sin andel som tyst bolagsman, i samband med bestämmandet av inkomstandelen behandlas på samma sätt som den ansvariga bolagsmannen. Den omständighet, att

bolaget inte hade till A delat ut inkomst som influtit för honom under skatteåret hade ingen betydelse i beskattningen. Den inkomstandel som för skatteåret 1992 skulle fastställas för A skulle på grund av det överenskomna sättet för bestämmandet av vinstandelen ha beräknats på basis av bolagets beskattningsbara inkomst och inte med den på bokföringen baserande vinstandelen som grund. Skatteår 1992 och Skatteår 1993.

HFD 2000/1989

Kommanditbolagets bolagsavtal hade under räkenskapsperioden 1.4. 1993-31.3.1994 ändrats 28.2.1994 så, att bolagets ansvariga bolagsman hade blivit tyst bolagsman. Bolagets tysta bolagsmän, som var söner till den före detta ansvariga bolagsmannen, hade samtidigt blivit bolagets nya ansvariga bolagsmän. Enligt det nya bolagsavtalet skall vinsten som fås av bolagets affärsverksamhet användas så, att till den tysta bolagsmannen betalas först 15 %:s årlig ränta på den insats som han placerat i bolaget. Ansvariga bolagsmän delar därefter på den resterande vinsten. Bolagsmän hade efter skatteårets slut givit tilläggsförklaring om, att avsikten hade från första början varit att bolagets inkomst för skatteåret 1994 fördelas helt och hållet mellan bolagets nya ansvariga bolagsmän efter att den tysta bolagsmannens räntesats motsvarande andel skiljts åt. Vid beskattningen fördelades kommanditbolagets resultat mellan bolagsmän så, att fadern behandlades 11 månader som ansvarig bolagsman och en månad som tyst bolagsman och sönerna behandlades motsvarigt 11 månader som tysta bolagsmän och en månad som ansvariga bolagsmän. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, med beaktande av avsikten med ändring av bolagsavtalet och den verkliga med bolagsavtalet överensstämmande vinstfördelningen mellan bolagsmän, att bolagets inkomst skulle vid inkomstbeskattningen fördelas för hela räkenskapsperioden på sätt som bolagsmän anmält, alttså mellan de nya ansvariga bolagsmän efter att den tysta bolagsmannens räntesats motsvarande andel skiljts åt. Skatteår 1994.

16. FÖRLUSTER

ALLMÄNT

De materiella stadgandena om förlustutjämning ingår i ISkL (1535/92) och stadgandena om förfarandet i BFL (1558/95).

FASTSTÄLLANDE AV FÖRLUST PER INKOMSTSLAG OCH FÖRVÄRVSKÄLLA

Förlust fastställes per inkomstslag och förvärvskälla. En fysisk persons, såsom en löntagare och en pensionär, samt ett dödsbos inkomstslag utgörs av förvärvsinkomstslag och kapitalinkomstslag. Förlust kan fastställas inom bägge inkomstslagen.

Fastställd förlust för kapitalinkomstslag får inte dras av från förvärvsinkomsterna och fastställd förlust för förvärvsinkomstslag får inte dras av från kapitalinkomsterna.

Förvärvskällor är näringsverksamhetens förvärvskälla, jordbrukets förvärvskälla och personlig förvärvskälla av annan verksamhet. Om en fysisk person bedriver näringsverksamhet eller idkar jordbruk, kan för hans del fastställas förlust från näringsverksamhetsförvärvskällan eller jordbrukförvärvskällan, till den del förlusten inte överförts att avdras från kapitalinkomsterna.

Även för ett dödsbo kan förlust från näringsverksamhet eller jordbruk fastställas till den del denna inte överförts att avdras från kapitalinkomsterna.

En näringssammanslutnings och ett samfunds förluster fastställs per förvärvskälla. Förvärvskällorna utgörs av förvärvskällor som hänför sig till näringsverksamhet och gårdsbruk, samt personlig förvärvskälla (förvärvskälla av annan verksamhet).

Förlust, fastställd inom kapitalinkomstslaget, kan inte dras av från förvärvsinkomsterna och förlust, fastställd inom förvärvsinkomstslaget, kan inte dras av från kapitalinkomsterna. Förlust, fastställd för näringsverksamhet, kan inte dras av i jordbruksförvärvskällan och tvärtom. Fastställd förlust från näringsverksamhet eller jordbruk kan inte senare heller dras av från kapitalinkomsterna. Upphörande med näringsverksamhet eller jordbruk utgör ett undantag (se senare i texten, Förlust som härrör av jordbruksinkomstkälla och Näringsförluster).

Näringssammanslutningens och samfundets förluster fastställs per förvärvskälla. Förlust kan inte överföras för att dras av i näringssammanslutningsdelägarens eller samfundsdelägarens egen beskattning.

Förluster fastställs då beskattningen verkställs och i samband med ansökan om ändring i beskattningen(GSL 26e .2 §) .

De för inkomstslagen och förvärvskällorna fastställda förlusterna dras av under de följande 10 skatteåren i den ordning som de uppkommit (ISL 117.2 §). Fastställd förlust avdras alltid då beskattningsbar inkomst uppkommit; också då skatt inte påförts på grund av den beskattningsbara inkomstens ringa belopp.

ÖVERLÅTELSEFÖRLUST

Överlåtelseförlust, som uppstår vid försäljning av i ISkL avsedd egendom, dras av från överlåtelsevinster från försäljning av egendom. Överlåtelseförlust kan avdras under skatteåret och de därpå följande fem skatteåren (HFD 2007:54).

EN FYSISK PERSONS FÖRLUSTER

Fysiska personers och dödsbons inkomst indelas i två inkomstslag, nämligen kapitalinkomst och förvärvsinkomst. (ISkL 29.2 §)

Förlust inom förvärvsinkomstslaget

UTGIFTER FÖR INKOMSTENS FÖRVÄRVANDE

Enligt 118.2 § ISkL avses med en fysisk persons förlust inom förvärvsinkomstslaget det belopp varmed summan av den skattskyldiges

avdrag för förvärvsinkomsternas förvärvande och bibehållande under skatteåret överstiger beloppet av hans skattepliktiga förvärvs inkomster.

De avdrag som vid stats- och kommunalbeskattningen görs från nettoförvärvsinkomsten är inte utgifter för inkomstens förvärvande eller bibehållande. Sådana avdrag är bl.a. pensionsinkomstavdraget och sjöarbetsinkomstavdraget . Dessa beaktas inte när förlust inom förvärvsinkomstslaget fastställs.

Obligatoriska försäkringspremier

De i 96 § ISkL avsedda obligatoriska försäkringspremierna är inte utgifter som härrör av inkomstens förvärvande eller bibehållande. Obligatoriska försäkringspremier dras av till den del nettoförvärvsinkomsten räcker till. De beaktas inte när förlust inom inkomstslaget fastställs.

Förlust vid både stats- och kommunalbeskattningen

Förlust inom förvärvsinkomstslaget fastställs separat vid stats- och kommunalbeskattningen eftersom beräkningen av skatteårets för värvsinkomst och skatteårets inkomst i kommunalbeskattningen skiljer sig från varandra. Förvärvsinkomstslagets fastställda förluster dras av från skatteårets förvärvsinkomster, varför förluster vid statsbeskattningen och förluster vid kommunalbeskattningen årligen även dras av till olika belopp.

Förlust inom förvärvsinkomstslaget fastställs separat för vardera maken och för deras minderåriga barn. Den förlust som för var och en fastställts, kan inte dras av från någon annan familjemedlems förvärvsinkomster.

Avdrag av förlust inom förvärvsinkomstslaget

En fysisk persons förlust inom förvärvsinkomstslaget dras vid statsbeskattningen av från skatteårets förvärvsinkomster vid statsbeskattningen. Vid kommunalbeskattningen avdras förlusten inom förvärvsinkomstslaget från skatteårets inkomster vid kommunalbeskattningen (ISkL 118.1 §). Fastställda förluster dras således av från förvärvsinkomsterna, om sådana finns kvar efter de avdrag som gjorts från dem.

Ett dödsbo anses ha rätt att dra av förlust inom sitt förvärvsinkomstslag, trots att detta ej nämnts i 118.1 § ISkL.

Förlust inom kapitalinkomstslaget

Då det sammanlagda beloppet på fysisk persons eller dödsboets avdrabara utgifter för inkomstens förvärvande, ränteutgifter och näringsverksamhetens och jordbrukets förluster under skatteåret vilkas avdragande från kapitalinkomsterna påyrkats överskrider de sammanlagda kapitalinkomsterna, uppkommer det av det resterande beloppet kapitalinkomstslagets underskott (ISL 60 §). Den skattskyldige får på grund av det uppkomna underskottet av kapitalinkomstslag göra från skatten en s.k. underskottsgottgörelse (se närmare om underskottsgottgörelse i kapitel 12).

Enligt 60.2 § ISkL fastställs förlust som hänför sig till kapitalinkomstslaget till den del underskottet inte har beaktats som avdrag från skatten (underskottsgottgörelse). Underskottsgottgörelse förblir oavdragen antingen på grund av att de skatter som fastställts på förvärvsinkomsterna inte räcker till för att göra avdraget, eller på grund av att den beräknade underskottsgottgörelsen överstiger det i lagen nämnda maximibeloppet för underskottsgottgörelse.

Premier för en frivillig individuell pensionsförsäkring dras av enligt ISL 60.3 § från kapitalinkomster sedan utgifterna för inkomstens förvärvande, ränteutgifterna och de näringsverksamhetens och jordbrukets förluster vilkas avdragande har påyrkats har dragits av. Om avdragen är större än kapitalinkomsterna, avdrar man från skatten på förvärvsinkomsterna en s.k. särskild underskottsgottgörelse. Kapitalinkomstslagets förlust fastställs inte på grund av försäkringspremier.

Förlusten uträknas på följande sätt:

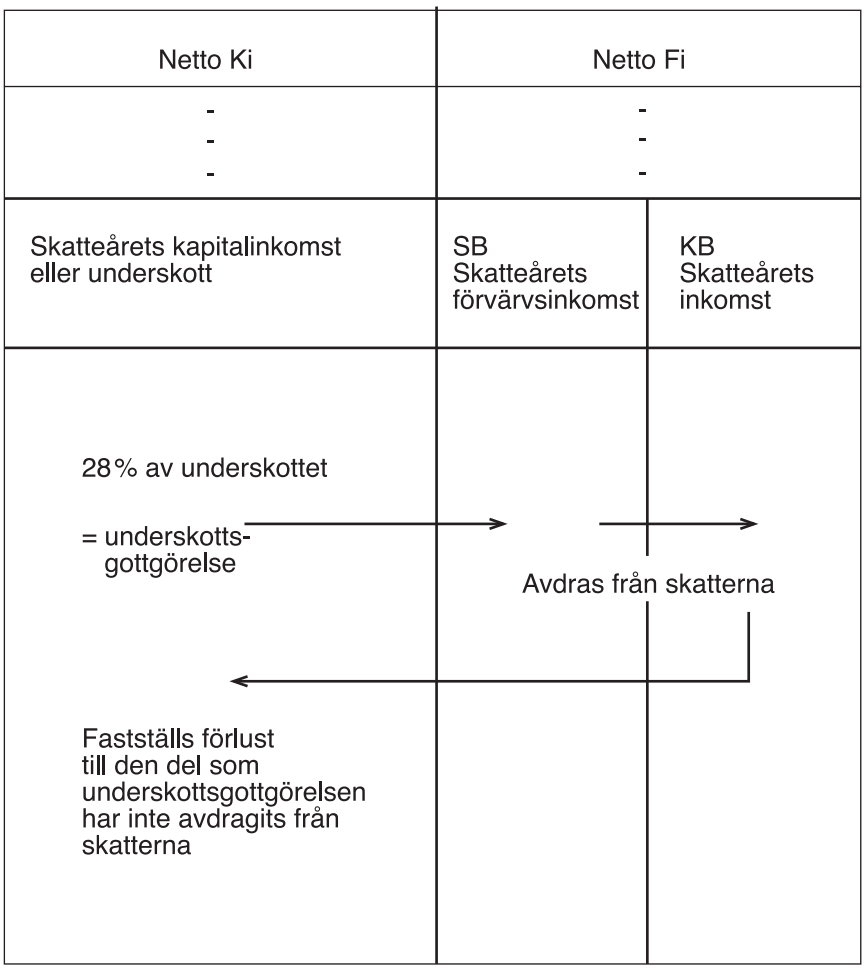
	Kapitalinkomstslag
+	Kapitalinkomster
-	Utgifter för inkomstens förvärvande
-	Den del av näringsverksamhetens och jordbrukets förluster under skatteåret, vilkas avdragande från kapitalinkomster har påyrkats
-	Räntor
=	Underskott
-	Underskott som dragits av såsom underskottsgottgörelse från skatt på förvärvsinkomster
=	Förlust

Förlust som fastställts inom kapitalinkomstslaget dras för de följande tio skatteåren av från skatteårets kapitalinkomst (ISL 118.3 §). Skatteårets kapitalinkomst erhålles när från kapitalinkomsterna avdragits utgifter för inkomstens förvärvande, näringsförlust och jordbruksförlust, andel av en beskattningsammanslutnings jordbruksförlust samt räntor.

Förlust inom kapitalinkomstslaget har i sin helhet behandlats i kapitel 12, Avdrag från kapitalinkomsterna och underskottsgottgörelse.

SCHEMA FÖR FASTSTÄLLANDE AV KAPITALINKOMSTSLAGETS FÖRLUST

ISkL



ENSKILD NÄRINGSIDKARES FÖRLUSTER

Förlust av näringsverksamhet

Enligt 119.2 § ISL avses med näringsförluster ett enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet uträknat förlustresultat. Näringsverksamhetens förlust kan fastställas för förvärvskällan eller överföras för att dras av från kapitalinkomsterna.

Till näringsverksamhetens förvärvskälla hör förutom yrke och rörelse även näringsverksamhetens inkomstandel som har fåtts från en näringssammanslutning. Från näringsverksamhetens inkomstandel kan således dras av den förlust som för skatteåret eller för tidigare år har fastsällts för yrke eller rörelse. Förlusten dras av innan inkomstandelen indelas i förvärvs- och kapitalinkomst.

Fastställande av förlust inom förvärvstkällan

En näringsförlust fastställs inom förvärvs av näringsverksamhet såvida det inte yrkats, att den skall överföras till kapitalinkomstslaget. Förlusten avdras under de tio följande skatteåren från näringsverksamhetens resultat (ISkL 119.1 §). Ett skatteår är den räkenskapsperiod eller de räkenskapsperioder, som har utgått under skatteåret. Då tio års tid för avdragende av förluster räknas ut, beaktar man inte sådana kalenderår under vilka en räkenskapsperiod inte har avslutats (CSN 2005/88, HFD 2006/824: ingen ändring).

Avdrag av skatteårets förlust från kapitalinkomsterna

Den som bedriver näringsverksamhet kan välja om han överför näringsverksamhetens förlust för skatteåret för att delvis eller i sin helhet dras av från hans kapitalinkomster (ISkL 59.1 §).Yrkande på avdrag skall göras före den ordinarie beskattningen har slutförts.

Skatteårets näringsförlust dras av från kapitalinkomsterna efter utgifterna för inkomstens förvärvande, men före räntorna.

En förlust för skatteåret, som överförts för att dras av från kapitalinkomsterna, beaktas vid uträkningen av underskott och underskottsgottgörelse. Förlusten tas även i beaktande när förlust för kapitalinkomstslaget fastställs.

Fastställd förlust av näringsverksamhet kan inte senare dras av från kapitalinkomsterna. Avslutar man näringsverksamheten, utgör detta ett undantag (se senare i texten under rubrik, En företagare upphör med sin näringsverksamhet).

Exempel

Näringsidkaren har under skatteåret 2011 förlust av näringsverksamhet 5 000 euro, vars avdragande i beskattnignen begärs.

Beskattningsbar inkomst beräknas på följande sätt:

KI		FI	
		+ lön	15 000
- Untgifter för inkomstens förvärvande	2 000		
- Näringsverksamhetens förlust	5 000		
- Räntor på bostadslån	5 000		
= Underskott	12 000	= Skatteårets förvärvsinkomst	15 000

Den kalkylerade underskottsgottgörelsen är 3 360 euro (12 000 x 28 %). Underskottsgottgörelsens maximibelopp är 1 400 euro, som näringsidkaren från skatterna som påförts på hans eller hennes löneinkomster (5 000 euro). Eftersom hela underskottet inte kan dras av från skatterna såsom underskottsgottgörelse, blir kapitalinkomstslagets förlust 7 000 euro (12 000 - 100 x 1 400).

Företagarmakar

Om makarna gemensamt bedriver näringsverksamhet, har de rätt att yrka på att skatteårets förlust av näringsverksamheten, delvis eller i sin helhet, dras av från deras kapitalinkomster. Yrkandet skall framställas innan beskattningen slutförts. Makarnas yrkanden skall överensstämma med varandra. Den förlust, som skall dras av från kapitalinkomsterna, fördelas mellan makarna i förhållande till deras arbetsinsatser (ISkL 59.2 och 14.2 §). Arbetsinsatserna anses vara lika stora, såvida annat inte har visats.

Exempel

En äkta make bedriver tillsammans med sin fru en detaljhandel. Detaljhandeln gav upphov till en förlust på 15 000 euro. Dessutom ägde makarna hälften var av en affärslägenhet som var uthyrd. Denna inbringar sammanlagt 15 000 euro i hyresinkomster. De utgifter som hänför sig till hyresinkomsten är 2 000 euro. Makarna yrkar att 6 000 euro av näringsförlusten skall dras av från deras kapitalinkomster. Ingendera maken har förvärvsinkomster.

Beskattningen skatteåret 2011

	Mannens beskattning KI	Hustruns beskattning KI
+ Hyresinkomster	7 500	7 500
- Utg. för ink. förv.	1 000	1 000
= Nettokapitalinkomst	6 500	6 500
- Näringsförlust	3 000	3 000
= Skatteårets kapitalinkomst	3 500	3 5000

Makarna påförs skatt enligt skattesatsen 28 %

Inom näringsinkomstkällan fastställs en förlust på 9 000 euro.

En företagare upphör med sin näringsverksamhet

En enskild näringsidkare eller ett dödsbo har möjlighet att dra av de förluster, som fastställs inom näringsinkomstkällan, om förlusterna, på grund av att näringsverksamheten upphör, annars förblev oavdragna (ISkL 121 §). Detta utgör ett undantag till huvudregeln, enligt vilken inom inkomstkällan fastställd förlust, inte längre kan överföras för att dras av från kapitalinkomsterna. En fastställd förlust för näringsverksamheten dras av från skatteårets kapitalinkomster, medan skatteårets förlust av näringsverksamhet dras av från nettokapitalinkomsten.

Om företagaren senare på nytt börjar bedriva rörelse eller utöva yrke, avdras de förluster som fastställts inom näringsinkomstkällan från inkomstkällan av den nystartade rörelsen eller det nystartade yrket.

Den generella avdragstiden på 10 år för förluster förlängs inte på grund av att inkomstkällans fastställda förlust, när verksamheten upphör, överförs för att dras av från skatteårets kapitalinkomst.

Exempel

För A har skatteåret 2008 fastställts en förlust om 10 000 euro inom jordbruksinkomstskällan.

A upphör med att bedriva jordbruk skatteåret 2009. Jordbruket har ännu skatteåret 2009 förorsakat en förlust på 2 000 euro. A yrkar på att den skall dras av från hans kapitalinkomster (3 000 euro). Efter att förlusten avdragits kvarstår 1 000 euro som skatteårets kapitalinkomst. Förlust för år 2008 kan ännu avdras 1 000 euro från 2009 års kapitalinkomst (HFD 2010/3091).

Skatteåret 2010 är A:s kapitalinkomst under skatteåret 2 000 euro, från vilken han drar av 2000 euro i jordbruksinkomstkällans förlust för år 2008.

Skatteåret 2011 börjar A igen bedriva jordbruk. Jordbrukets resultat är 7 000 euro. Från skatteåret 2008 kvarstår fortfarande 7 000 euro som en oavdragen förlust som A nu 2011 drar av från jordbrukets resultat. Det kvarstår inte någon företagsinkomst som skall fördelas.

Makar lägger ned sin näringsverksamhet

Om makarna avslutar den näring de gemensamt bedrivit, får de även dra av förluster som

fastställts för näringsverksamheten från sina kapitalinkomster (ISkL 121.2 §). Förlusterna delas mellan makarna i förhållande till deras arbetsinsatser under det år då den gemensamma verksamheten avslutades.

Om makarna omedelbart var för sig eller gemensamt fortsätter att bedriva näringsverksamhet, får de dra av sin del av förlusterna från den gemensamt bedrivna näringsverksamheten från resultatet av den på nytt inledda näringsverksamheten. Den nya näringsverksamheten skall inledas omedelbart.

EXEMPEL

Makarna har upphört att bedriva en livsmedelsaffär och jämt mellan sig delat den förlust på 50 000 mk som denna gett upphov till. Frun börjar omedelbart att utöva yrke som sömmerska. Hon kan dra av sin andel av livsmedelsaffärens förlust (25 000 mk) från resultatet av sömmerskeyrket. Mannen drar av sin andel av förlusten (25 000 mk) från sina kapitalinkomster under den återstående tiden för avdrag av förluster.

SKOG I NÄRINGSVERKSAMHET

En skogslägenhet hör till näringsverksamhetens förvärvskälla, om den uteslutande eller huvudsakligen används för ändamål, som direkt eller indirekt främjar näringsverksamheten (NärSkL 53 §). Endast undantagsvis hör en enskild näringsidkares skog till hans förvärvsverksamhet.Om skogen likväl räknas till näringsverksamhetens förvärvskälla, behandlas inkomsterna för försäljning av virke och utgifterna som föranletts av skogen i enlighet med bestämmelserna i NärSkL. Även om det under ett visst år hade uppkommit endast utgifter av skogen, avdrar man dem från näringsverksamhetens inkomster. Skogsavdrag eller utgiftsreservering (ISL 55 och 111 §) kan inte göras för skog som hör till näringsverksamheten.

JORDBRUKSIDKARES FÖRLUSTER

Förlust av jordbrukets förvärvskälla

Enligt 119.2 § ISkL avses med jordbruksförlust ett enligt inkomstskattelagen för gårdsbruk uträknat förlustresultat. Jordbrukets nettoresultat uträknas per gårdsbruksenhet. Gårdsbruksenheternas nettoresultat sammanställs till ett resultat av jordbruk. Resultatet av jordbrukets förvärvskälla kan vara positivt eller negativt.

Jordbruksförlust uträknas enligt följande schema:

Gårdsbruksenhet 1 + jordbrukets inkomster - jordbrukets utgifter - lägenhetsvisa avdrag (t.ex. utjämningsreservering)		Gårdsbruksenhet 2 + jordbrukets inkomster - jordbrukets utgifter - lägenhetsvisa avdrag
	= jordbrukets nettoinkomst eller negativa nettoinkomst (enheternas resultat har sammanräknats) - jordbrukets räntor (alla gårdsbruksenheter)	
	= vinst/förlust av jordbruket	

Skatteårets jordbruksförlust kan behandlas på följande två sätt.

FASTSTÄLLANDE AV FÖRLUST INOM FÖRVÄRVSKÄLLAN

Förlust av jordbruk under ett skatteår kan fastställas och dras av från jordbrukets resultat under de följande 10 skatteåren, i den mån inkomst uppstår (ISkL 119.1 §).

AVDRAG AV SKATTEÅRETS FÖRLUST FRÅN KAPITALINKOMSTERNA

Enligt 59.1 § ISkl kan den som idkar gårdsbruk

även välja om han vill dra av skatteårets jordbruksförslustfrån sina kapitalinkomster. Skatteårets jordbruksförlust kan avdras från kapitalinkomster antingen helt eller delvis. Yrkande om avdrag skall göras innan den ordinarie beskattningen slutförts.

Skatteårets jordbruksförlust dras av från kapitalinkomsterna, efter utgifterna för inkomstens förvärvande, men före räntorna. Förlust som *har fastställts* inom jordbruksförvärvskälla, kan endast undantagsvis, efter att man upphört att bedriva jordbruk, dras av från kapitalinkomsterna (se senare i texten, underrubrik Avslutande av jordbruk).

Företagarmakar

Om makarna gemensamt har idkat jordbruk, kan de yrka på att skatteårets jordbruksförlust dras av från deras kapitalinkomster. (ISkL 59.2 och 14.2 §). Förlusten kan dras av i sin helhet eller delvis. Makarna skall gemensamt framlägga yrkande om ovan nämnda innan beskattningen slutförts.

Det belopp som makarna yrkat på att skall dras av från deras kapitalinkomster fördelas mellan makarna i förhållande till deras arbetsinsats. Arbetsinsatserna anses vara lika stora om något annat inte påvisats (ISL 14.2 §).

Nedläggande av jordbruk

Enligt 121 § ISkL kan de för jordbruket fastställda förlusterna undantagsvis dras av från skatteårets kapitalinkomster om förlusterna, på grund av att jordbruket läggs ned, annars förblev oavdragna. Detta gäller endast fysiska personer och dödsbon.

Om en som bedrivit jordbruk senare på nytt börjar bedriva jordbruk kan han då igen dra av förlusterna från det tidigare nedlagda jordbruket från inkomsterna av det nystartade. Jordbrukets förvärvskälla försvinner inte på grund av att förluster som fastställts för jordbruket däremellan dragits av från skatteårets kapitalinkomst.

Att jordbruket läggs ned ändrar inte den allmänna avdragsrätten för förluster, som är 10 år.

Makar lägger ned jordbruk

Om makar upphör med ett jordbruk, som de gemensamt bedrivit, avdras de förluster, som på grund av detta förblir oavdragna från jordbruksinkomsten, från makarnas kapitalinkomster. Förlusterna delas mellan makarna i förhållande till arbetsinsatserna under det år då jordbruket lades ned. (ISkL 121.2 §).

Om någon av makarna eller makarna var för sig på nytt omedelbart börjar att bedriva jordbruk, får de dra av sin andel av förlusten för det nedlagda jordbruket från resultatet för det nystartade jordbruket.

SKOGSBRUKSIDKARES FÖRLUSTER

Inkomst som har fåtts av skogen beskattas enligt ISL.

Bestämmelser om beskattning av nettoinkomst av skogsbruket, som har slopats 1.1.2006, behandlas i Handbok i personbeskattning för 2006 (skatteår 2005).

Beräkning av skogsbrukets kapitalinkomst

Skogsbrukets kapitalinkomst eller negativa kapitalinkomst räknas ut på följande sätt:

+	Skogsbrukets skattepliktiga kapitalinkomster		
-	Värdet av leveransarbete	– →	Förvärvsinkomst för den som utför arbetet
	Skogsavdrag		
-	Utgiftsreservering		
-	Utgifter för inkomstens förvärvande		
=	Skogsbrukets nettokapitalinkomst	– →	Kapitalinkomst
	eller		
=	Skogsbrukets negativa kapitalinkomst	– →	Utgift för inkomstensförvärvande inom kapitalinkomstslaget

Värdet av leveransarbete, skogsavdraget och utgiftsreservering avdras endast från skogsbrukets kapitalinkomster. Negativ inkomst kan inte uppkomma på basen av dessa avdrag.

Avdrag av negativ kapitalinkomst

Negativ kapitalinkomst av skogsbruk avdras vid uträkning av nettokapitalinkomsten av från kapitalinkomsterna på samma sätt som övriga utgifter för inkomstens förvärvande.

Skogen kan ge upphov till utgifter för inkomsten förvärvande, även om det inte finns inkomster av försäljning av virke. Utgifterna dras av från de andra kapitalinkomsterna. Utgifterna beaktas även vid uträkningen av underskottet för kapitalinkomstslaget och underskottsgottgörelsen. Utgifterna ingår även i förlusten inom kapitalinkomstslaget.

Exempel på förluster för den som bedriver jord- och skogsbruk

En jordbrukare har en spannmålslägenhet och skog. Han har 2 000 euro i inkomster av försäljning av virke, 300 euro i utgifter för inkomstens förvärvande som skogen gett upphov till och 1 500 euro i räntor som hänför sig till skogen. Han har dessutom 2 000 euro hyresinkomster från en aktielägenhet och 1 000 euro i bolagsvederlag. Bostadsräntorna uppgår till 2 000 euro.

Hans fru deltar inte i skötseln av spannmålslägenheten utan arbetar utanför hemmet. Hennes årslön är 15 000 euro.

Resultatet av mannens jordbruk:

+	Inkomst av försäljning av spannmål	20 000
-	Utgifter för inkomstens förvärvande	21 000
=	Jordbrukets negativa nettoinkomst	1 000
-	Jordbrukets räntor	3 000
=	Jordbrukets förlust under skatteåret	4 000

Mannen yrkar på att jordbruksförlusten skall dras av från kapitalinkomsterna.

Mannens kapitalinkomster och de avdrag som skall göras från dem:

+	Inkomst av virkesförsäljning	2 000
+	Hyresinkomster	2 000
-	- Vederlag och övriga utgifter för inkomstens förvärvande (1 000 + 300)	1 300
=	Nettokapitalinkomst	2 700
-	Jordbruksförlust	4 000
-	Räntor på bostadslån	2 000
-	Räntor för skogen	1 500
=	Underskott	4 800
	Underskottsgottgörelse:	
	4 800 x 28 % = 1 344 euro	

Mannen har inga förvärvsinkomster så underskottsgottgörelsen kan inte dras av från skatt på förvärvsinkomst. För fruns del har det inte uppstått något underskott, varför outnyttjad underskottsgottgörelse överförs från henne till maken. Mannen kan yrka på att hela underskottsgottgörelsen skall dras av från de skatter som fastställts på fruns förvärvsinkomst (4 000 euro). Mannens hela underskottsgottgörelse 1 344 euro kan sålunda dras av från de skatter som fastställts på fruns förvärvs inkomster. Det uppstår ingen förlust inom mannens kapitalinkomstslag.

Om mannen inte yrkar på att underskottsgottgörelsen skall dras av från fruns skatter, fastställs för hans del 4 800 mksom förlust inom kapitalinkomstslaget.

EN BESKATTNINGSSAMMANSLUTNINGS FÖRLUSTER

En beskattningssammanslutning kan ha jordbruksförvärvskälla och personlig förvärvskälla (förvärvskälla av annan verksamhet). Jordbruksförvärvskällan innefattar bedrivandet av jordbruk. Till den personliga förvärvskällan hör igen bedrivande av skogsbruk samt innehav och uthyrning av andra fastigheter.

Jordbruk

UTRÄKNING AV RESULTATET FÖR FÖRVÄRVSKÄLLAN OCH FÖRDELNINGEN AV DETTA PÅ DELÄGARNA

En beskattningssammanslutnings förlust av jordbruk räknas ut på samma sätt som en fysisk persons förlust av ett jordbruk han personligen bedrivit (se ovan Förlust, som hänför sig till jordbruksinkomstkälla). Räntor, som hänför sig till jordbruket dras dock inte av inom förvärvskällan för beskattningssammanslutningen utan från delägarnas andel av beskattningssammanslutningens nettoinkomst eller nettoförlust av jordbruket.

Om till beskattningssammanslutningen hör flera gårdsbruksenhe ter, sammanräknas samtliga enheters nettoinkomster och negativa nettoinkomster.

En negativ nettoinkomst fördelas på delägarna i förhållande till den andel de har av sammanslutningens nettoinkomst.

Följande schema visar hur en jordbrukssammanslutnings nettoinkomst fördelas på delägarna och hur ränta, som hänför sig till andelen i sammanslutningen, avdras.

	Jordbrukets nettoinkomst eller Negativ nettoinkomst
	Delägaren A:s andel
=	Nettoinkomst/Negativ nettoinkomst
-	Räntor som hänför sig till jordbruket
=	Delägarens inkomst av jordbruket/förlust av sammanslutningen

	Delägaren B:s andel
=	Nettoinkomst/Negativ nettoinkomst
-	Räntor som hänför sig till jordbruket
=	Delägarens inkomst av jordbruket/förlust av samslutningen

Den förlustandel från jordbruket som tillkommer en delägare behandlas på samma sätt som förlust från jordbruk eller näringsverksamhet (se Förlust som härrör av jordbruksinkomstkälla och Näringsförluster från och med skatteåret 1993). Sålunda kan en delägares andel av en sammanslutnings jordbruksförlust behandlas på två olika sätt, såsom av det följande framgår.

FÖRLUST SOM FASTSTÄLLS FÖR ANDEL I SAMMANSLUTNING

En delägares jordbruksförlust från sammanslutning kan fastställas som en förlust som är avskild från delägarens övriga verksamhet. Förlusten dras under de följande 10 skatteåren av från *den jordbruksinkomst från sammanslutningen som delägaren har.* Med jordbruksinkomst från sammanslutning avses den

andel av nettoinkomsten av jordbruk, från vilken andel delägaren avdragit de räntor, som hänför sig till andelen. En jordbruksförlustandel av sammanslutning kan inte dras av från resultatet av ett jordbruk delägaren personligen bedriver.

Avdrag av förlustandelen från delägarens kapitalinkomster

En delägare i en sammanslutning kan, om han så önskar, från sina kapitalinkomster dra av sin andel av sammanslutningens förlust av jordbruk. Förlustandelan kan dras av delvis eller i sin helhet. Yrkande skall framställas före beskattningen slutförts. Rätt att välja har en delägare som är en fysisk person eller ett dödsbo (ISkL 59.1 §).

Förlustandelen avdras från nettokapitalinkomsten före avdrag av räntor. Den ingår i ett eventuell underskott inom kapitalinkomstslaget och i underskottsgottgörelse och finns med i en förlust i kapitalinkomstslaget.

En sammanslutnings lägger ned jordbruket

Om en beskattningssammanslutning lägger ner jordbruket och de jordbruksförluster från sammanslutningen, som fastställts för en delägare, sålunda skulle förbli oavdragna, får delägaren dra av dessa förluster från sina kapitalinkomster under skatteåret.

Den generella avdragstiden på 10 år för förluster förlängs inte.

Skogsbruk

Skogbruk hör till beskattningssammanslutningens personliga förvärvskälla.

För en beskattningssammanslutning beräknas skogsbrukets nettokapitalinkomst eller negativa nettokapitalinkomst, som fördelas på delägarna i enlighet med de andelar som dessa har av sammanslutningens nettoinkomster eller negativa nettoinkomster (ISL 15.2 §).

Den andel en delägare i en beskattningssammanslutning har i nettoförluster av sammanslutningens övriga verksamhet dras av från hans kapitalinkomster ISL 59.3 §).

Räntor på lån som hänför sig till en skogsfastighet dras av såsom räntor på delägarens skuld för inkomstens förvärvande.

Uthyrningsverksamhet

En beskattningssammanslutning kan bedriva uthyrning av en eller flera fastigheter. Verksamheten ingår i den personliga förvärvskällan.

Inkomsterna och utgifterna för samtliga de fastigheter som tillhör beskattningssammanslutningen, sammanslås. De enskilda fastigheternas positiva och negativa resultat kvittar varandra.

En delägare avdrar direkt från sina kapitalinkomster, som räntor på skuld för inkomstens förvärvande, de låneräntor, som hänför sig till de fastigheter, som hör till beskattningssammanslutningen.

En beskattningsammanslutnings resultat av uthyrningsverksamheten räknas ut på följande sätt:

+	Hyresinkomster av fastigheterna	
-	Utgifter för inkomstens förvärvande av fastigheter	
=	Negativ nettoinkomst av övrig verksamhet	
	>|	>|
	Delägaren A:s andel	Delägaren B:s andel
	Utgift för inkomstens förvärvande inom kapitainkomstslaget	Utgift för inkmstens förvärvande inom kapitalinkomstslaget

Delägarens andel av uthyrningsverksamhetens negativa resultat dras av från hans eller hennes kapitalinkomster. Den negativa inkomsten medverkar till att ett underskott inom kapitalinkomstslaget och en underskottsgottgörelse samt en eventuell förlust uppstår.

OM NÄRINGSSAMMANSLUTNINGARS OCH SAMFUNDS FÖRLUSTER

Näringssammanslutningar och samfund drar inkomstkällevis av nya och gamla förluster från sammanslutningens och samfundets inkomster. Förluster varken fastställs eller dras av vid delägarnas beskattning.

Upplösning av en näringssammanslutning

Om en näringssammanslutning upplöses, överförs inte de fastställda förlusterna på delägarna (HFD 1993/3345, förfarandet var annorlunda ända till skatteåret 1992).

Byte av delägare

Enligt 122 § ISkL dras inte en näringssammanslutnings och ett samfunds förluster av om över hälften av aktierna eller andelarna har bytt ägare på grund av annat fång än arv eller testamente under förluståret eller efter detta. Även ett indirekt byte av aktier och andelar kan leda till att rätten att dra av en förlust går förlorad.

Ett börsnoterat bolags förlust avdras utan hinder av ägarbyte, om mer än hälften av de aktier i bolaget vilka inte är föremål för offentlig handel inte har bytt ägare. I detta fall anses de aktier som börsbolaget äger inte ha bytt ägare vid tillämpningen av bestämmelsen om indirekt ägarbyte. Ett bolag som ägs av ett börsbolag kan således trots moderbolagets ägarbyte dra av sina förluster utan Skatteförvaltningens tillstånd med samma villkor som börsbolaget självt. Lagändringen trädde i kraft 1.1.1999 och den tillämpas på ägarbyten i vilka den ägarandel som avses i 122 § 1 mom. överskrids den dag lagen träder i kraft eller därefter.

Skatteförvaltningen kan av särskilda skäl, när det är påkallat med hänsyn till samfundets eller sammanslutningens fortsatta verksamhet, på ansökan bevilja rätt att dra av förlust.(122 § ISL). Från koncernbidrag kan förlusten dras av på Skatteförvaltningens tillstånd endast till den del som samfundets inkomst för skatteåret före avdragandet av förlusterna överskrider det i lagen om koncernbidrag vid beskattningen (825/86) avsedda koncernbidraget som samfundet fått. Skatteverket kan på de grunder som avses i 3 mom. bevilja tillstånd att dra av hela förlusten, om de i 3 § lagen om koncernbidrag vid beskattningen avsedda villkoren för att ge koncernbidrag har uppfyllts redan före ägarbytet enligt 122.1 §.

ÄNDRINGSSÖKANDE OCH FÖLJDÄNDRING

Sökande av ändring

I beslut som gäller en fastställd förlust får ändring sökas för det skatteår som beslutet om den fastställda förlusten hänför sig till (65 § BFL). Besvärstiden är fem år. Man får alltså inte längre ansöka om ändring i en fastställd förlust för det skatteår från vars inkomster den fastställda förlusten dras av.

Beslut om fastställda förluster överklagas enligt stadgandena om ändringssökande i BFL.

Följdändring

Har beskattningen ändrats på ett sätt, som inverkar på beskattningen för ett annat skatteår eller på en annan skattskyldigs beskattning, skall Skatteförvaltningen rätta beskattningen för det sistnämnda skatteåret eller för den sistnämnde skattskyldige på ett sätt, som svarar mot ändringen (följdändring). Rättelsen görs inte, om den inte av särskild orsak är oskälig (75 § BFL).

Rättelsen kan ske om man t.ex. i samband med skatterättelse eller ansökan om ändring varseblir att en inkomst beskattats fel skatteår eller att fel person beskattats för inkomsten.

Följdändring kan göras även om förutsättningarna för skatterättelse inte uppfylls.

Genom en följdrättelse kan en förlust fastställas för första gången eller fastställas på nytt.

16. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Överlåtelseförlust

HFD 2007:54

A hade under skatteåret 2002 sålt värdepapper så, att för en del av vinsterna hade uppkommit överlåtelsevinst sammanlagt 8 673,95 euro och för en annan del överlåtelseförlust sammanlagt 27 554,44 euro. För A hade för skatteåret 2001 fastställts förlust för överlåtelse av värdepapper 15 055,01 euro. I beskattningen för år 2002 skulle från försäljningsvinsten om 8 673,95 euro först dras av den andel av fastställd förlust för skatteåret 2001 som motsvarade 2002 års försäljningsvinst, dvs. hela försäljningsvinsten och som försäljningsförslust för år 2002 skulle fastställas 2002 års försäljningfsförlust 27 554,44 euro. Skatteår 2002. Inkomstskattelagen 50 § 1 mom. (980/1999).

Skogsbruksidkares förluster

HFD 1993/4272 B 511

Ansökan om förhandsbesked gällde frågan huruvida en skogsbruksidkare, inom det på inkomst av försäljning av virke baserade skattesystemet, vid beskattningen för 1993 från sina kapitalinkomster kunde dra av ett så kallat transitoriskt avdrag som på basis av 13 § 8 mom. inkomstskattelagen för gårdsbruk skulle överföras från beskattningen för 1992.

Högsta förvaltningsdomstolen uttryckte som sin åsikt, att eftersom beskattningen av skogsbruk för skatteåret 1993 verkställs på basis av inkomsten av försäljning av virke, har inte ett i 13 § 8 mom. GSL avsett belopp, för utgifter för skogsförnyelse, vilket belopp vid beskattningen för 1992 förblivit oavdraget från skogsbrukets nettoinkomst, i 140 § ISkL stadgats avdragbart från skogsbrukets kapitalinkomst. Detta belopp kan inte heller på basis av 150 § inkomstskattelagen avdras som en förlust för det skatteår som föregick skatteåret 1993. Det beror på att avdrag, som enligt 13 § inkomstskattelagen för gårdsbruk separat skall göras från nettoinkomsten av skogsbruk, följande skatteår beaktas som utgifter som separat skall avdras från nettoinkomsten av skogsbruk. Förlust skall därför inte fastställas för deras del. Annan grund för beviljande av avdrag föreligger inte heller vid övergång till beskattning av inkomster av försäljning av virke. Förhandsbesked. Skatteåret 1993.

HFD 2005/2727, 2005:66

A idkade kioskverksamhet under firmanamn. Han var dessutom ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag som bedrev disponentverksamhet och fastighetsvård. Kioskverksamhetens resultat av näringsverksamhet var negativt under skatteåren 1998 - 2000. Inkomstandelen som fördelats på A såsom delägare i kommanditbolaget betraktades såsom inkomst av samma näringsförvärvskälla med kioskverksamheten så, att förlusterna av kioskverksamheten kunde dras av från inkomstandelen av kommanditbolagets näringsverksamhet som årligen fördelades på A. Skatteår 1998 - 2001. Inkomstskattelagen 16, 30 och 119 §. Lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 2 §.

HFD 2010/3091

A som hade lagt sin verksamhet under skatteåret 2005 hade för tidigare skatteår fastställda förluster av näringsverksamhet, vilka innehöll förlusten som hade fastställts för skatteåret 1995. Enligt 121 § i inkomstskattelagen kan en fysisk persons förlust av näringsverksamhet som inte kan dras av från näringsverksamhetens resultat på grund av att verksamheten har avslutats dras av från kapitalinkomsterna under de tio skatteåren efter förluståret. Med hänsyn till lagrummets ordalydelse är det oklart, om förlusterna skulle kunna dras av från kapitalinkomsterna redan under det år då näringsverksamheten avslutades eller först under de påföljande åren. Den allmänna utgångspunkten i systemet med inkomstutjämning är att förlusterna dras av allt efter som sådana inkomster från vilka förlust kan dras av tjänas in. Då det vid beskattningens verkställande tydligt kunde konstateras, att A hade lagt ner sin verksamhet under skatteåret och då oklarheten i lagens ordalydelse och utgångspunkterna i systemet med inkomstutjämning togs i beaktande, kunde den förlust av

näringsverksamhet som hade fastställts för skatteåret 1995 dras av från 2005 års kapitalinkomster.

Inkomstskattelagen 121 §

Näringsidkares förluster

HFD 1996/2964 B 530

Den skattskyldige hade vid kommunalbeskattningen blivit fastställd förlust från yrkesverksamheten för skatteåren 1989-1991. År 1993 hade en inkomstandel på 88.628 mark av ett kommanditbolags resultat tillräknats honom som skattepliktig förvärvsinkomst vid kommunalbeskattningen. Den skattskyldige fick avdra 80.214 mark av den nämnda förlusten från denna förvärvsinkomstandel av näringsinkomst på 88.628 mark. Skatteåret 1993.

Näringssammanslutningars och samfunds förluster

HFD 1993/3345 B 522

Ett kommanditbolags, som bedrivit näringsverksamhet, verksamhet upphörde med konkurs 8.3.1993. Resultatet av de räkenskapsperioder som utgått 31.12.1991 och 30.6.1993 hade varit förlustbringande. När bolaget upplöstes kvarstod den enda ansvariga bolagsmannen med ansvar för de skulder på ca 7 miljoner mark, som varit i bolagets namn. Den ansvarige bolagsmannen fick inte, med beaktande av stadgandena i inkomstskattelagen, vid sin personliga beskattning dra av de förluster för näringsinkomstkällan, vilka fastställts för den upplösta näringssammanslutningen. Det skuldkapital, för vilket bolagsmannen kvarstod med ansvaret, när bolaget upplöstes, var inte avdragsgilla utgifter vid bolagsmannens beskattning. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Skatteåret 1994.

HFD 1998:20

Bolaget hade 1.12.1994 ansökt om ett i 122 § 2 mom. ISkL avsett tillstånd att trots aktieköpet 30.12.1994 i beskattningen för 1994 dra av förluster som tidigare fastställts i beskattningen. Enligt ansökan var bolagets bransch tillverkning och försäljning av lagerutrustning och andra produkter inom metallbranschen och verksamheten skulle fortsätta som en del av en internationell flerbranschkonsern. Skattestyrelsen meddelade 10.3.1995 bolaget undantagstillstånd till avdragande av förlusterna. Bolagets verksamhet hade likväl våren 1995, sedan bolagets produktionsverksamhet hade gått över till ett annat bolag som hörde till samma koncern, förvandlats till uthyrning av fastigheten som bolaget ägde. Då beskattningen för 1994 verkställdes kunde man utan hinder av Skattestyrelsens laga kraft vunnet beslut låta bli att dra av förluster, då uppgifterna om verksamhetens fortsättning som bolaget uppgivit i sin ansökan inte motsvarade det egentliga läget. Skatteår 1994.

HFD 1999/392

A Ab, som var verksam såsom konsultföretag inom teknikens område, hade flera dotterbolag. Affärsverksamheten av ett av dessa bolag, B Ab, som var verksam inom samma bransch som A Ab, och som A Ab ägde helt, hade sålts år 1994 till ledningen i det nämnda bolaget. B Ab hade därefter inte idkat näringsverksamhet. För bolaget fastställdes förlust i beskattningen för år 1995. Över hälften av aktierna i A Ab bytte ägare hösten 1995 efter 6.10.1995. Med andra ord, ett indirekt ägarbyte som avses i 122 § 1 mom. inkomstskattelagen (1565/1995) hade ägt rum med tanke på avdragande av B Ab:s förluster. B Ab fusionerades 23.4.1996 med A Ab.

Länsskatteverket förkastade A Ab:s, till vilket det tidigare hade beviljat rätt att trots ägarbyte dra av sina egna och vissa andra med bolaget fusionerade bolags förluster, ansökan om avdragande av B Ab:s förluster med den grund, att B Ab inte längre fortsatte med affärsverksamheten och att dess affärsverksamhet inte fortsattes i A Ab.

Länsskatteverket ansåg på A Ab:s besvär att det med tanke på fortsättningen av verksamheten i detta bolag var nödigt att de ifrågavarande förlusterna kunde dras av. Länsskatteverket bifallde därför besvären och beviljade A Ab rätt att dra av B Ab:s förlust.

Högsta förvaltningsdomstolen prövade skatteombudets besvär över länsrättens beslut och ansåg, på samma sätt som länsrätten, att ansökan inte kunde förkastas med länsskatteverkets motiveringar, utan att det avgörande i ärendet var avdragets betydelse för verksamhetens fortsättning i A Ab, från vars resultat förlusten skulle dras av. Då det var fråga om rätt till avvikande avdragande av förlust, skulle länsrät-

ten i egenskap av första instans inte ha upptagit beviljandet av avdragsrätten för avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade därför länsrättens beslut och återlämnade ärendet till skatteverket för ny behandling. Omröstning 3-2.

HFD 2003:23

Aktiebolaget hade före fusion fått ett i 122 § 3 mom. inkomstskattelagen avsett undantagstillstånd att dra av sina förluster trpts ägarbyte. Det mottagande bolaget fixk likväl inte dra av dessa förluster av det fusionerande bolaget, då det inte på sätt som bestäms i 123 § 2 mom. inkomstskattelagen ägt över hälften av det fusionerande bolagets aktier från och med början av förluståret.

HFD 2003/1948

A Ab hade hos skatteverket ansökt om tillstånd att få dra av förlusterna för skatteår 1995 och 1997 av B Ab, som skulle fusioneras med A Ab utan hinder av ägarbyte som avses i 122 § inkomstskattelagen.

Skatteverket kunde inte lämna ärendet utan avgörande med den grund att A Ab inte hade förluster som avses i ansökan då fusion inte ännu hade genomförts, ej heller med den grund att tillämpning av 123 § inkomstskattelagen i ärendet var oklar, då skatteverket var behörigt att vid behov lämna förhandsbesked.

CSN 2005/88

För A Ab hade fastställts förlust av näringsverksamhet för år 1995. Bolagets tionde skatteår efter det förlustbringande året skulle på grund av förlängning av räkenskapsperioden avslutas 30.6.2006. A Ab var berättigad att dra av för skatteåret 1995 fastställd förlust ännu från näringsverksamhetens resultat för skatteåret 2006. Förhandsavgörande för år 2006. Inkomstskattelagen 119 § 1 mom, Lagen om beskattningsförfarande 3 § 2 mom. (HFD 2006/824: ingen ändring .

17. VERKSTÄLLANDE OCH ÄNDRING AV BESKATTNINGEN

LAGEN OM BESKATTNINGS-FÖRFARANDE

Fr.o.m. skatteåret 1996 har stadgandena om verkställande av beskattningen funnits i lagen om beskattningsförfarande (BFL 1558/95).

Bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande har reviderats från och med år 2005 och 2006 (lagarna 1079/2005 och 1145/2005). De viktigaste förändringarna gäller deklarationsförfarandet, beskattningens verkställande, skatterättelse och räntepåföljder som ansluter sig till skatterna. Förändringar behandlas detaljerat i Skattestyrelsens anvisning år 2007 Dnr 236/38/2007.En ny lag om Skatteförvaltningen trädde i kraft 1.9.2010 (503/2010). Med stöd av den nya lagen har Skattestyrelsens befogenheter överförts till Skatteförvaltningen benämnd organisation.

SKATTEFÖRVALTNINGENS UPPGIFTER

Skatteförvaltningen räknar och debiterar skatterna och avgifterna som avses i BFL samt ändrar beskattningen vid behov (26e. 1 § BFL). I praktiken ombesörjs uppgifterna av Skatteförvaltningens skattebyråer.

Mottagare av kommunalskatt

FYSISK PERSON OCH INHEMSKT DÖDSBO

Fysisk person och inhemskt dödsbo skall erlägga kommunalskatt till hemkommunen (4 § BFL). För den skattskyldige fastställs en beskattningsbar inkomst vid kommunalbeskattningen på basis av vilken den skattskyldige ska betala inkomstskatt till kommunen i enlighet med den fastställda inkomstskatteprocentsatsen. Med tanke på den som erhåller kommunalskatt är inte av betydelse att fysisk person bedrivit rörelse i flera kommuner eller att den skattskyldige äger en fastighet i en annan kommun. Skatteförvaltningen verkställer beskattningen.

SAMFUND OCH SAMFÄLLDA FÖRMÅNER

Samfund och samfällda förmåner betalar samfunds inkomstskatt, som i samband med skatteuppbörden fördelas till skattetagare (1.3 § ISkL). Kommunens andel av samfunds inkomstskatt fördelas inte till någon särskild kommun, t.ex. hemkommun. Samfund och samfällda förmåner erlägger inte kommunalskatt på basis av kommunens inkomstskatteprocent.

Hemkommun

HEMKOMMUN VID ÅRSSKIFTET

Som en skattskyldigs hemkommun betraktas den kommun där han skall anses ha haft en i lagen om befolkningsböcker avsedd hemkommun och boningsort i slutet av året som föregått skatteåret (5.1 § BFL). Om den skattskyldige har flyttat senast den sista dagen av året, ändras den skattskyldiges hemkommun.

En ändring i kommunindelningen ska träda i kraft vid ingången av ett kalenderår (kommunindelningslagen 12.1 §, 1196/1997). I samband med kommunsammanslagning upphör kommunen som sammanslås att existera och som beskattningskommun blir den nya kommunen eller den kommun med vilken kommunen i fråga sammanslås. I en delvis kommunsammanslagning går endast en del av kommunen samman med en annan kommun och den gamla kommunen fortbestår. I samband med delvis kommunsammanslagning är beskattningskommunen för dem som flyttas över till den nya kommunen ännu under året för kommunindelningen den gamla kommunen.

HEMKOMMUN

Personens hemkommun är enligt 2 § lagen om

befolkningsböcker (1650/95) vanligen den kommun där han bor. Om han har flera bostäder i sin användning eller om han inte har någon bostad i sin användning, är hans hemkommun den kommun som han med anledning av sina familjeförhållanden, sin utkomst eller andra motsvarande saker själv betraktar såsom sin hemkommun och till vilken han på basis av ovannämnda saker har en fast förbindelse. Om personens egen uppfattning om sin hemkommun inte har kunnat utredas, är hans hemkommun den kommun till vilken han skall anses ha fastast förbindelse med anledning av boende, familjeförhållanden, utkomst och andra motsvarande saker.

Den skattskyldiges egen uppfattning om rätt hemkommun är av betydelse då personen har flera bostäder. Personens egen uppfattning är likväl inte den enda avgörande faktoren.Utöver den egna uppfattningen förutsätts, att den skattskyldige har även annan fast förbindelse till denna kommun än en bostad. En sådan här förbindelse kan vara till exempel familj eller arbetsplats.Då det inte hade visats, att maken skulle på grund av familjeförhållanden, uppehälle eller andra motsvarande omständigheter ha haft en i lagen om hemkommun avsedd fast förbindelse med den kommun som anmälts som hemkommun och som antecknats som hemkommun i befolkningsdatasystemet, kunde man inte lägga vikt på makarnas egen uppfattning om deras hemkommun (KHO 2001/2598)

Personen kan vistas tillfälligt i en annan kommun. Personens hemkommun ändras inte på grund av dylik tillfällig vistelse. Personens hemkommun ändras inte till exempel om hans boende i en annan kommun beror i huvudsak på en arbetsuppgift som varar högst ett år eller på studier. Skatteförvaltningen är den behöriga myndighet i samband med verkställande av beskattningen. Med tanke på behörighet i samband med beskattningen har den omständigheten, att makarna har olika hemkommuner, ingen betydelse, eftersom man har endast en Skatteförvaltningen benämnda myndighet.

Samfunds hemkommun

Hemkommunen av ett skattskyldigt samfund är den kommun, där samfundets hemkommun varit i slutet av året som föregår skatteåret 5.3 § BFL). Med andra ord

- den kommun som aktiebolag eller annat registrerat samfund i bolagsordningen eller i reglerna har antecknat som sin hemkommun eller
- i fråga om ett oregistrerat samfund den kommun, i vilken verksamheten bedrivs eller varifrån den leds i slutet av året som föregår skatteåret.

Hemkommun av sammanslutning, samfälld förmån och dödsbo

Hemkommun av sammanslutning och samfälld förmån är den kommun, där dess hemort skall anses ha varit i slutet av året som föregår skatteåret (5.3 § BFL). Sammanslutningens hemort är vanligen den kommun, där verksamhet huvudsakligen bedrivs eller varifrån den leds. Beskattningssammanslutningens hemort anses vara den kommun, där fastigheten eller gårdsbruksenheten är belägen.

Hemkommunen av ett dödsbo som uppkommit under skatteåret bestäms enligt den avlidnes hemkommun och den bevaras densamma också under de följande åren, om hemorten av dödsboets förvaltning inte ändras.

Invandrares hemkommun

Såsom hemkommun av en person som flyttat till landet under skatteåret betraktas kommunen där han då han flyttat till landet skall anses ha haft hemkommun eller boningsort enligt lagen om hemkommun eller där han efter att han flyttat till Finland först har bosatt sig (5.2 § BFL). Hemkommunen av en person som kommit till Finland bestäms enligt 4 § lagen om hemkommun enligt stadgandena i 2 § lagen om hemkommun, om personen bor i Finland och han har som avsikt att bo stadigvarande i Finland samt om han ytterligare har ett års vistelsetillstånd, då ett sådant tillstånd

yrkas från honom. Beskattningen av invandraren verkställs således i rätt hemkommun genast från och med flyttningsåret.

Utvandrares hemort

Hemkommunen av en person som flyttat till utlandet, anses vid verkställandet av beskattningen inte ändras under den tid då han enligt 11 § ISkL skall anses vara bosatt i Finland (5.2 § BFL). Den skattskyldiges hemkommun kvarblir efter utvandringen densamma så länge som han beskattas här såsom allmänt skattskyldig.

Fast driftställe

Med fast driftställe avses plats på vilken för rörelsens eller yrkets stadigvarande utövande finns särskild inrättning eller där särskilda anordningar vidtagits (13a § ISkL). Till exempel plats där företagets ledning, filial, industriell inrättning, verkstad eller butik är belägen.

Som fast driftställe betraktas också bl.a. gruva, stenbrott, grustäkt eller annan därmed jämförlig plats.

Vid beskattningen i hemkommunen är fast driftställe inte mera av betydelse. Begränsat skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet i Finland beskattas emellertid i den kommun, där fast driftställe är beläget.

Den skattskyldiges deklarationsskyldighet

Bestämmelserna i BFL

Om deklarationsskyldighet stadgas i 7-14 § BFL. En skattskyldig ska enligt 7.1 § BFL för skattemyndigheten deklarera sina inkomster, avdrag på dem, uppgifter om förmögenhet och skulder samt andra uppgifter som inverkar på beskattningen. Den skattskyldige ska utöver skattedeklarationen lämna in även andra anmälningar som avser uppgifter som nämns i 7.1 § BFL. Skatteförvaltningen utfärdar närmare bestämmelser om tidpunkten och sättet för inlämnande av deklarationer samt om annat förfarande i samband med inlämnade av deklarationer. Närmare bestämmelser om deklarationsskyldigheten finns i Skatteförvaltningens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar (1238/2010)

Förmögenhetsbeskattningen har slopats från och med skatteåret 2006. Den skattskyldige ska fortfarande anmäla uppgifter om sina tillgångar och skulder bl.a. för fastighetsbeskattningen, för inkomstens fördelning i förvärvs- och kapitalinkomst och för skattekontrollen. Fysiska personer och inhemska dödsbon behöver anmäla endast de tillgångar och skulder som nämns i 10 § 2 och 3 mom. i BeskFL. Noggrannare bestämmelser om förmögenhet och skulder samt om uppgifter om dem som ska antecknas i skattedeklarationen finns i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar (4/2010).

Förhandsifylld skattedeklaration

Till fysiska personer och dödsbon, som kan antas ha haft skattepliktig inkomst , förmögenhet, avdrag eller skulder under skatteåret, skickar skattemyndigheten en förhandsifylld skattedeklaration (BFL 7.2 §, 1079/2005). I den förhandsifyllda skattedeklarationen finns uppgifter om den skattskyldiges inkomster under skatteåret, avdrag, tillgångar och skulder. Man har kunnat få dem från utomstående uppgiftsskyldiga, från den skattskyldige eller från skatteförvaltningens databas. Till den skattskyldige, bortsett från rörelseidkare och yrkesutövare, skickas samtidigt med den förhandsifyllda skattedeklarationen beskattningsbeslut, beskattningsintyg och giroblanketter som grundar sig på beskattningsberäkningen som hat utförts utgående från de förhandsifyllda uppgifterna. Dessa uppgifter motsvarar inte alltid det slutliga beskattningsbeslutet, eftersom beskattningsuppgifterna kan förändras innan beskattningen blir färdig. Om uppgifter förändras, skickar man nytt beskattningsbeslut, beskattningsintyg och nya giroblanketter till kunden.

Den skattskyldige skall granska alla uppgifter i den förhandsifyllda skattedeklarationen. Om uppgifterna är bristfälliga eller felaktiga,

skall den skattskyldige rätta och komplettera uppgifterna samt återsända skattedeklarationen. Skyldigheten att kontrollera och korrigera gäller för alla inkomster, tillgångar, avdrag och andra uppgifter som inverkar på beskattningen. Om uppgifterna är riktiga och den skatteskyldige inte har några andra skattepliktiga inkomster, avdrag, tillgångar, skulder eller några andra uppgifter eller yrkanden som påverkar beskattningen, återsänds inte skattedeklarationen, om skattemyndigheten inte kräver det särskilt. För näringsverksamhet och jordbruk skall dock en skattedeklaration alltid lämnas in. Den som bedriver skogsbruk skall lämna in en skattedeklaration för skogsbruket. Ingen skattedeklaration behöver dock lämnas in för skogsbruk, om den skattskyldige under skatteåret inte har haft inkomst av eller avdrag för skogsbruket eller andra uppgifter som påverkar beskattningen. (BFL 7.3 §,1145/2005).

Om den skattskyldige inte återsänder den förhandsifyllda skattedeklarationen, anses han ha lämnat in en skattedeklaration som överensstämmer med uppgifterna i den förhandsifyllda skattedeklarationen. (BFL 7.4 §)Om han eller hon har haft även annan skattepliktig inkomst eller till exempel en förhandsifylld uppgift om avdrag är omotiverad och den skattskyldige inte korrigerar uppgifterna och underlåter att lämna in korrigerad skattedeklaration, har han eller hon försummat deklarationsskyldigheten. Trots förhandsifylld skattedeklaration är grunden för inkomstbeskattning av en fysisk person eller ett dödsbo den skattskyldiges omfattande deklarationsskyldighet på samma sätt som tidigare.

Samfund, sammanslutningar och alla andra skattskyldiga som inte har fått en förhandsifylld skattedeklaration och som under skatteåret har haft skattepliktig inkomst eller förmögenhet eller som har andra uppgifter som påverkar beskattningen, skall för beskattningen utan uppmaning lämna in en skattedeklaration. Fysisk person och dödsbo, som inte har fått en förhandsifylld skattedeklaration och som under skatteåret har haft skattepliktiga inkomster eller förmögenhet eller andra uppgifter som kan inverka på beskattningen, ska alltså på eget initiativ lämna in en skattedeklaration. Skyldig att lämna in en skattedeklaration är dessutom var och en som skattemyndigheten särskilt avkräver en sådan (BFL 7.5 §, 1145/2005)

Sättet och tiden för avgivande av deklaration

Skattedeklaration och andra i SkS: beslut avsedda uppgifter och utredningar ska lämnas med blanketer som Skatteförvaltningen fastställt för respektive ändamål eller på något annat sätt skriftligen, om blankett för ändamålet i fråga inte finns. Skattedeklaration för aktiebolag, andelslag, näringssammanslutning, bostads- och fastighetsaktiebolag, bostadsandelslag, förening, stiftelse, jordbruksidkarens jordbruk, skogsbruksidkare samt för affärsidkares och yrkesutövares näringsverksamhet kan även lämnas in elektroniskt med hjälp av de elektroniska deklarationstjänster som Skatteförvaltningen publicerat.

Allmänt skattskyldigs skattedeklaration lämnas in eller skickas med posten till den enhet inom Skatteförvaltningen som verkställer den skattskyldiges beskattning eller till någon annan enhet inom Skatteförvaltningen.(se SkFb 1238/2010, 2 §).

Tidpunkten för inlämnande av skattedeklaration varierar hos olika skattskyldiggrupper. Makarna ska lämna in sina skattedeklarationer inom samma tidsfrist. Om tidsfristen skulle i enlighet med 6 - 9 § SkB sluta vid olika tidpunkter, ska makarna enligt 10 § i SkB lämna in sina skattedeklarationer inom den tidsfrist som slutar tidigare.

Anteckningar och verifikat

Från och med skatteåret 2005 fogas verifikat inte till skattedeklarationen. Verifikat är till exempel gireringskvitton, kassakvitton, intyg över räntor, lönebesked samt köpebrev och andra avtal.Den skattskyldige ska spara verifikat och lämna dem till skattemyndigheten eller besvärsinstansen på separat begäran.

Om den skattskyldige inte uppvisar verifikat på begäran, kan avdraget som yrkats på avslås eller ett avdrag som redan har beviljats i beskattningen kan slopas, om rätt till avdraget inte på något annat sätt kan konstateras. För ogrundat avdragskrav kan också skatteförhöjning fastställas. Verifikat ska sparas i fem års tid räknat från början av det år som följer efter beskattningens slutförande. Skyldigheten att spara verifikat gäller redan 2005 års verifikat. Verifikat behöver likväl inte sparas över de uppgifter som är helt samma som de som skatteförvaltningen antecknat i den förhandsifyllda skattedeklarationen.Skyldigheten att spara verifikat gäller inte heller för de verifikat som den skattskyldige har lämnat in till skattemyndigheten.Den skattskyldige ska spara sina verifikat så att de kan uppvisas och läsas i klarspråk, då myndigheten begär dem. Verifikat kan också sparas i elektronisk form. Man måste kunna vid behov skriva ut dem på papper.

Verifikat är inte til exempel skattedeklarationens bilageblanketter eller den skattskyldiges utredningar till exempel om grunderna för ett avdrag. Dessa bilagor och blanketter fogas till skattedeklarationen.

Att den skattskyldige inte kan på begäran uppvisa verifikat till exempel på grund av att verifikatet tappats bort leder inte i och för sig till att avdraget inte kan beviljas eller att ett avdrag som redan har beviljats slopas. Även annan tillförlitlig utredning om rätt till avdraget kan godkännas i beskattningen.

Anteckningsskyldigheten som avses i 12 § BFL gäller fortfarande för jordbruk, skogsbruk, uthyrningsverksamhet och annan sådan inkomstförvärvsverksamhet, för vilken den skattskyldige inte är bokföringsskyldig. Den skattskyldige ska från och med skatteåret 2005 ha anteckningar över sin placeringsverksamhet (GSL 12 §). Placeringsverksamhet är placering av medel i aktier, värdepapper, placeringsfondens fondandelar och annan liknande egendom och handel med sådan egendom. I anteckningarna måste finnas uppgifter om tiderna för anskaffning och överlåtelse av egendomen, om anskaffnings- och överlåtelsepriserna och om ändringar av anskaffningsutgifter på grund av emission eller split samt övriga uppgifter som behövs vid beskattning av överlåtelsevinster. Om egendomen omfattas av värdeandelssystemet eller fondbokföring räcker det i allmänhet med att den skattskyldig sparar de kontoutdrag eller rapporter, ur vilka de ovan nämnda uppgifterna framgår. Anteckningar och verifikat ska sparas i sex års tid räknat från skatteårets slut. Anteckningar kan göras och sparas i elektronisk form. Man måste vid behov kunna skriva ut dem på papper. Anteckningsskyldigheten gäller redan för uppgifter om placeringsverksamhet under år 2005.

Utomståendes deklarationsskyldighet

Förhandsifyllning av skattedeklaration förutsätter, att skattefövaltningen får de för beskattningen nödiga uppgifterna från annat håll än från den skattskyldige. Uppgifter som fås från utomstående tas i beskattningen delvis direkt som grund för beskattningen och delvis utnyttjas som kontrolluppgifter. Om utomståendes skyldighet att lämna uppgifter har stadgats i 15-25 § BFL. Skatteförvaltningen kan med stöd av lagen om beskattningsförfarande ge närmare bestämmelser om uppgifter som skall lämnas och om tidpunkten och sättet för lämnandet av uppgifterna. Skatteförvaltningen kan också begränsa allmän deklarationsskyldighet som avses i lagen om beskattningsförfarande, se SkatteSb om allmän skyldighet att lämna uppgifter (18.1.2011/35). I beslutet har deklarationsskyldigheten begränsats så, att man däri räknar upp de inkomst-, förmögenhets- och avdragsuppgifter som utomstående skall lämna utan anmaning.

Behörighet

Beskattningssammanslutning

Beskattningssammanslutningen är inte någon självständig skattskyldig. Inkomsterna och tillgångarna av den fördelas för att beskattas hos delägarna. Beskattningssammanslutning be-

traktas såsom beräkningssubjekt enbart i fråga om inkomsterna och tillgångarna.

Näringssammanslutning

Skatteverket för sammanslutningens hemkommun fastställer även i fråga om en näringssammanslutning den grund, enligt vilken sammanslutningens inkomst och förmögenhet fördelas mellan delägarna.

Begränsat skattskyldig

Begränsat skattskyldiga beskattas antingen genom källbeskattning eller genom beskattning i enlighet med lagen om beskattningsförfarande.

Beskattningen av begränsat skattskyldiga fysiska personer har ändrats från och med skatteåret 2006. Pension som en begränsat skattskyldig person har fått från Finland beskattas alltid i enlighet med lagen om beskattningsförfarande med iakttagande av inkomstskattelagen. För pension som beskattas som förvärvsinkomst fastställs skatten enligt den progressiva inkomstskatteskalan. Begränsat skattskyldig person som bor i en stat som hör till det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet kan i stället för källbeskattning välja beskattning av även andra förvärvsinkomster än pension i samband med beskattningsförfarandet enligt progressiv inkomstskatteskala, om minst 75 procent av hans eller hennes förvärvsinkomster är inkomster från Finland (856/2005).

Från och med skatteåret 2009 kan begränsat skattskyldig som är bosatt inom det europeiska ekonomiska samarbetsområdet yrka på att dividender som fåtts från Finland ska beskattas i den ordning som bestäms i lagen om beskattningsförfarande. förutsättningen för förfarandet är enligt 13.1 § 3 punkten i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (814/2008), att:

- rådets direktiv 77/799/EEG om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område eller ett avtal om handräckning och utbyte av information i skatteärenden inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet gäller dividendtagarens hemviststat, och

- källskatten på dividenden i praktiken inte i sin helhet kan gottgöras i dividendtagarens hemviststat på grundval av ett avtal om undanröjande av dubbelbeskattning mellan Finland och dividendtagarens hemviststat. Principer för verkställande av beskattningen

Allmänna principer

Opartiskhet vid beskattningen

I beskattningsförfarandet och i övriga åtgärder i anslutning till beskattningen skall skattetagarnas och skattskyldigas intressen tas opartiskt i beaktande (26.1 § BFL). Om den skattskyldige inte har märkt att han kan göra ett avdrag till vilket han konstateras vara berättigad, eller om han för beskattning har anmält sådan inkomst eller förmögenhet som inte är skattepliktig, skall beskattningen verkställas på det sättet att skada inte åsamkas den skattskyldige.

Skyldighet att utreda ärendet

Sedan den skattskyldige uppfyllt sin deklarationsplikt skall skattemyndigheten och den skattskyldige i mån av möjlighet ta del i utredning av ärendet. Då skall i främsta rummet den av parterna som har bättre förutsättningar, framlägga utredning i ärendet. Från den skattskyldige skall vid behov begäras eller annars anskaffas de kompletterande uppgifter och utredningar, som är nödvändiga för beskattningen.Till handlingarna bör då antecknas vad som begärts och varför. Om utredningen är otillräcklig och utredningen inte ens på uppmaning kompletteras, bör läget beskrivas i handlingarna. Myndigheten skall se till att ärendet utreds.

Verkställande av beskattningen

Beskattningen verkställs från och med skatteåret 2005 utgående från den skattskyldiges deklaration, uppgifter som med stöd av 3 kap. erhållits av utomstående som är skyldiga att lämna uppgifter och andra utredningar som

erhållits i saken. (BFL 26.5 §, 1079/2005). När beskattningen verkställs skall skattemyndigheten pröva erhållna uppgifter och utredningar på det sätt som är motiverat med hänsyn till ärendets art och omfattning, lika bemötande av de skattskyldiga samt skattekontrollens behov (BFL 26.6 §, 1079/2005).

Skattemyndigheten kan enligt bestämmelsen olika saker på olika sätt och plocka vissa saker för närmare granskning och behandla övriga saker mera summariskt. Bestämmelsen gör maskinell undersökning av beskattningsuppgifterna möjlig, varvid man tillämpar färdigt bestämda enhetliga plockningsvillkor, vilka lyfter saker till närmare undersökning. Skatteberedaren undersöker ett utplockat fall och begär vid behov verifikat och tilläggsutredningar av ärendet i fråga samt avgör ärendet. Bestämmelsen utgör å andra sidan inte hinder för att skattemyndigheten kan med rätt beskattning som mål nogrannt kontrollera vilket beskattningsärende som helst. Utplockningsvillkoren är sekretessbelagda.

Förtroendeskydd

I 26. 2 § BFL ingår principen om s.k. förtroendeskydd. Förfaringsstadgandet tillämpas i beskattningens alla faser från förskottsuppbörden till efterbeskattningen.

I stadgandet definieras de omständigheter, under vilka en skattskyldig kan få förtroendeskydd och på vilket sätt skyddet meddelas.

Ur kundens synpunkt betyder principen om förtroendeskydd att skattemyndigheten inte kan, då uttryckligt stadgande saknas, ensidigt och retroaktivt ändra ett beskattningsbeslut som visat sig vara felaktigt så att det blir ofördelaktigare för kunden. Utgångspunkten är alltid att skattemyndigheten fungerar lagenligt, står fast vid sina beslut, iakttar konsekvent vedertagen tolkningslinje och ändrar den inte retroaktivt. Ur skattetagarens synpunkt betyder detta däremot att skattetagaren bär den ekonomiska ″risken″ av ett felaktigt beskattningsbeslut.

Då alla förutsättningar för tillämpningen som nämns i 26.2 § GBL uppfylls samtidigt, dvs. ärendet antingen lämnar rum för tolkning eller är oklart, den skattskyldige har handlat i god tro, den skattskyldige har handlat i enlighet med myndighetens praxis eller anvisningar , meddelas den skattskyldige förtroendeskydd och beskattningen (ordinarie beskattning, efterbeskattning, skatterättelse, osv.) skall verkställas till den skattskyldiges fördelom annat inte av särskilda skäl föranleds.

Å ena sidan betyder det för den skattskyldige förmånliga avgörandet att ärendet avgörs till den skattskyldiges fördel till den del som den skattskyldiges förtroende har skyddats i ärendet. Om det till exempel är fråga om en ändring som gör tolkningslinjen strängare, skall beskattningen verkställas enligt den gamla, dvs. lindrigare tolkningen.

Å andra sidan, då särskilda skäl, liksom likvärdig behandling av medborgarna, föreligger, kan ärendet avgöras till den skattskyldiges nackdel trots att förutsättningarna för beviljande av förtroendeskyddet uppfylls. Man kan då helt eller delvis låta bli att påföra eventuella associerade påföljder, om indrivningen skulle på grund av oklarheter eller tolkning vara oskälig. I stadgandet nämnda associerade påföljder är till skatten anslutna skattetillägg, dröjsmålsränta, dröjsmålsräntan motsvarande ränta, restavgift, förseningsränta, samfundsränta och ränta på kvarskatt. Också skatteförhöjning, som inte nämns separat i stadgandet, kan enligt gällande 32 § BFL utelämnas. Oskälighet som nämns i slutet av 26.2 § BFL innebär sådan oskälighet som beror på ärendets mångtydighet eller oklarhet. På oskälighet som beror på sociala omständigheter tillämpas 88 § BFL.

Även om man väntar att skattemyndighetens verksamhet är konsekvent i olika årliga avgörande som gäller likadana situationer, kan beskattning som tydligt verkställts i strid mot lagen inte få förtroendeskydd. Ett tydligt fel skall alltid korrigeras på samma sätt som hittills. Den skattskyldige kan meddelas förtroendeskydd endast om ärendet lämnar rum för

tolkning eller är oklar. Det kan vara fråga om ett ärende som lämnar rum för tolkning då man måste värdera, huruvida den erhållna inkomsten utgör lön eller affärsinkomst. Oklara fall kan å sin sida vara värderingsfrågorna då man inte har exakt bevisning på egendomens värde. Då beskattningen verkställs på grund av tillämpning av 26.2 § BFL för ett icke slutfört skatteår på samma sätt som för tidigare år, förutsätter konsekvent förfarande, att den skattskyldige informeras om den felaktiga tolkningen som konstaterats i samband med verkställandet av kundens beskattning. Den skattskyldiges rätt att vädja till förtroendeskydd och till lindrigare behandling i beskattningen i anslutning till samma ärende upphör sedan den skattskyldige informerats om ändrad tolkning. Detta betyder, att beskattningen skall under påföljande skatteår verkställas enligt den rätta och samtidigt strängare tolkningen.

Den skattskyldiges goda tro är en förutsättning för förtroendeskydd. Då den skattskyldige handlar enligt bestämmelserna och skattemyndighetens anvisningar och lämnar inte till skattemyndigheten felaktig, oklar, bristfällig eller vilseledande uppgift om sakerna som utgör grunden för beskattningen, kan den skattskyldige anses ha handlat i god tro. Detta betyder i praktiken, att den skattskyldige måste i tillräcklig mån ha tagit reda på de bestämmelser och anvisningar som hjälper den skattskyldige att uppfylla de förpliktelser som ansluter sig till hans eller hennes beskattning. Ordalydelsen i BeskFL 26.2 § hänvisar till, att förtroendeskyddet endast gäller för den skattskyldige själv. I avgörandet HFD 2009:20 utsträckte förtroendeskyddet som arbetsgivaren hade fått i ett ärende om skattefrihet för ersättningar för resekostnader likväl till att i samma sak även gälla för arbetstagaren, och arbetstagaren skulle inte separat försäkra sig om rätt tolkning av ersättningsbestämmelserna.

Den praxis som myndigheten tillämpar består av beslut och förhandsavgöranden som givits i samband med beskattningen. Ibland kan till och med ett enda beslut utgöra ett tecken på myndighetens praxis. I sådana fall torde det oftast vara fråga om ett beslut som ansluter sig till den skattskyldiges egen beskattning.

HFD har i avgörandet 2010:13 ansett, att föreningen inte hade motiverade grunder att lita på, att den inte skulle behöva betala skatt för sina inkomster, om skattedeklaration inte begärs från den. Föreningens skatteärenden har då inte behandlats i Skatteförvaltningen.

Skattemyndigheten kan med stöd av 26 § 6 mom. i BFL om verkställande av beskattningen undersöka en del personers uppgifter mera summariskt medan andra uppgifter kan plockas ut för närmare kontrollering. Om förutsättningar för förtroendeskydd uppfylls i övrigt, kan den skattskyldige få förtroendeskydd oberoende av kontrollmetoden som skattemyndigheten tillämpar.

Skattemyndighetens anvisningar framgår ur deklarationsanvisningarna, kundmeddelanden och skattemeddelanden. Eftersom den skattskyldige måste kunna lita på att skattemyndighetens verksamhet är konsekvent, skall de lokala anvisningarna som Skatteförvaltningen ger överensstämma både med de riksomfattande anvisningarna och med förhandsavgöranden som ges från ämbetsverket. Detta skall också beaktas då man ger anvisningar muntligen (HFD 2003/21).

Då 26.2 § BFL tillämpas i beskattningen, skall ärendets motiveringar fogas till handlingarna som kommer till i samband med verkställandet av beskattningen. Ett separat beslut om meddelande av förtroendeskydd fattas i allmänhet inte. Avgörandet av frågan om förtroendeskydd framställs såsom en del av beskattningsbeslutet. Meddelande av förtroendeskydd och dess motiveringar framgår ur handlingar som förvaras i skattebyrån.

Man måste alltid vid behov kunna reda ut i ärendet varför och till vilka delar avgörandet har gjorts till den skattskyldiges fördel eller varför associerade påföljder inte uppburits. Det är därför också skäl att man i skattebyrån skriver en promemoria över meddelande av

förtroendeskyddet. Man skall i promemorian komma fram med motiveringar till meddelande av förtroendeskydd. Motiveringarna skall framställas också då förtroendeskydd inte meddelats trots att kunden begärt detta. Motivering av avgörandet om meddelande av förtroendeskydd endast med ett uttryck i lagrummet som tillämpats räcker inte. Man skall i promemorian ta ställning till omständigheter som kommit fram i ärendet och som utgör grunden för meddelande eller utelämnande av förtroendeskyddet. I motiveringarna ska redogöras för de fakta som inverkar på ärendet och för lagrum som tillämpats samt det hur ärendet borde på basis av dessa avgöras (se HFD 2003/1065). Lagrummet skall också alltid nämnas i samband med beslut om förtroendeskydd.

Promemorian kan sändas kunden för kännedom då man med tanke på efterföljande skatteår underrättar om ändrad behandling i den beskattning på vilken 26.2 § BFL har tillämpats.

Se också Skattestyrelsens anvisning 22.3.2000 om förtroendeskydd nr 569/38/2000.

Gemensam behandling av ärenden

Enligt 25 § förvaltningslagen (434/2003) skall myndigheten, med undantag för de avvikelser som nämns i lagrummet, bereda ärendena gemensamt och avgöra dem på en gång, om beslutet som myndigheten ska fatta kan ha en betydande inverkan på avgörandet i ett annat ärende som samtidigt är anhängigt hos samma myndighet. I 26a § lagen om beskattningsförfarande (1067/2003) har stadgats om en lindrigare skyldighet att behandla ärenden gemensamt.

I skatteärenden finns det otaliga situationer, där ett ärende som samtidigt behandlas i samma myndighet kan inverka på avgörandet av ett annat ärende som behandlas i Skatteförvaltningen. Sådana situationer kan uppstå till exempel för två olika skattskyldiga, för bolaget och delägaren samt i ärenden som gäller samma skattskyldigs olika skatteslag. enligt 25 § förvaltningslagen behöver ärenden inte beredas gemensamt och behandlas samtidigt, om gemensam behandling inte medför menligt dröjsmål eller är onödig med hänsyn till ärendets art eller natur. Avvikelserna som stadgats i förvaltningslagen beträffande skyldigheten att behandla ärenden gemensamt är inte tillräckligt omfattande med tanke på situationer som ansluter sig till verkställande av beskattningen. I vissa fall kan ärenden inte behandlas gemensamt i beskattningen, eftersom arbetsarrangemang har förverkligats så, att t.ex. aktiebolagets och delägarens beskattning behandlas i Skatteförvaltningens olika enheter. Beskattningen av delägaren kan bli färdig vid en annan tidpunkt så att till exempel beskattningen av bolaget har redan slutförts medan delägarens beskattning ännu behandlas. Ärendenas stora antal sätter också sina egna begränsningar för möjligheten att behandla olika skattskyldigas ärenden samtidigt.

Enligt 26a § lagen om beskattningsförfarande skall ärenden beredas och avgöras gemensamt, om beslutet som ska fattas kan ha en betydande inverkan på avgörandet i ett annat ärende som samtidigt är anhängigt hos samma myndighet och om det med beaktande av antalet ärenden, arbetsarrangemangen och beskattningens slutförande är möjligt och gemensam behandling inte medför menligt dröjsmål. Stadgandet förutsätter avvikande från förvaltningslagen förutom menlig inverkan även konkret inverkan på ett ärende som samtidigt är anhängigt hos samma myndighet.

Beslutets innehåll

Av ett skriftligt beslut ska enligt 44 § förvaltningslagen framgå bl.a. alla de parter som beslutet gäller, motiveringen för beslutet och namn och kontaktuppgifter för den person av vilken en part vid behov kan begära ytterligare uppgifter om beslutet.

Beslutshandlingar som lämnas ut i samband med ordinarie beskattning uppfyller inte de förutsättningar som ställts i förvaltningslagen. Eftersom avsikten är, att beslutshandlingarna skulle också i fortsättningen lämnas ut med

nuvarande innehåll, har 51 § lagen om beskattningsförfarande ändrats så, att beslutshandlingarna har uttömmande räknats upp i lagrummet. I debetsedeln antecknas förutom uppgifter som specificerar den skattskyldige även uppgifter om den skattskyldiges inkomster och tillgångar, skatter och avgifter, skatteåterbäring och kvarskatt.

Dessutom, när avvikelse görs från skattedeklarationen behöver motiveringen enligt 26 b § 2 mom. inte finnas i beskattningsbeslutet eller i dess bilaga, utan det räcker med att motiveringarna finns på samma sätt som tidigare tillgängliga hos Skatteförvaltningen.

Motivering av beslut

Ett beslut skall motiveras enligt 45 § förvaltningslagen. I motiveringen skall det anges vilka omständigheter och utredningar som har inverkat på avgörandet och vilka bestämmelser som har tillämpats. Motiveringen kan utelämnas med stöd av orsaker som räknas upp i 2 mom.

På grund av besskattningens massanatur passar bestämmelserna om motivering av beslut inte ihop med beskattningen. Av denna anledning harman i beskattningen givit bestämmelser som avviker från förvaltningslagen bestämmelser om motivering av beslut. Bestämmelserna om motivering i 26 § 5 mom. lagen om beskattningsförfarande har flyttats till ett eget lagrum 26 b §. Lagrummets innehåll har samtidigt specifiserats. Enigt 26b § 1 mom. lagen om beskattningsförfarande skall ett beslut motiveras, om avvikelse görs från den skattskyldiges skattedeklaration eller rättelseyrkande eller om beskattningen ändras till den skattskyldiges nackdel. Beskattningen ändras till den skattskyldiges nackdel i allmänhet då skatteombudets (från och med 1.5.2008 Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt) rättelseyrkande godkänns. Ett beslut ska motiveras också då antingen den skattskyldiges eller skatteombudets besvären förkastas i sin helhet eller delvis. Ett beslut ska dessutom motiveras, om myndigheten ändrar beskattningengenom en skatterättelse eller efterbeskattning som görs till den skattskyldiges nackdel

Ett beslut behöver enligt 26b § inte motiveras om motivering är uppenbart onödig. Motiveringen är uppenbart onödig, om man godkänner den skattskyldiges yrkande som inte innehåller ärenden eller uppskattningar som beror på tolkning. Då har inte heller skattetagarna intresse för ändringssökande. Också godkännande beslut bör likväl motiveras vid behov. Beslut som godkänner den skattskyldiges rättelseyrkande, vilka bör mitiveras, är t.ex. beslut som gäller uppskattningsfrågor eller materiella frågor som beror på tolkning. Motivering av dessa beslut är viktigt med tanke på skattetagarnas eventuella ändringssökande.

I 26b § lagen om beskattningsförfarande har stadgats om en lindrigare skyldighet att motivera beslut som gäller ordinarie beskattning. I beskattningshandlingarna ska antecknas det lagrum som ligger till grund för beslutet endast om man vid avvikelse från skattedeklarationen tillämpar beskattning enligt uppskattning (27 § BeskFL), kringgående av skatt (28 § BeskFL), förtäckt dividend (29 § BeskFL), outredd förmögenhetsökning (30 § BeskFL), internationell förtäckt vinstöverföring (31 § BeskFL) eller skatteförhöjning (32 § BeskFL). I motiveringar till andra beslut som gäller ordinarie beskattning behöver lagrummet inte antecknas. Enligt motiveringarna till regeringens proposition skulle man i andra fall än de som räknas upp i regeringens proposition anse det vara tillräckligt, att i handlingarna har skrivits en kort motivering om, varför beskattningen har verkställts på sätt som avviker från skattedeklarationen. Enligt motiveringarna till regeringens proposition är avsikten, att beslutshandlingarna kunde också i fortsättningen ges ut med samma innehåll som för tillfället.

Förfarandet i anslutning till rättelseyrkanden och ändring av beskattningen kan inte betraktas som massaförfarande i samma utsträckning som till exempel verkställandet av

beskattningen. Beslut som gäller ändringsbeskattning skulle således i grund och botten uppfylla de krav som i förvaltningslagen ställts för motivering av beslut.

Förfrågningar och hörande av part

Enligt 34 § förvaltningslagen Innan ett ärende avgörs skall en part ges tillfälle att framföra sin åsikt om ärendet och avge sin förklaring med anledning av sådana yrkanden och sådan utredning som kan inverka på hur ärendet kommer att avgöras. Ärendet kan enligt lagrummet avgöras utan att en part hörs, bl.a.då yrkandet lämnas utan prövning eller omedelbart avslås såsom ogrundat, eller om hörandet av någon annan orsak är uppenbart onödigt. I förvaltningslagen har antagits ett vidsträckt begrepp om par. I motiveringar till lagen konstateras, att en part kan avse också en part till vilken beslutet inte uttryckligen hänför sig men vars rätt, förmån eller skyldighet ärendet kan gälla. Det i förvaltningslagen avsedda vidsträckta hörandet är problematiskt i beskattningen speciellt då man i beskattningen fattar ett stort antal beslut både inom förskottsuppbörden och i samband med beskattningens första grad. Eftersom hörande av part som förutsätts i förvaltningslagen inte kan på grund av tillgängliga resurser och utan betydande förändringar i förfarandet tillämpas till alla delar, har man i beskattningslagen bestämt separat om hörandet.

Väsentlig avvikkelse från skattedeklarationen

I 26.3 § BFL ingår ett allmänt stadgande om skyldighet om hörande av den skattskyldige. Om man vid beskattningens verkställande väsentligen avviker från den skattskyldiges deklaration, skall den skattskyldige reserveras tillfälle att bli hörd i ärendet. I motiveringar till regeringens proposition med förslag till ändringar i beskattningslagen på grund av förvaltningslagen konstateras, att stadgandet täcker uttömmande hörandet av skattskyldiga i fråga om ordinarie beskattning, skatterättelse och efterbeskattningar. I situationer som bestämmelsen avser hörs alltså endast den skattskyldige, inte till exempel de som eventuellt är berättigade att söka ändring med stöd av 62 § 1 mom. lagen om förvaltningsförfarande.Detta allmänna stadgande i 26.3 § BFL tillämpas alltid då det inte finns separata stadganden om hörandet. Om hörande av den skattskyldige har inte stadgats till exempel i samband med beskattning enligt uppskattning (27 § BFL) och förtäckt dividendutdelning (29 § BFL).

Det skall vanligen anses att det är frågan om en väsentlig avvikelse bl.a. då till inkomsten på basis av kontrollanmälan läggs löne- eller annan inkomst eller då dagpenningar eller övriga resekostnader avvikande från skattedeklarationen betraktas såsom skattepliktig inkomst. Samma gäller då värdet av bilförmånen används på basen av resorna mellan bostad och arbetsplats vid beräkningen av ett kilometervist värde eller då det avviks väsentligt från den skattskyldiges avdragsyrkande (se HFD 1980 II 600 och HFD 1989/4163).

Andra hörandesituationer

I 26.3 § BFL har dessutom uttryckligen stadgats om hörandeskyldighet, om skattemyndigheten ändrar beskattningen till den skattskyldiges nackdel genom skatterättelse (BFL 56 §) eller efterbeskattning (BFL 57 §). Den skattskyldige skall då alltid reserveras tillfälle att bli hörd i ärendet. Om hörandeskyldigheten har också stadgats i stadgandet om kringgående av skatt (BFL 28.2 §).

Påförande av skatteförhöjning förutsätter att till den skattskyldige har bevisligen sänts anmaning om att lämna in en skattedeklaration eller att korrigera en uppgift eller handling som den skattskyldige givit (se 32.1 § och 32.2 § BFL). Tillämpningen av paragrafen har utvidgats så att skatteförhöjning kan också påföras vid försummelse eller bristfällighet i fråga om annat meddelande än skattedeklaration, dess bilagor eller tilläggsuppgifter. Påförandet av skatteförhöjning förutsätter inte att anmaningen har bevisligen delgivits utan det räcker med att anmaningen har bevisligen sänts.

Åt den skattskyldige skall enligt 26.3 § BFL utsättas en rimlig tid för lämnandet av bemötande eller annan utredning. Tidsfristens rimlighet beror på ärendets art, men den borde i allmänhet vsara minst två veckor. Då bemötande eller annan utredning begärs från den skattskyldige, skall man i mån av möjlighet nämna de saker, om vilka utredning särskilt skall avges samt orsakerna därtill. förvaltningslagens 36 § om meddelande av hörande tillämpas så att den kompletterar den ovan nämnda bestämmelsen.

Hörande av skattetagaren

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt (tid. skatteombid till och med 30.4.2008) hörs så att Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt ges tillfälle att ta del av beskattningshandlingarna, om inte något annat bestäms på något annat ställe i skattelagstiftningen (238/2008). Om hörande av rättsbevakningsenheten stadgas i 26 d § i lagen om beskattningsförfarande.. Avsikten med stadgandet är att hålla det gällande förfarandet i kraft, i vilket förfarandet man kommit överens med rättsbevakningsenheten om de förfaringssätt som ska tillämpas då beslut ges rättsbevakningsenheten för kännedom. Målet är ett flexibelt förfarande som kan genomföras förnuftigt. Man kan då till exempel komma överens med rättsbevakningsenheten om, vilka fall enheten vill få till påseende innan beslut om dem fattas. Man bör också komma överens med rättsbevakningsenheten om sättet med vilket rättsbevakningsenheten reserveras tillfälle att bekanta sig med de önskade beskattningshandlingarna.

Hörande av Enheten för vevakning av skattetagarnas rätt har behandlats i Skatteförvaltningens anvisning dnr 953/547/2008, 2.6.2008.

Hörande i samband med behandling av ett rättelseyrkande

Om hörande av part i samband med behandling av rättelseyrkanden finns det inga särskilda bestämmelser i lagstiftningen. På hörandet tillämpas därför förvaltningslagens bestämmelser om hörande och skattelagstiftningens bestämmelser om hörande av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt och skattetagare. Utgångspunkten med hörande är att den skattskyldige skall såsom rättsbevakningsenhetens motpart höras i ett ärende som angår rättsbevakningsenhetens rättelseyrkande innan beslutet fattas, om hörandet till exempel på grund av att ärendet inte upptas till prövning eller annan orsak inte är uppenbart onödigt. Den skattskyldige skall likaså reserveras möjlighet att lämna genmäle på grund av rättsbevakningsenhetens eventuella bemötande till hans rättelseyrkande, om detta inte är uppenbart onödigt. På grund av den skattskyldiges rättelseyrkande eller på grund av den skattskyldiges genmäle reserveras motsvarigt rättsbevakningsenheten möjlighet att bli hörd.Se även anvisningen dnr 953/547/2008, 2.6.2008.

Ansvarsanteckning

Personerna som är ansvariga för skatten skall antecknas på debetsedeln och i beskattningsuppgifterna. Har det inte gjorts någon ansvarsanteckning, skall Skatteförvaltningen reservera den ansvarige möjlighet att bli hörd innan det föreskrivs att han skall ansvara för den andra skattskyldiges skatt (52 § BFL och40 § L om skattebörd).

Den skattskyldiges svar

Till beskattningshandlingarna skall bifogas avskrifter av breven som sänts till den skattskyldige och som angår hans beskattning, erhållna svar, tilläggsutredningar och andra handlingar som anses vara nödvändiga. Då den skattskyldige ger muntliga tilläggsutredningar i skattebyrån, antecknas uppgifterna i skattedeklarationen eller förfrågningsblanketten. Det skall i detta fall begäras att den skattskyldige med sin underteckning fastställer tilläggsuppgifterna, som han givit. Anskaffas tilläggsutredningarna från den skattskyldige per telefon, från hans arbetsgivare eller från annat håll, skall uppgifterna antecknas i handlingarna. Det skall sam-

tidigt nämnas, från vem, när och hur uppgifterna har erhållits.

Jämförelseuppgifter

Om det finns sådana uppgifter i skattedeklarationen som kan vara betydelsefulla vid någon annan skattskyldigs beskattning, skall uppgifterna meddelas ifrågavarande skatteberedare. Bl.a. löner som skall betalas till en vikarie, förmedlingsprovisioner, till annat än en penninganstalt eller offentligrättsligt samfund erlagda räntor och motsvarande skulder samt understöd betalda på basen av en frivillig förbindelse eller annan förpliktelse är sådana här uppgifter som skall anmälas vidare. Det skall förfaras på motsvarande sätt, då beskattningen sker någon annanstans än i den enhet som verkställer beskattningen.

Om man vid fattande av ett beskattningsbeslut stöder sig på en jämförelseuppgift, skall det på basen av personbeteckning, yrke, boningsort och andra dylika saker utredas, om jämförelseuppgiften angår ifrågavarande person. Då jämförelse- eller kontrolluppgiften avviker sig från den skattskyldiges anmälan, skall det utredas, vad avvikelsen beror på. Den skattskyldige har t.ex. från sin lön kunnat avdra ett arvode som han betalat till en vikarie eller andra kostnader för inkomstens förvärvande eller anmäla årsskiftets lön som inkomst av ett felt år.

Delgivning av beslut och andra handlingar

Allmänt

Om delgivning av beslut och andra handlingar har stadgats i förvaltningslagens 9 kapitel och om förfarandet som ska tillämpas i samband med delgivning i 10 kapitel. Enligt 54 § förvaltningslagen skall myndigheten delge sitt beslut till part och andra som har rätt till att söka rättelse. En myndighet skall också bl.a. se till att hörandebrev som ska skickas till part delges. Delgivningssätten är enligt 55 § förvaltningslagen vanlig delgivning, bevislig delgivning och offentlig delgivning. På grund av beskattningens massaförfarande är delgivning som förutsätts i 56 och 57§ förvaltningslagen inte möjlig i beskattningen, av vilken anledning man har i 26c § lagen om beskattningsförfarande stadgat om delgivning avvikande från förvaltningslagen.

Delgivning av ett beskattningsbeslut och annan handling

Beskattningsbeslut, beslut med anledning av rättelseyrkande och andra handlingar skall enligt 26c § lagen om beskattningsförfarande delges den skattskyldige. Således delges beskattningsbeslut och andra handlingar i allmänhet endast den skattskyldige. enligt lagrummet sker delgivningen med den skattskyldiges lagliga företrädare eller befullmäktigade, om en företrädare eller befullmäktigad som sköter skatteärenden på den skattskyldiges vägnar har anmälts som ombud till skatteförvaltningens kundregister. Eftersom delgivning skall enligt lagrummet ske i första hand med den skattskyldige, är det i allmänhet inte nödigt att befullmäktigad informeras om delgivning som på sätt som stadgats i 56 § 3 mom. förvaltningslagen lämnats till huvudmannen. Stadgandet utgör likväl inte hinder för delgivning med befullmäktigad i de fall, där detta är möjligt, liksom till exempel i samband med delgivning av beslut om ändringsbeskattning eller beslut om förhandsbesked. I sådana situationer där den skattskyldige tydligt underrättar om att han vill att beslutet delges endast den befullmäktigade, kan beslutet i enlighet med kundens begäran delges endast den befullmäktigade.

Beslutets delgivning ttill skattetagare

. Delgivning till Skattetagare och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt görs på samma sätt som hörandet så att Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt ges tillfälle att ta del av beskattningshandlingarna, om inte något annat bestäms på något annat ställe i skattelagstiftningen (238/2008).

Jävighet

I fråga om jäv för Skatteförvaltningens tjänste- eller befattningsinnehavare tillämpas stadgandena i förvaltningslagen (434/2003). Om jävighet stadgas i lagens 27 § och om grunderna för jävighet i lagens 28 §, om avgörande av jävighet i lagens 29 § och o fortsatt behandling av ärendet i lagens 30 §. Om jävighet för skatterättelsenämndens ordförande och annan ledamot stadgas dessutom i 4a § lagen om skatteförvaltningen (504/98).

Skatteberedare som medverkade i skatteberedningen ansågs i avgörandet HFD 2004:82 vara jävig, då han beredde samma ärende för skatterättelsenämnden.

PERIODISERING AV INKOMSTER OCH UTGIFTER

Med periodisering av inkomster och utgifter avses, under vilket år inkomsten beskattas och under vilket år avdraget får göras.

I den IV delen av ISkL har bokförts i rätts- och beskattningsförafarandet stadgat förfarande, som gäller periodisering av inkomster och utgifter, och huvudsakliga avvikelser från det. Stadgandena är inte uttömmande, varför avgörandena av tidigare rättspraxis och beskattningspraxis är fortfarande av betydelse vid avgörande av periodiseringsproblemet. Vid beskattningen enligt ISkL är kassaprincipen huvudprincipen vid periodiseringen. Vid beskattningen av näringsinkomst iakttas däremot prestationsprincipen.

I kapitlet om periodisering finns förutom allmänna stadganden om periodisering, också specialstadganden. (Om utgiftsreservering som beviljas för skogsbrukets kapitalinkomster och periodisering av utgifter för skogsbruk se kapitel 14, Skogsbeskattning. Om periodisering av pensionsinkomster se kapitel 10, Pensioner och socialförmåner. Om periodisering av överlåtelsevinster se kapitel 6, Överlåtelsevinster.)

Periodisering av inkomst

Kassaprincip som huvudregel

Inkomsten betraktas enligt 110.1 § ISkL som inkomst av det skatteår, då den lyfts, antecknats på den skattskyldiges konto eller annars erhållits i förvaltning (kassaprincip). Med inkomster som erhållits i den skattskyldiges förvaltning avses sådana inkomster, till vilka den skattskyldige har bestämmanderätt.

Enligt denna huvudregel beskattas på förhand erhållna inkomster under året då de erhålls. Till exempel hyran som har erhållits på förhand är inkomst av det år då hyran erhållits.

Också lönen som influtit för december månad och som betalas till den skattskyldige i januari följande år är följande års inkomst.

Lön eller tantiem som betalats efteråt

Om betalningen av lön eller tantiem fördröjs under flera år av annan anledning än arbetsgivarens insolvens, har i rättspraxisen (HFD 1989 B 527, HFD 1994/6179) ansetts att lönen eller tantiemet kan beskattas under det år då den/det bokförts som bolagets kostnad. Om löneutbetalningen fördröjs med anledning av arbetsgivarens insolvens, är lönen inkomst för det år, under vilket den erhålls.

Semesterersättningen enligt kassaprincipen är inkomst för det år, då den erhålls, fast den ofta inflyter från det föregående året. Lönen för uppsägningstiden kan också hänföra sig till det följande året. Den är dock inkomst för det år, då uppsägningsersättningen betalas. Skatteåret ändras inte av att inkomstutjämningen eventuellt kan tillämpas på uppsägningsersättningen.

Idrottsinkomst

Om periodisering av idrottsinkomst se punkt 8:1, Idrottsmännens fonder .

Naturaförmåner

Naturaförmåner är också inkomst för det skatteår, under vilket de kan erhållas. Sedvanliga naturaförmåner beskattas under året, då

förmånen åtnjuts. En tillfällig förmån beskattas däremot under det år, då kostnader för den föranleds arbetsgivaren. Om arbetsgivaren till exempel sin arbetstagare ger en tidningsförmån, beskattas arbetstagaren för hela prenumerationsavgiften under det skatteår då arbetsgivaren betalar den, även om beställningen skulle täcka också en del av det följande året.

Ränta

Räntan på en bankdeposition betraktas i rättspraxisen (HFD 1982/1891) som inkomst för det kalenderår för vilket räntan betalats och vid utgången av vilket den antecknats på den skattskyldiges konto, fast räntan som antecknats på kontot kunde lyftas av deponenten först den första vardagen efter årsskiftet. Räntan på masskuldebrevslånet har däremot i rättspraxisen (HFD 1984 II 571) betraktats först som inkomst för det år då räntan lyfts eller som inkomst av förfalloåret.

Dividend

Aktiebolag utdelar ofta dividend under året som följer på räkenskapsperioden. Om räkenskapsperioden till exempel har utgått 31.12.200, utdelas dividenden under år 2010. Då är dividenden inkomst för året 2010. Bestämmanderätten till dividenden uppkommer, då dividender enligt beslutet om dividendutdelning har kunnat lyftas. Ingår det inte några bestämmelser om betalningstidpunkt i bolagsstämmans beslut om dividendutdelning, skall dividenderna betalas omedelbart efter bolagsstämman. Små inkomstrater kan emellertid beskattas först som inkomst för det skatteår, då de i själva verket har lyfts.

Andelsavgift

Om beskattning av fondförhöjning i ett andelslag i enlighet med lagen om andelslag, vilken förhöjning man ämnade tillämpa då andelsavgifterna omräknades till eurobelopp, se kapitel 6 Andelsavgift.

Överlåtelsevinst

Avvikande från kassaprincipen betraktas överlåtelsevinsten enligt 110.2 § ISkL som inkomst för det skatteår, under vilket köp, ombyte eller annan överlåtelse skett.

Oberoende av tidpunkten då köpesumman erläggs är vinsten enligt stadgandet överlåtelseårets inkomst. Om fordran i form av köpesumma senare blir värdelös, skall beskattningen rättas, eftersom stadgandet om periodisering inte i sig har någon inverkan som skulle ge upphov till eller avlägsna skattepliktig inkomst. Känner man inte till den slutliga köpesumman under överlåtelseåret, t.ex. för att köpepriset bestäms på basen av sakerna som förverkligas först efter överlåtelseåret, har beskattningen enligt rättspraxisen (HFD 1992/ 4641) under överlåtelseåret kunnat verkställas endast på basen av den köpesumma som varit känt under skatteåret (om problem i anslutning till beskattningsåret av överlåtelsevinster, se kapitel 6, Överlåtelsevinster, se även HFD 1995/294 i kapitel 6). Värdeminskningen som hänför sig till ett värdepapper som har fåtts som betalnng av köpesumman inverkar inte på beskattning av överlåtelsevinsten av köpesumman (HFD 2010:66).

Bokföringsskyldigs prestationsprincip

Inkomst enligt 116.1 § ISkL, som erhålls av verksamhet för vilken den skattskyldige är bokföringsskyldig, skall periodiseras enligt NärSkL avvikande från det som stadgas ovan. Inkomsten som den bokföringsskyldige erhållit periodiseras enligt NärSkL också i det fall att ISkL annars tillämpas på verksamheten. Stadgandet gäller bostads- och fastighetsaktiebolag, holdingbolag samt inkomst av samfunds och sammanslutningars personliga förvärvskälla.

Enligt prestationsprincipen, som iakttagits vid beskattningen av näringsinkomst, betraktas inkomsten som intäkt av det år, under vilket den motsvarande prestation har överlåtits.

Till exempel bostadsaktiebolag periodiserar i praktiken på förhand erlagda vederlag som följande års inkomst och resterna av vederlag som inkomst för det föregående året.

Periodisering av utgifter

Betalningsår som huvudregel

Sådana avdrag som baserar sig på den skattskyldiges utgifter skall, om inte något annat följer av särskilda skäl, enligt 113 § ISkL göras för det skatteår under vilket betalningen erlagts. Således avdras till exempel räntan, som erlagts i januari av skatteåret, under skatteåret, fast räntan till största delen skulle hänföra sig till det föregående året.

I stadgandet uttrycks principen för avdragandet av en utgift. Stadgandet har dock inte skrivits i en viss form, varför året för avdragandet av utgiften kan avvika sig från skatteåret enligt kassaprincipen. Avvikelsen är möjlig i situationerna, i vilka utredningen om karaktären av den skattskyldiges verksamhet och avdragbarheten av utgifterna har kunnat ges först vid beskattningen för något senare år.

Hobbyverksamhet

Utgifter i anslutning till hobbyverksamhet får inte dras av. Om en dylik verksamhet senare blir en sådan som inbringar inkomst, kan utgifterna avdras under ett senare år. Uppskjutandet av avdraget är emellertid ett undantag från huvudregeln. Beskattningsbeslut får inte på denna grund utan anledning uppskjutas i framtiden.

Året för naturliga avdrag

Naturliga avdrag görs under året då den skattskyldige har betalat föremålet för avdraget. Föremål som behövs vid inkomstförvärv och som med avbetalningsköp eller annars betalats så småningom, till exempel facklitteratur, kunde dock avdras i takt med att betalningen erläggs. I ett sådant här fall kan avdraget vanligen göras redan under det år då föremålet, som behövs vid inkomstförvärv, har anskaffats.

Konstnärer

För vissa yrken, t.ex. konstyrken, är det typiskt att kostnaderna för yrket uppstår före motsvarande inkomst inflyter. En konstnär kan förfärdiga ett eller flera verk under ett antal år innan de blir utställda eller utbjudna till försäljning. En sådan situation är typisk för t.ex. bildkonstnärer, kompositörer, författare och vissa uppträdande artister såsom utan arbetsförhållande verkande danskonstnärer och koreografer. Konstnärer som redan skapat sig ett namn får ofta beställningar på verk, varvid beställaren erlägger en förskottsbetalning. Kostnader som hänför sig till dylika verk uppkommer vanligtvis också först under senare år. Arten, beloppet och periodiseringen av dessa kostnader bör därför utredas skilt vid sidan om periodiseringen av motsvarande inkomster. På inkomster kan man t.ex. tillämpa stadganden om inkomstutjämning, medan man för kostnaders del kan fastställa förlust. Endel konstnärers verksamhet är till den grad omfattande, att resultatet av verksamheten beräknas med stöd av stadgandena i NärSkL.

Vid beskattning enligt ISkL bör man primärt avgöra huruvida kostnaderna hänför sig till yrke eller hobbyverksamhet. Om personen ifråga får sin utkomst av konstnärligt arbete eller stipendium som avsetts för konstnärligt arbete, kan han betraktas som yrkeskonstnär. Om utkomsten inte inflyter i sin helhet av ett konstyrke, kan man trots detta anse en person vara yrkeskonstnär, ifall denne kan visa sig vara regelbundet och yrkesmässigt verksam inom något konstområde. Ett sådant bevis är också aktiv konstnärlig verksamhet under tidigare år än skatteåret. Konstnärlig verksamhet innebär bl.a. att personen står i egenskap av konstnär i arbetsförhållande till någon konstanstalt, att man gjort uppträdanden eller ställt ut sina verk yrkesmässigt, att verk publicerats eller sålts osv. I osäkra fall kan man fästa uppmärksamhet vid om personen erhål-

lit utbildning vid någon av läroinrättningarna inom konstområdet eller huruvida personen är medlem i någon facklig organisation för konstnärer.

Bokföringsskyldigs prestationsprincip

Utgifter som hänför sig till verksamhet för vilken den skattskyldige är bokföringsskyldig skall enligt 116.2 § ISkL periodiseras enligt NärSkL. Utgiften är enligt NärSkL kostnad för det år, under vilket skyldigheten att erlägga den har uppkommit. För iakttagande av prestationsprincipen är det inte av betydelse när fakturan betalats.

Periodiseringen av utgifter enligt prestationsprincipen är möjlig närmast i fråga om bostads- och fastighetsaktiebolag, holdingbolag samt utgifterna som hänför sig till samfunds och sammanslutningars personliga förvärvskälla.

Avskrivningar

Anskaffningsutgifterna för byggnader, maskiner och inventarier som används vid inkomstförvärv samt patent och andra sådana nyttigheter avdras som årliga avskrivningar genom att stadgandena av NärSkL iakttas till tillämpliga delar (114 § ISkL). Hänvisningen syftar närmast till sätt att avföra anskaffningsutgift, om vilka stadgas i 30 och 34-39 § NärSkL, och till avskrivningsprocent. Stadgandet om avdragande av mindre anskaffningar tillämpas likväl inte då anskaffningsutgifterna för maskiner, redskap eller andra därmed jämförbara inventarier dras av.

Maskiner och anläggningar

Om maskiner eller anläggningar har köpts för förvärvande av löneinkomster, kan avskrivningsstadgandena av NärSkL tillämpas även på dessa utgifter. Vid beskattningen av löneinkomst skall avskrivningarna för skrivmaskiner, musikinstrument, kameror, overheadprojektorer, datorer e.d. lösa anläggningstillgångar göras enligt 25 % per föremål på grund av beskattningen av bl.a. överlåtelsevinst. I rättspraxisen finns talrika avgöranden, i vilka det är frågan om att ett föremål, som den skattskyldige anskaffat sig, hör till verksamheten för

inkomstens förvärvande eller till privathushållet, t.ex. då lärare anskaffat datorer, HFD 31.12.1991 L 5009-5013. I avgörandena har avdragandet av avskrivningen på anskaffningsutgiften berott på, hur mycket den skattskyldige har behövt datorn i sitt arbete och hur nödvändig den varit.

Förslitning icke underkastade anläggningstillgångar

Avskrivningar kan inte göras för aktier, jord och andra förslitning icke underkastade anläggningstillgångar.

Byggnad

Däremot till exempel för en uthyrd bostadsbyggnad kan göras en högst 4 %:s avskrivning på oavskriven anskaffningsutgift. Till den del som byggnaden används för eget eller familjens boende kan avskrivningen inte göras. Den skattskyldige kan upp till maximibeloppet bestämma själv, hur stor avskrivning han kan göra.HFD har ansett i avgörandet HFD 2010:2, att skattskyldig, som inte var bokföringsskyldig, kan yrka på avskrivning genom ett rättelseyrkande, även om avskrivning an byggnaden inte har gjorts i skattedeklarationen.

Substansavskrivning

Från anskaffningsutgifter för grus- och sandtäkter, stenbrott, torvmossar eller annan sådan egendom avskrivs varje skatteår den del som svarar mot den förbrukade ämnesmängden (114 § 2 mom. ISkL). För beräkningen av avskrivningen uppskattas först den ämnesmängd, som kan uttas från grus- och sandtäkten osv. Med denna ämnesmängd fördelas anskaffningsutgiften, då enhetspriset av ämnesmängden kan erhållas. Då enhetspriset har beräknats, avdras från anskaffningsutgiften årligen det belopp som motsvarar den ämnesmängd som tagits från anskaffningsutgiften.

Exempel:

Anskaffningsutgift för grustäkt	100 000 euro
Uppskattad grusmängd	200 000 m^3
Enhetspris	0,50 euro/m^3
Grus sålts under skatteåret	50 000 m^3
Skatteårets avskrivning	
50 000 x 0,50 euro	25 000 euro

Såsom anskaffningsutgift för från jorden lösbart material används grustäktens, stenbrottets e.d.:s andel av den ursprungliga anskaffningsutgiften för fastigheten eller egendomen (HFD 1994/3007).

T.ex. jordbrukare A har anskaffat sig en lägenhet år 1980 och betalat 17 000 euro för den. På lägenheten finns en grustäkt, andelen av vilken av köpepriset utgör 14 000 euro. A börjar sälja grus år 2007. Som anskaffningsutgift för grusen som skall försäljas avförs den del av den ursprungliga anskaffningsutgiften, 14 000 euro, som motsvarar den använda beståndsdelsmängden.

BERÄKNING AV BESKATTNINGSBAR INKOMST

Den beskattningsbara inkomsten för fysisk persons och inhemskt dödsbos förvärvsinkomstslag och kapitalinkomstslag beräknas separat (30 § ISkL). Begreppet totalinkomst skall inte längre användas. Detta är av betydelse speciellt med tanke på avdragssystemet, eftersom avdragen som tidigare gjorts från totalinkomsten görs enbart från förvärvsinkomsten utöver räntor.

Resultatet av näringsverksamheten och resultatet av jordbruket beräknas separat. De beaktas som företagsinkomst som skall fördelas efter avdragandet av de föregående årens förluster.

Kapitalinkomstslag

Den skattskyldige har rätt att från kapitalinkomster (t.ex. ränteinkomster, hyresinkomster) dra av utgifterna för förvärvande och bevarande av dem (= naturliga avdrag). Beräkningen av kapitalinkomstslagets nettoinkomst utgör en helhet. Således t.ex. utgifterna för förvärvande av hyresinkomst kan bli avdragna även från övriga kapitalinkomster, t.ex. från dividendinkomster.

Nettokapitalinkomsten erhålls efter att naturliga avdrag gjorts (30.2 § ISkL).

Från nettokapitalinkomsten avdras räntorna och på den skattskyldiges yrkande förlusten av näringsverksamhet eller jordbruk. Som skillnad kvarblir antingen skatteårets kapitalinkomst eller underskott. Är resultatet positivt, avdras fastställda förluster av föregående årens kapitalinkomstslag från det, varefter beskattningsbar kapitalinkomst erhålls.

Förvärvsinkomstslag

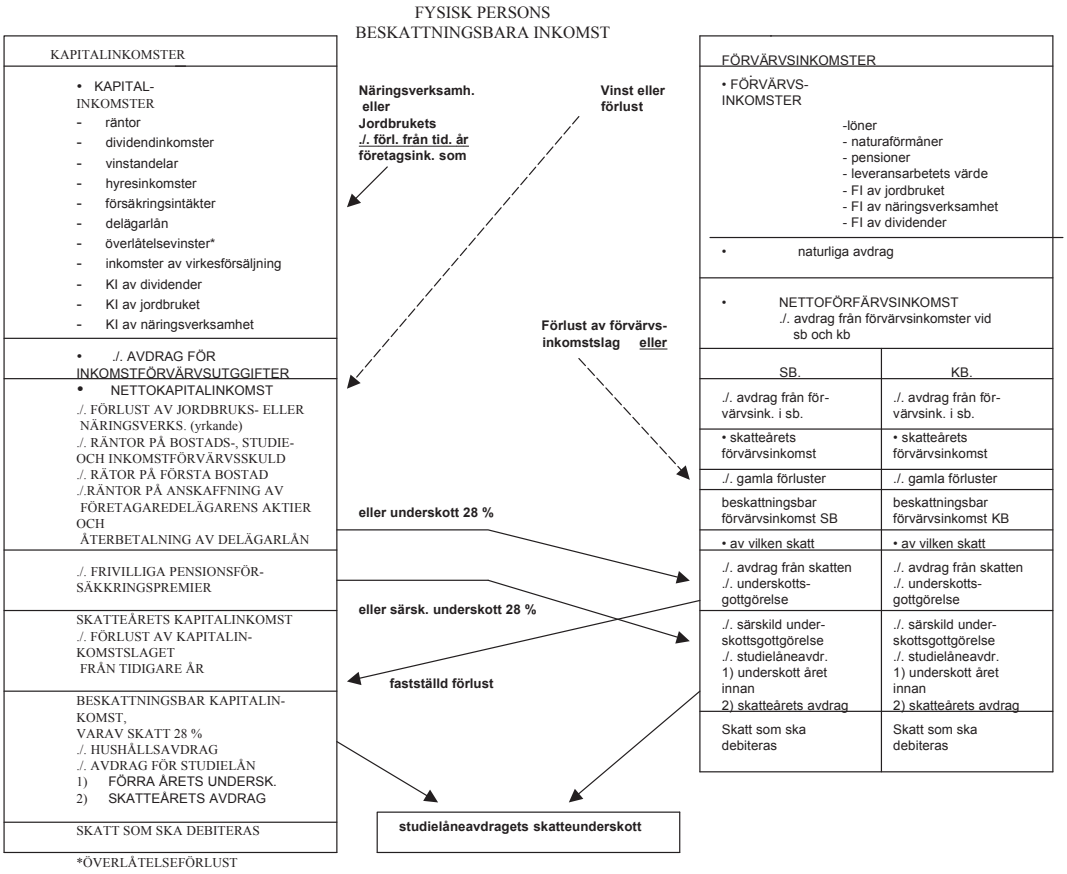
Nettoförvärvsinkomsten beräknas genom att från förvärvsinkomsten görs de naturliga avdragen vid stats- och kommunalbeskattningen (30.3 § ISkL). Då nettoförvärvsinkomsten beräknas, beaktar man också beloppet som av resultatet av den skattskyldiges näringsverksamhet fördelas till förvärvsinkomst. Då förvärvsinkomsten som skall fördelas beräknas, skall från näringsinkomsten först subtraheras de näringsverksamhetens förluster som fastställts för tidigare år (KHO 2001/3183).

Avdrag vid statsbeskattningen görs från förvärvsinkomstens nettobelopp, då skatteårets inkomst vid statsbeskattningen beräknas.

Skatteårets inkomst vid kommunalbeskattningen erhålls genom att från förvärvsinkomstens nettobelopp görs avdragen vid kommunalbeskattningen.

Den beskattningsbara förvärvsinkomsten vid statsbeskattningen erhålls genom att från skatteårets förvärvsinkomst vid statsbeskattningen avdras tidigare förluster av förvärvsinkomstslaget.

Den beskattningsbara förvärvsinkomsten vid kommunalbeskattningen är skillnaden mellan skatteårets förvärvsinkomst och tidigare förluster av förvärvsinkomstslaget vid kommunalbeskattningen.



ÄNDRING AV BESKATT-NINGEN

Skatteförvaltningen kan efter det att beskattningen har blivit färdig ändra den verkställda beskattningen, om de i lagen om beskattningsförfarande bestämda förutsättningarna uppfylls. Dessutom kan den skattskyldige och Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt som representerar skattetagarnaansöka om ändring i beskattningen.

Rättelse av beskattningen

Termer som ansluter sig till ändring av inkomstbeskattning på skattemyndighetens initiativ har ändrats från och med skatteåret 2006 så, att begreppen skatterättelse och efterbeskattning har ersatts med rättelse av beskattningen. Rättelse av beskattningen kan ske till den skattskyldiges fördel eller nackdel.

De formella förutsättningarna för rättelse av beskattning till den skattskyldiges fördel har förblivit oförändrade. De formella förutsättningar för rättelse av beskattning till den skattskyldiges nackdel har däremot förändrats.Enligt den nya lagen har de formella förutsättningarna för rättelse av beskattning till den skattskyldiges nackdel har ändrats så, att de tar bättre än tidigare i beaktande massaförfarandet som ansluter sig till beskattningen samt de felmöjligheter som ansluter sig till nämnda förfaranden. Skatteförvaltningen kan korrigera beskattningsfel i vissa fall mera omfattande och flexibelt än tidigare. Samtidigt har man försökt minska tolkningsmöjligheten som ansluter sig till de formella förutsättningarna för tillämpning av bestämmelserna. En väsentlig förändring härvid är att förutsättningarna för korrigering av ett fel i beskattning till den skattskyldges nackdel påverkas inte

mera det om skattemyndigheten har kontrollerat eller om den ska anses ha kontrollerat ärendet då beskattningen verkställdes. Om rättelse av beskattning till den skattskyldiges fördel har stadgats i BFL 55 §. Bestämmelserna om grunderna och tidsfristerna för beskattning till den skattskyldiges nackdel finns däremot i BFL 56 §.

Då beskattningar för år som föregår år 2006 ändras, använder man också i fortsättningen de gamla termerna efterbeskattning och skatterättelse och tillämpar de formella förutsättningarna för efterbeskattning och skatterättelse i dessa bestämmelser.

Rättelse av beskattning till den skattskyldiges fördel

De formella förutsättningarna i bestämmelsen om rättelse av beskattning till den skattskyldiges fördel har förblivit oförändrade. Enligt 55 § i BFL, om beskattningen innehåller ett fel till följd av vilket den skattskyldige har påförts för mycket skatt, rättar Skatteförvaltningen beskattningen. Beskattningen kan likväl inte rättas, om ärendet har avgjorts genom beslut på besvär. Med stöd av bestämmelsn kan alla slags fel rättas. Beskattningen ska rättas till den skattskyldiges fördel inom fem år från ingången av året efter det då beskattningen av den skattskyldige slutförts.

Rättelse av beskattning till den skattskyldiges nackdel

Om rättelse av beskattning till den skattskyldiges nackdel bestäms i BFL 56 §. Enligt dess 1 mom. Skatteförvaltningen kan rätta beskattningen till den skattskyldiges nackdel, om en skattskyldig delvis eller helt och hållet blivit obeskattad eller annars har undgått föreskriven skatt.Beskattningen kan likväl inte rättas, om ärendet har avgjorts genom beslut på besvär.Avsikten är att BFL 56 § ska täcka alla de situationer där ett sådant fel har inträffat i beskattningen, på grund av vilket beskattningsbeslutet avviker till den skattskyldiges fördel från det vad ärendets fakta och gällande lagstiftning samt rättspraxisen för tillämpning av dessa förutsätter.

Enligt BFL 56 § 2 - 4 mom. finns det tre olika långa tidsfrister för rättelse av beskattning till den skattskyldiges nackdel, under vilka beskattningen kan rättas. I bestämmelsen avsedda rättelsegrunder och därtill anslutna maximala tidsfrister för rättelse kan indelas på följande sätt:

Grund	Maximal tidsfrist för rättelse
56 § 2 mom (alla fel)	1 år
56 § 3 mom (räknefel eller motsvarnde misstag)	2 år
56 § 4 mom (försummelse av deklarationsskyldighet)	5 år

Alla tidsfrister räknas från början av det kalenderår som följer efter det då den skattskyldiges beskattning blev färdig.

BFL 56 § 2 mom., på basis av vilket man kan i princip rätta alla slags fel, kan betraktas som en allmän bestämmelse om rättelse av beskattning till den skattskyldiges nackdel. BFL 56 § 3 och 4 mom. är, jämförda med 2 mom. specialbestämmelser. Tillämpningen av dessa förutsätter, att de i bestämmelserna stadgade särskilda förutsättningarna uppfylls. Om dessa särskilda förutsättningar uppfylls, rättas beskattningen med stöd av BFL 56 § 3 eller 4 mom. även då det ännu skulle finnas tid kvar av den rättelsetid om 1 år som avses i BFL 56 § 2 mom. Man ska göra så här även om rättelsens resultat är vid tillämpning av BFL 56 § 2 och 3 mom., eftersom även räntepåföljderna som ansluter sig till bestämmelserna är samma. Då deklarationsskyldigheten har försummats och man tillämpar BFL 56 § 4 mom. är även påföljderna olika, eftersom man ska enligt BFL 57 § 1 mom. även fastställa stadgat skattetillägg och stadgad skatteförhöjning. Sedan den i BFL 56 § 2 mom. avsedda tidsfristen om ett år har gått ut kan beskattningen rättas endast om de i BFL 56 § 3 eller 4 mom. bestämda förutsättningarna för tillämpningen uppfylls. Ur beslutet om rättelse av beskattningen ska framgå, om beskattningen har rättats med stöd av BFL 56 § 2, 3 eller 4 moment.

Förutsättningarna för tillämpning av bestämmelser om rättelse av beskattning avgörs enligt gällande praxis separat från fall till fall. Om beskattningsbeslutet innehåller flera fel, liksom obefogade avdrag eller inkomstposter som inte har beskattats, avgörs rättelseförutsättningarna och tidsfristerna separat för varje fel.

Ett års rättelsetid

Med stöd av BFL 56 § 2 mom. kan man i princip inom ett år rätta alla fel som inträffat i beskattningsbeslutet. Enligt bestämmelsen har felets art eller det vem som förorsakat felet ingen betydelse, avvikande från det då man tillämpar BFL 56 § 3 eller 4 mom, varvid felets art eller den som förorsakat felet är av betydelse. Beskattning kan rättas med stöd av BFL 56 § 2 mom. även om den skattskyldige hade uppfyllt sin deklarationsskyldighet och lämnat in sådan rätta och tillräckliga uppgifter i ett ärende som avgjorts felaktigt i beskattningen, med stöd av vilka beskattningen skulle kunna ha verkställts rätt. Beskattning kan rättas även oberoende av om skattemyndigheten har granskat och undersökt ärendet i fråga då beskattningen verkställdes. BFL 56 § 2 mom. tillämpas i sådana situationer där den skattskyldige har uppfyllt sin deklarationsskyldighet. Om deklarationsskyldigheten har försummats, rättas beskattningen med stöd av BFL 56 § 4 mom.

Begränsning för ett års rättelse

Rättelse är inte heller med stöd av BFL 56 § 2 mom. möjlig i alla situationer. Beskattning kan inte rättas, om ärendet som utgör föremål för rättelsen är på sätt som avses i BFL 56 § 2 mom. beroende av tolkning eller oklar. Avsikten med begränsningen är att myndigheten inte i efterhand kan ändra sina på uttrycklig prövning baserande felaktiga avgöranden i sådana på tolkning beroende situationer, där den skattskyldige har uppfyllt sina skyldigheter och grunden för avgörandet har varit riktiga och tillräckliga fakta (RP 91/2005 sid. 38). I regeringens proposition har dessutom konstaterats, att beskattning inte heller med stöd av BFL 56 § 2 mom. kan rättas till den skattskyldiges nackdel med den grund, att rättspraxisen har efter det att beskattningen har verkställts har utvecklats i en för den skattskyldige ogynnsam riktning (RP 91/2005 sid. 38). Det är frågan om en mera allmän princip, enligt vilken den stramare tolkningen av skattelagen inte tillämpas retroaktivt till den skattskyldiges nackdel.

I BFL 56 § 2 mom. hänvisas uttryckligen till BFL 26 § 2 mom. så att med ärendets flertydlighet eller oklarhet avses samma sak som i bestämmelsen om förtroendeskydd. Begränsningen enligt BFL 56 § tillämpas enbart på basis av ärendets karaktär, dvs. om ärendet beror på tolkning eller är oklar. Därutöver förutsätts det inte, avvikande från tillämpningen av bestämmelsen om förtroendeskydd i BFL 26 § 2 mom., att den skattskyldige skulle ha verkat i god tro i enlighet med praxis eller anvisningar som myndigheten iakttar. Ärendets flertydlighet eller oklarhet har behandlats närmare i Skatteförvaltningens anvisning av 23.3.2000 om förtroendeskydd, dnr 569/38/2000 och ovan i detta kapitel vid punkt Förtroendeskydd.

I sådana situationer, där det finns oklarhet om, huruvida rättelsen kan på grund av ärendets flertydlighet eller oklarhet göras på basis av BFL 56 § 2 mom., bör man avstå från att göra rättelsen. Om man avstår från att göra rättelsen på grund av ärendets flertydlighet eller oklarhet, kan Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt likväl enligt egen prövning framställa ett rättelseyrkande i ärendet. Finns det oklarhet om ärendets flertydlighet eller oklarhet, bör Skatteförvaltningen speciellt sörja för att skattetagaren informeras om ärendet för prövning av den omständigheten, huruvida det är motiverat att ansöka om ändring i beskattningen.

Två års rättelsetid

Beskattning kan i enlighet med BFL 56 § 3 mom. rättas inom två år räknat från början av det år som följer efter det då den skattskyldi-

ges beskattning blev färdig till den del som det är frågan om skattemyndighetens skrivfel, räknefel eller annat motsvarande misstag eller då ett fel i beskattningen har grundat sig på felaktiga eller bristfälliga uppgifter som har fåtts från utomstående.

Skrivfel och räknefel är mekaniska misstag som inträffat för myndigheten, på grund av vilka beskattningsavgörandet avviker från det som myndigheten har avsett. Förutsättningarna för två års rättelse i enlighet med BFL 56 § 3 mom. är enbart beroende av felets art, så att felet kan, avvikande från det tidigare, inte rättas enbart med den grund att ärendet inte har granskats.

En av rättelsegrunderna som avses i BFL 56 § 3 mom. är felaktiga uppgifter som har fåtts från utomstående. Begränsningar för deklarationsskyldigheten som tidigare ingått i Skatteförvaltningens beslut om skattedeklaration har slopats. Om det i den skattskyldiges förhandsifyllda skattedeklaration finns t.ex. en från utomstående uppgiftsskyldig erhållen uppgift om folkpensionens belopp och den skattskyldige inte korrigerar den felaktiga uppgiften, kan felet rättas i enlighet med BFL 56 § 4 mom. inom fem år. Om situationen däremot är sådan att uppgiften har varit rätt i den förhandsifyllda skattedeklarationen, men man får senare en felaktig årsanmälan från en utomstående uppgiftsskyldig, vilken uppgift tas som grund för beskattningen, kan felet rättas i enlighet med BFL 56 § 3 mom. inom två år.

Beskattningen rättas alltså med stöd av BFL 56 § 3 mom. i sådana situationer, där den skattskyldige har uppfyllt sin deklarationsskyldighet, men beskattningsbeslutet har blivit felaktigt på grund av skattemyndighetens räknefel, skrivfel eller annat i bestämmelsen avsett fel. Om den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet till den del som gäller ett ärende som avgjorts felaktigt, tillämpar man på rättelsen BFL 56 § 4 mom. och felet kan rättas under fem år.

Fem års rättelsetid

Till den del som den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet , kan fel i beskattningen rättas enligt BFL 56 § 4 mom. inom fem år räknat från början av det år som följer efter det då den skattskyldiges beskattning blev färdig. Möjligheten att rätta beskattningen till den skattskyldiges nackdel gäller för det felaktigt avgjorda ärendet, för vars vidkommande den skattskyldige har försummat deklarationsskyldigheten. Orsakerna som lett till försummelse av deklarationsskyldigheten har ingen betydelse.

Kausalitet. Rättelse av beskattning till den skattskyldiges nackdel i enlighet med BFL 56 § 4 mom. inom fem års tid är möjlig i alla de fall, där efterbeskattning enligt den gamla lagen är möjlig. Rättelse är möjlig även i sådana fall, där den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet, men saknande kausalitet mellan försummelsen och det att beskattning inte verkställts har enligt en tidigare lag hindrat efterbeskattningen. Således saknar den omständigheten, att den skattskyldige inte har beskattats på grund av att den skattskyldige har försummat sin deklarationsskyldighet, betydelse. Betydelse har endast det, om deklarationsskyldigheten har försummats eller inte. Således har den omständigheten, om ärendet har prövats eller bör anses ha prövats då beskattningnen verkställdes ingen betydelse. Om den skattskyldige har deklarerat en icke specificerad summa såsom avdrag utan att lämna närmare förklaring om innehållet och beloppet innehåller oavdragbara poster, förlorar skattemyndigheten inte möjligheten att inom fem år rätta beskattningen, även om man inte hade begärt tilläggsutredning. Rättelsen hindras inte heller av att skattemyndigheten skulle ha kunnat avgöra ärendet rätt på basis av erhållna kontrolluppgifter eller på grund av tilläggsutredningar som skaffats själv eller fåtts från andra än den skattskyldige.

Då beskattning rättas på grund av att deklarationsskyldigheten har försummats, påförs

den skattskyldige med stöd av BFL 57 § 2 mom. även skattetillägg och skatteförhöjning på samma sätt som i samband med efterbeskattning. Då skatteförhöjningens storlek avgörs ska man ta hänsyn till orsakerna till försummelse av deklarationsskyldigheten och graden av den skattskyldiges vållande.

Deklarationsskyldighetens betydelse. Grundbestämmelsen för den skattskyldiges deklarationsskyldighet är BFL 7 §, enligt vilken den skattskyldige ska till skattemyndigheten anmäla sina skattepliktiga inkomster och sin skattepliktiga förmögenhet, avdrag på dem och andra uppgifter som kan inverka på beskattningen. Deklarationsskyldigheten som avses i bestämmelsen är omfattande. Deklarationsskyldigheten regleras även av BFL 10 §, där man på allmän nivå bestämmer om skattedeklarationes uppgiftsinnehåll och om närmare bestämmelser på lägre nivå som ska utfärdas på basis av den.

Den skattskyldige ska lämna in skattedeklaration och övriga upplysningar och utredningar med Skattestyrelsens blanketter vilka har bestyrkts för ifrågavarande ändamål i punkter som i blanketten har reserverats för uppgifterna . Uppgifterna ska lämnas in på något annat sätt skriftligen, om det inte finns någon lämplig bestyrkt blankett för ändamålet (SkSb om deklarationsskyldighet och anteckningar 4 §)..

Till den skattskyldiges deklarationsskyldighet hör även att skattedeklarationen och andra uppgifter som ska uppges lämnas in i rätt tid. till exempel inkomstskattedeklarationens alla uppgifter ska lämnas in inom den tidsfrist som har bestämts i Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet och anteckningar eller om skattemyndigheten har beviljat anstånd med inlämnandet av skattedeklarationen, inom den förlängda inlämningstiden. Det är möjligt att den skattskyldige inte har tillgång till alla uppgifter som behövs för att uppfylla deklarationsskyldigheten då skattedeklarationen ska lämnas in. Den skattskyldige ska då komplettera sin skattedeklaration genast då uppgifterna fås.

Den skattskyldige kan även i övrigt komplettera sin skattedeklaration antingen på eget initiativ eller på skattemyndighetens uppmaning. Skatteförvaltningen anser, att uppgifterna som den skattskyldige har lämnat in till skattebyrån för att komplettera skattedeklarationen innan den ordinarie beskattningen för skatteåret har blivit färdig i så god tid att de kan tas i beaktande i den ordinarie beskattningen, skall, då man avgör om den skattskyldige har försummat deklarationsskyldigheten på sätt som avses i BFL 56 § 4 mom. eller inte, likställas med uppgifter som lämnats in i skattedeklarationen. Även om komplettering av skattedeklarationen tas i beaktande så här då förutsättningarna rättelse av beskattningen avgörs, kan den skattskyldige på grund av deklarationsbrist påföras skatteförhöjning med stöd av BFL 32 § 1-3 mom.

Med tanke på förutsättningar för rättelse av beskattningen ska man separat lägga märke till bestämmelsen i BFL 7 § 4 mom. enligt vilken den skattskyldige kan anses ha lämnat in en förhandsifylld skattedeklaration med de förhandsifyllda uppgifterna, om den förhandsifyllda skattedeklarationen inte returneras. Om den skattskyldige inte korrigerar en felaktig eller bristfälligt ifylld förhandsifylld skattedeklaration och returnerar den inte till skatteförvaltningen eller kompletterar inte skattedeklarationen, försummar han sin deklarationsskyldighet och felaktig beskattning kan rättas senare.

Den skattskyldige kan vara osäker om, hur ett ärende i hans eller hennes beskattning ska avgöras rätt i beskattningen. Om den skattskyldige antecknar i sin skattedeklaration tydligt och öppet rätta och tillräckliga uppgifter för att ett ärende i beskattningen kan avgöras, är det inte frågan om en bristfällighet i deklarationen, även om den skattskyldige hade kommit till ett juridiskt sett felaktigt resultat, såsom till exempel hade uppskattat fel skattebehandlingen av en inkomst.

Tidsfrist för rättelsebeslut

I BFL 57 § 2 mom. finns en bestämmelse som preciserar tidsfristen för rättelsebeslut. Enligt bestämmelsen kan rättelse av beskattningen ha skett inom den utsatta tiden, om Skatteförvaltningen har fattat beslut om rättelse före utgången av den tid som i lagen utsatts för rättelse. Det förutsätts inte längre att beslutet ska skickas till den skattskyldige före utgången av den utsatta tiden. Bestämmelsen gäller för rättelse av beskattning både till den skattskyldiges fördel och till dennes nackdel. I BFL 57 § 2 mom. bestäms endast om den tidsgräns som gäller för beslut om rättelse. Då ärendet behandlas, ska man likväl ta i beaktande, att ärendet ska enligt 23 § 1 mom. i förvaltningslagen alltid behandlas utan ogrundad dröjsmål.

Överföring av inkomst som ska läggas till på grund av rättelse av beskattningen

Enligt BFL 57a § om det sammanlagda beloppet av inkomster som läggs till i samband med rättelse av beskattningen är mindre än 4 000 euro, kan tillägget göras till inkomsten för det skatteår för vilket beskattningnen inte har slutförts. I BFL 57 a § avsedd överföring av inkomst som ska läggas till kan göras oberoende av om rättelsegrunden är ett, två eller fem års rättelse (BFL 56 § 2 - 4 mom. Avsikten med förfarandet är att göra rättelsen av mindre fel enklare. Om rättelse av ett fel såsom rätelse som hänför sig till rätt skatteår är tydligt förmånligare för den skattskyldige, kan normal rättelse göras. Den skattskyldige har likväl inte ovillkorlig rätt att göra rättelse av beskattning som hänför sig till rätt skatteår. Eftersom det i fråga om tillämpning BFL 57a § är frågan om rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel, ska den skattskyldige alltid reserveras tillfälle att bli hörd i ärendet. I samband med hörandet bör den skattskyldige även höras om tilläggandet av inkomsten som ska rättas till inkomsten i den icke slutförda beskattningen. I samband med förfarandet enligt BFL 57a § påförs skatteförhöjningen under samma förutsättningar med rättelse av beskattningen i samband med normal beskattning men skattetillägg beräknas inte på den överförda inkomsten, även om rättelsegrunden skulle vara BFL 56 § 4 mom..

Inkomsten som överförs kan bestå av inkomster som hänför sig till flera olika skatteår, om bara inkomsternas sammanlagda belopp inte överskrider det bestämda maximibeloppet. Om den skattskyldige har inkomster som ska rättas för flera skatteår, vilkas sammanlagda belopp överskrider det bestämda maximibeloppet, kan man till inkomsten i den icke slutförda beskattningen tillägga inkomsterna från sådana år, vilkas sammanlagda belopp inte överskrider det bestämda beloppet, om förfarandet i sin helhet blir enklare och leder inte till ett resultat som tydligt är ogynnsammare för den skattskyldige. På inkomster som inte då kan på grund av att maximibeloppet överskrids läggas till inkomsterna i den icke slutförda beskattningen tillämpas de normala bestämmelserna om rättelse av beskattningen. Även i sådana fall som avses i BFL 57a § ska de formella förutsättningarna för rättelse av beskattningen uppfyllas.

Skatteplikten av inkomsten som ska läggas till beskattningen som inte slutförts för resp. år på grund av rättelse av beskattningen bestäms på basis av bestämmelserna för det skatteår, under vilket inkomsten har fåtts. Då inkomsten läggs till inkomst för det skatteår, för vars vidkommande beskattning inte ännu har slutförts, inverkar det för sin egen del till exempel på storleken av pensionsinkomsternas förvärvsinkomstavdrag. Tidsfristen för sökande av ändring i ett beslut om överföring av inkomst som ska läggas till på grund av rättelse av beskattningen börjar samtidigt med tidsfristen för ansökan om ändring av beskattningen för det skatteår, till vars inkomst inkomsten som ska rättas har överförts.

Den gällande bestämmelsen i BFL 57a § om överföring av inkomst som ska läggas till på

grund av rättelse av beskattningen tillämpas då skatteåret som ska rättass, dvs. det rätta slkatteåret för inkomst som ska läggas till, skulle vara 2006 eller skatteåret därefter. Om det rätta skatteåret skulle vara 2005 eller ett tidigare skatteår, tillämpar man den tidigare bestämmelsen i BFL 57a § om överföring av inkomst genom efterbeskattning. Överföring av en inkomst som ska läggas till kan göras då endast om förutsättningarna för att genom efterbeskattning ändra rätt skatteårs inkomst uppfylls. Inkomsten kan dessutom överföras endast om beloppet som ska läggas till fysisk persons eller dödsboets inkomst är mindre än 2 000 euro (hos övriga skattskyldiga mindre än 4 000 euro).

Ogjord rättelse av beskattningen

Man kan låta bli att rätta beskattningen till den skattskyldiges nackdel, om inkomsten som inte har beskattats är liten och varken beskattningens likvärdighet eller någon annan orsak kräver rättelse av beskattningen.

Följdändring

Om beskattningen har ändrats på sätt som inverkar på ett annat skatteårs eller annan skattskyldigs beskattning, Skatteförvaltningen ändrar med stöd av BFL 75 § beskattningen för ett annat skatteår och en annan skattskyldig på sätt som motsvarar ändringen (följdändring), om ändringen inte är orimlig på grund av en särskild orsak. Den skattskyldige ska i mån av möjlighet före förändringen reserveras möjlighet att bli hörd i ärendet, om detta inte är uppenbart onödigt.

Skatteförvaltningen kan ändra den skattskyldiges beskattning också om beskattningen har i en annan stat ändrats på sätt som inverkar på beskattningen i Finland.

Skatteförvaltningen kan från och med skatteåret 2006 ändra den skattskyldiges inkomstbeskattning även då den skattskyldiges annan beskattning än inkomstbeskattningen har ändrats på sätt som inverkar på inkomstbeskattningen. Om man till exempel i samband med beskattning av vinsten för överlåtelse av egendom som har fåtts i arv har dragit av beskattningsvärdet som har bestämts i arvsskattelagen, vilket värde senare ändras på grund av ansökan om ändring av arvsbeskattningen, kan beskattning av överlåtelsevinsten ändras motsvarigt. Bestämmelsen kan tillämpas i sådana fall, där avgörandet av annan beskattning än den som verkställts enligt BFL förorsakar en sådan ändring i inkomstbeskattningen som inte kräver separat prövning. Det ovan nämnda är en sådan situation, då man i inkomstbeskattningen drar av beskattningsvärdet som i enlighet med ISL 47 § verkligen tillämpats i arvs- och gåvobeskattningen. Däremot i sådana situationer, där till exempel ett allmännyttigt samfunds verksamhet betraktas i mervärdesbeskattningen såsom näringsverksamhet, leder avgörandet inte automatiskt till att verksamheten utan särskild prövning skulle betraktas som näringsverksamhet även i inkomstbeskattningen, så att den ändrade bestämmelsen om följdändring inte kan tillämpas på ett sådant fall.

En följdändring kan göras inom de tidsfrister som har bestämts för rättelse av beskattningen och oberoende av andra formella förutsättningar. Beskattningen kan ändras genom följdändring både till den skattskyldiges fördel och till den skattskyldiges nackdel.

Korrigering av fel i rättelsebeslutet

I lagen om beskattningsförfarande ingår inte särskilda bestämmelser om korrigering av fel i ett skatterättelsebeslut. I HFD:s utslag 2009/2602 ansågs, att ett skrivfel i ett efterbeskattningsbeslut kunde med stöd av 51 § i förvaltningslagen korrigeras till den skattskyldiges nackdel. Enligt föreskriften ska felet korrigeras inom fem år från beslutet. Felet får likväl inte korrigeras, om detta leder till ett resultat som är orimligt för vederbörande och felet inte har berott på vederbörandes eget förfarande. I HFD:s utslag ansågs korrigering av felet inte ha varit orimlig för den skattskyldige då den hade gjorts inom den för efterbeskattningen utsatta tiden om fem år.

Samma principer kan tillämpas i samband med korrigering av ett fel i ett skatterättelsebeslut.

KRINGGÅENDE AV SKATT

Skatteplanering - kringgående av skatt

Den skattskyldige försöker minimera sina skatter med skatteplanering. Omständigheterna och åtgärderna väljs på det sättet att slutresultatet är optimalt med tanke på både skattebeloppet och annan helhet. Vid skatteplaneringen väljs vanligen de alternativ, vilkas skattepåföljder i allmänhet är acceptabla vid beskattningen och i rättspraxisen.

Den skattskyldige kan med sådana åtgärder som syftar till minimering av skatt eftersträva skatteförmåner som är främmande för lagens syfte. För hindrande av omotiverade skatteförmåner finns i 28 § BFL en generalklausul, med stöd av vilken de förhållanden och åtgärder för vilka givits en sådan juridisk form som inte motsvarar sakens egentliga karaktär, kan förbises vid beskattningen.

Det är inte möjligt att bestämma exakt, när man övergår från godtagbar skatteplanering till kringgående av skatt. Generalklausulen ger för beskattningens verkställare större möjligheter än normal tillämpning av lag att hindra kringgående av skatt.

Stadgandena som skall tillämpas

28 § BFL

I det första momentet av 28 § BFL stadgas om tillämpningsområdet av stadgandet som hindrar kringgående av skatt. Lagrummet tillämpas på situationer, i vilka för någon omständighet eller åtgärd har givits en sådan juridisk form som inte motsvarar sakens egentliga karaktär eller avsikt. Vid verkställandet av beskattningen förfaras på det sättet som om rätt form hade använts i saken.

Generalklausulen tillämpas vidare på situationer, i vilka köpesumman, annat vederlag eller prestationstid har fastställts i köpebrevet eller annat avtal eller annan åtgärd vidtagits i avsikt att befria sig från skatten som skall erläggas. Beskattningsbar inkomst och förmögenhet kan värderas vid verkställandet av beskattningen.

Lagrummet som angår kringgående av skatt tillämpas i allmänhet i andra hand på det sättet att eventuell tillämpning av förtäckt dividendutdelning prövas först. Kan 29 § beskattningsL inte tillämpas, prövas tillämpbarheten av 28 § därefter. (Se likväl HFD 2000/2116).

Hörande och bevisbörda

Skattemyndigheten skall enligt BFL 28.2 § höra den skattskyldige, om myndigheten misstänker att kringgående av skatt ansluter sig till fallet. Den skattskyldige erbjuds möjligheten att ge utredning om saken. Om han då inte ger utredning om att den juridiska formen av omständigheten eller åtgärden motsvarar sakens egentliga natur och avsikt eller om att åtgärden inte har vidtagits i avsikt att bli befriad från skatten, förfar man vid verkställandet av beskattningen på det sättet som det avses i 1 mom.

Den skattskyldige skall alltså visa att omständigheterna eller åtgärderna inte har givits från sedvanligt avvikande form eller att avsikten inte är att vid köpet befria sig från skatten som skall erläggas (HFD 27.12.1999/4219).

Rättspraxisens betydelse

Lagrummets betydelse preciseras först med hjälp av rättspraxisen, eftersom innehållet av generalklausulen är vitt. Lagrummet måste alltid tillämpas på enskilda fall. Rättspraxisen kan trots detta indelas i sakhelheter av visst slag, i vilka gränsen mellan kringgående av skatt och acceptabelt förfarande måste ha prövats.

Beskattningslagen

Till och med utgången av skatteåret 1995 fanns lagrummet i 56 § beskattningslagen. Innehållet i lagrummet är oförändrat av vilken anledning man senare också hänvisar till 56 §

beskattningslagen och rättspraxisen som kommit till på basis av den.

Hur beskattningen av försäljningsvinster undviks

Alla försäljningsvinster är från och med skatteåret 1993 vanligen skattepliktig kapitalinkomst (se kapitel 6 Överlåtelsevinster). Ägartiden och fångets art är inte mera av betydelse. Arrangemang, som före år 1993 kunde inbringa skatteförmån, inverkar inte mera på beskattningens slutresultat på samma sätt.

Egendom kan också i det nutida läget överlåtas vidare i avsikt att minska beloppet av den skattepliktiga försäljningsvinsten. Skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningspriset är skattepliktig överlåtelsevinst. Ju större anskaffningspriset är, desto mindre är överlåtelsevinsten. Om fader skänker en lägenhet till sin dotter och om dottern därefter säljer lägenheten, minskar dottern från försäljningspriset det värde som såsom anskaffningspris godkänts vid gåvobeskattningen. Gåvan har varit en förmån, om beloppet av gåvoskatten understiger skatten för motsvarande kapitalinkomst. Rättspraxisen, som uppkommit före året 1993, kan därför fortfarande användas som hjälpmedel vid värderingen av gränsen mellan godtagbar och icke godtagbar verksamhet .

Högsta förvaltningsdomstolen har i sitt utslag HFD 2004:8 ansett, att den skattskyldige sålt aktier i den avsikt att han skulle få tillgodoräkna sig sådan avdragbar överlåtelseförlust som avses i 50 § ISL och skulle således bli befriad från skatt. Den skattskyldige hade under skatteåret fått en betydande överlåtelsevinst. Överlåtelseförlusten hade uppkommit, då han hade 22.12. samma år sålt X Ab:s aktier genom förmedling av Y -bankens mäklare till Y -banken. Han hade likväl på samma dag köpt genom förmedling av Y -bankens mäklare köpt från Y -banken samma antal och mot samma pris aktier i X Ab. Både försäljningsuppdraget och inköpsuppdraget hade skett i efterbörsen. Köparen och säljaren i dessa köpslut var Y -banken. Den skattskyldige hade, under de i beslutet avsedda omständigheterna, med beaktande av 28 § BeskFL, inte rätt att dra av överlåtelseförlusten från sin överlåtelsevinst.

I fallet HFD 2009:53 betraktades aktieköp av och an inte såsom kringgående av skatt, utan överlåtelseförlusten som uppkom av försäljning av aktierna godkändes som avdrag. I fallet i fråga hade återköpet av aktierna skett först på försäljningen påföljande dagen. Försäljning och köp av aktierna hade varit normala börsaffärer i värdepappersbörsen.

Då rättspraxise tas i beaktande, kan aktieköp av och an vid normal börsaffär betraktas som kringgående av skatt och avdragande av överlåtelseförlusten kan avböjas i allmänhet endast då följande villkor uppfylls:

- förlustbringande försäljnng har företagits i en sådan situation, där för den skattskyldige har influtit eller ska inflyta sådana överlåtelsevinster, för vilka han eller hom skulle betala skatt för skatteåret i fråga;
- den skattskyldige har på försäljningsdagen köpt ett lika antal likadana aktier mot samma eller nästan samma pris som försäljningspriset, och
- den skattskyldige inte kan uppvisa en av beskattningen oberoende orsak till försäljning och återköp av aktierna.

Om försäljning och återköp av aktierna utgör en del av samma avtalsarrangeman som överenskommits på förhand, kan aktieköpet av och an betraktas som kringgående av skatt, även om återköpet skulle ske senare än på samma dag.

Om överlåtelsevinsten inte dras av, förblir aktiernas ursprungliga anskaffningspris i kraft. Den ursprungliga anskaffningsutgiften kan dras av i det skede, då aktierna verkligen överlåts. Kostnader som beror på försäljning och köp av och an kan likväl varken dras av från eller läggas till aktiernas anskaffningsutgift, eftersom dessa kostnader inte ansluter sig till anskaffning av skattepliktig inkomst, utan till kringgående av skatt.

Spridning av förmögenheten

Förmögenhet har vanligen spridits mellan fa-

miljemedlemmar för att avkastningen av egendomen skulle fördelas mellan flera personer och eventuell beskattning av överlåtelsevinst skulle lindras. Ett mål har också kunnat vara att minimera arvsskatten.

Skänkning av egendom mellan familjemedlemmar godkänns vid beskattningen, då släktens egendom överförs som gåva till barn tidigare än först vid arvskifte. Då avsikten är att i allmänhet bevara egendomen inom familjen, ärver barnen den i varje fall. Om någon av arvingarna emellertid senare säljer egendom som överförts på detta sätt, betyder åtgärden nödvändigtvis inte att man uppenbarligen skulle ha förrättat arvskiftet i avsikt att undvika skatt.

T.ex. i HFD:s avgörande 1976/2974 utförde advokaten på uppdrag av familjefadern utredningen om hans egendom och överföringen av den till hans sju myndiga barn. Advokaten avfattade skiftesförslaget och gåvobreven. Gåvobeskattningen verkställdes bl.a. till en fastighets del enligt gåvobrevet på basen av fastighetens beskattningsvärde. Då barnen senare sålde fastigheten till ett betydligt stort pris till en byggnadsfirma, hade man uppenbarligen inte gett gåvan i avsikt att undvika skatten som skall erläggas.

Gåva och försäljning

Då t.ex. familjefader skänker ett enskilt bolags aktier eller en viss fastighet till sina barn och som barnen relativt fort efter gåvan säljer utanför familjen, kan det vanligen avses att gåvan getts i avsikt att undvika skatten. Fadern beskattades för försäljningsvinsten, då han hade köpt tomten år 1966, skänkt den till sina barn år 1967 och sålt tomten som barnens förmyndare år 1969 (HFD 1973 II 567).

Skänkningen av egendomens avkastning till barn för ett visst antal år befriar aktieägaren inte från inkomstskatten som motsvarar avkastningen (HFD 1979 II 505).

Överföring av aktier i barnets namn på det sättet att gåvogivaren förbehåller sig livslängd rätt att erhålla avkastningen av egendomen och att använda bolagsmannaandelar i anslutning till dem har inte godkänts. Aktierna har fortfarande räknats till faderns förmögenhet (HFD 1959 I 467).

I HFD:s utslag 20.08.1999/2078 ansågs ha givits under förutsättningar som avses i 28 § BeskFL endast därför, att man i beskattningen av överlåtelsemottagarna kunde på den intäkt av skog som fåtts i samband med generationsväxlingsköp tillämpa arealbaserat skogsskattesystem.

Överföring av omsättningstillgångar till familjemedlemmar

Fastigheter och aktielägenheter som en skattskyldig, som bedrivit grundläggareentreprenadsverksamhet betraktas vittgående som omsättningstillgångar, försäljningspriserna av vilka alltid har varit skattepliktig inkomst. Skattepåföljder har vanligen inte kunnat undvikas på det sättet att dylik egendom först har skänkt till barn och make eller att familjemedlemmar i samband med grundläggareentreprenadsverksamheten har antecknat lägenheter i sina namn från bostadsaktiebolagen som skall grundas. Egendomen har inte blivit privategendom, då den sålts.

Egendom har försökts överföra från omsättningstillgångar till privategendom även så att egendomen har som privatuttag tagits från företagsverksamheten och sålts vidare därefter. Den ansvariga bolagsmannen av ett kommanditbolag, som bedrivit byggnadsrörelse, hade tagit servicestationsfastigheten som privatuttag från företagsverksamheten och skänkt den vidare till sin son. Sonen sålde fastigheten efter ett år till ett oljebolag, som hade uthyrt fastigheten redan tidigare. Överlåtelsepriset ansågs vara kommanditbolagets inkomst (HFD 1985/3467).

Om flera år har gått efter skänkningen och försäljningen, skall rättshandlingarna godkännas enligt deras juridiska form. Då sonen sålde lägenhetsaktierna, som han erhållit från fadern som gåva, kunde fadern inte beskattas för försäljningsvinsten. En motiverad orsak hade framförts till försäljning av aktier (HFD 1984 II 609, se även HFD 1982/2804.)

Förmåner från år 1993

Kapitalinkomster beskattas från år 1993 alltid enligt fast skattesats. Att förmögenhet och inkomster fördelas mellan familjemedlemmar har inte längre någon sådan betydelse vid beskattningen, som kunde jämföras med den tidigare situationen.

Mellanöverlåtelser till eget bolag

Beskattningen av försäljningsvinster kan undvikas också på det sättet att egendom säljs först till eget företag till ett pris som är lägre än det gängse priset, varefter bolaget säljer egendomen till en utomstående till ett gängse pris. Eventuell försäljningsvinst kvittas med bolagets förluster. Försäljningsvinsten kan i dessa situationer betraktas såsom skattepliktig inkomst för den ursprungliga försäljaren och inte som bolagets inkomst (HFD 1983 II 578).

Den skattskyldige sålde aktierna till bolaget, som han ägde, tillsammans med sin make till samma pris, till vilket han samma år hade köpt aktierna. Bolaget sålde aktierna vidare samma år genom att det erhöll försäljningsvinst av dem. Den skattskyldige ansågs ha sålt aktierna till bolaget till ett mindre värde än det gängse värdet för att man skulle befria sig från skatten som skall erläggas (HFD 1993/187).

Mellanuthyrning till eget bolag

Lägenheter och fastigheter kan uthyras till eget bolag, som i sin tur hyr ut lägenheter vidare till ett större pris. Makarna hade grundat ett bolag, till vilket de hade hyrt fastigheten och aktielägenheten som de ägt. Bolaget hyrde fastigheten vidare till ett betydligt högre pris. Inkomsterna som aktiebolaget erhållit från uthyrningen av aktiebolagets fastighet och aktielägenhet betraktades som makarnas inkomster (HFD 1991/3372).

Hur köpesumman fördelas

Överlåtelsevinsterna betraktas som inkomst för det år då köpet gjorts upp. Avtalsvillkoren som angår tidpunkten för ägandet är inte av betydelse. Köpeskillingen kan anses ha indelats i flera delar i avsikt att undvika skatten som skall erläggas.

Den skattskyldige sålde tillsammans med sin bror 3.11.1987 och 26.1.1988 två outbrutna områden till ett bolag som syskon grundat. Köpen behandlades som en enda överlåtelse och som inkomst för året 1988 (HFD 1992 II 524).

När en skattskyldig sålde hela aktiestocken i ett aktiebolag som han ägde till samma köpare genom tre olika affärer så, att det i december 1990 gjordes två affärer och i februari 1991 en affär, så tillämpades de stadganden som trädde i kraft 1990 på beskattningen av överlåtelsevinsten på aktierna (HFD 1995/4165).

Överlåtelse av en brukningsenhet

Avstår jordbruksidkaren från förvaltningen av lägenheten, säljer han antingen den till en utomstående eller skänker den till en eventuell fortsättare. Gårdsbruksenheten jämte lösören anses i detta fall vanligen ha överlåtits i sin helhet på en gång, trots att lägenheten och lösören formellt har överlåtits särskilt.

Jordbrukare, som hade sålt sin gårdsbruksenhet år 1971, men lösöret på lägenheten först år 1972, ansågs ha överfört försäljningen av lösöret i avsikt att befria sig från skatten. Vid beskattningen skulle förfaras som om köpet av lösöret skulle ha skett redan år 1971 (HFD 1974 II 529).

Skattskyldig, som hade sålt sin gårdsbruksenhet till sin son, hade med ett särskilt avtal som förskott å arv överlåtit husdjuren och spannmålet till sina döttrar. Döttrarna hade sålt husdjuren till en djurförmedlingsrörelse, från vilken sonen hade köpt en del av husdjuren med ett djurkreditavtal. Värdet av husdjuren och spannmålet betraktades som skattepliktig jordbruksinkomst (HFD 1979 II 551).

Arvskifte i samband med överlåtelse av en gårdsbruksenhet

Dödsboet bildas med stöd av lagen utan delä-

garnas vilja. Dödsboet skall fördelas för utredning av delägarnas förmögenhetsställning och för realisering av arvslott. Fördelningen av dödsboet och försäljningen av egendomen som erhållits vid skiftet omedelbart därefter betraktas vanligen som en godtagbar åtgärd.

Till dödsboets tillgångar hade bland annat hört en tomt och en byggnad på tomten. Av domstolen förordnad skiftesman vid arvskifte hade förrättat partiellt arvskifte genom att fördela fastigheten mellan fastighetens delägare i förhållandet av deras andelar av dödsboet. Delägarna sålde fastigheten följande dag (17.3.1987). Slutligt arvskifte förrättades 29.12.1988. Vid fördelning av till dödsboet hörande egendom mellan delägare enligt de andelar de äger av dödsboet var det inte frågan om en åtgärd som avses i 56 § beskattningsL (för tillfället 28 § BFL) (HFD 1992/3309).

Det finns enligt rättspraxisen emellertid situationer, i vilka arvskiftet kan anses ha förrättats på det sättet att man skulle befria sig från skatten som skall erläggas. Delägarna av dödsboet sålde gårdsbruksenheten och förrättade arvskiftet samma dag. Vid arvskiftet fördelades jordbrukslösöret mellan delägare, som följande dag sålde lösören till samma person som hade köpt lägenheten. Inkomsten som erhållits från försäljningen av lantbruksinventarier betraktades som dödsboets inkomst (HFD 1979 II 547).

Hänförande av köpesumman

Köpesumman av gårdsbruksenheten fördelar sig vanligen i mark, byggnader, beståndsdelar av fastighet och lösöre. Försäljningspriset skall hänföra sig till de olika föremålen i köpet i förhållandet av deras gängse värden. Har det avvikits från denna princip i köpebrevet, kan köpesumman omfördelas även utan att 28 § BFL tillämpas (HFD 1979 II 552).

Köpesumman kan också omfördelas vid aktieköp. Om t.ex. för aktier som anskaffats vid ett aktieköp före år 1989 betalas mera än för aktierna som förvärvats efter nämnda tid, kan köpesumman fördelas i förhållandet av normalpriserna vid beskattningen (se t.ex. HFD 1976/4169).

Arrangemang mellan bostadsbolag och delägare

Bolagsvederlag

Delägaren i ett bostadsbolag får från sina kapitalinkomster avdra vederlagen som han betalat för lägenheten, om han bedriver uthyrning av lägenhet. Om bolaget bokför finansieringsvederlag till eget kapital, kan delägaren inte avdra vederlaget vid sin beskattning. Finansieringsvederlaget kan avdras endast, då bostadsbolaget har inkomstfört också dess del av vederlaget i sin bokföring (HFD 1991/2275). Bostads- och fastighetsbolag samlar i allmänhet behövligt kapital av sina aktionärer med villkor för eget kapital. En del av anskaffningen av bostadsbolagets byggnad finansieras vanligen med lån som bostadsbolaget upptagit. Lån och räntor för dem hänförs till lägenheterna enligt likadana grunder. Då det i bostadsaktiebolaget har avvikits från dessa allmänna principer för hänförande av finansiering, kan avsikten att undvika skatt ansluta sig till förhållandena. Situationen kan vara sådan, då en person som bedriver grundareentreprenadsverksamhet genom att den utnyttjar sin delägarställning tecknar aktier av ett bostadsaktiebolag billigare än andra delägare. Till stiftande delägarens lägenhet hänför sig samtidigt en större andel av bostadsbolagets lån än till andra delägares lägenheter.

Då fastighetsbolagets lån hänförde sig endast till en del av husets lägenheter, bl.a. till lägenheten tillhörande en bankdirektör som är grundaredelägare och hans hustru, kunde avkortningsandelarna för lånen som de betalat som bolagsvederlag inte avdras från hyresinkomsterna av lägenheten (HFD 1990 B 558, se även HFD 1991/2274).

I HFD:s avgörande 1993/5479 hade A anskaffat fastighetsaktiebolagets aktier för 76 000 mk. Bolagsskulden som belastat lägenheten utgjorde c:a 2,6 mmk. Den skattskyldige erlade 466 000 mk i bolagsvederlag, varav kapitalvederlaget utgjorde c:a 455 000 mk.

Bolaget inkomstförde även kapitalvederlaget vid sin beskattning. A fick 47 000 mk i hyresinkomster. Då 56 § beskattningsL beaktades, kunde erlagda kapitalvederlag inte under dessa förhållanden avdras från A:s personliga inkomst som utgifter för förvärvande av inkomst, som hänför sig till hyresverksamheten till den del som vederlagen översteg det belopp som behövs för täckning av fastighetsaktiebolagets ränteutgifter och övriga sedvanliga finansieringsutgifter (se även HFD 1993/5480).

I HFD:s utslag 03.09.1999/2311 ansågs, att A hade i form av finansieringsvederlag betalt aktiens anskaffningspris. A var berättigad att från sin hyresinkomst dra av driftsvederlaget. Kapitalvederlaget kunde delägaren dra av till den del som bolaget använt det till ränteutgifter. Av kapitalvederlaget var avdragbart även den del som fastighetsaktiebolaget hade under året för inflytning av kapitalvederlaget använt för amortering av lån som motsvarade fastighetsaktiebolagets ordinarie avskrivningar på bolagets anläggningstillgångar. Delägaren kunde dra av från sin hyresinkomst endast sin egen ägandeprocent motsvarande andel av bolagets samtliga låneamorteringar.

Byggherre som ägde aktiestocket av ett ömsesidigt fastighetsaktiebolag som den grundat fick emellertid avdra finansieringsvederlagen även i fråga om amorteringsandelarna av lånen (HFD 1994/ 5408 se också HFD 1996/2621 och HDF 1998/669).

Överlåtelse av tomt och byggnad till bostadsbolag

Vid köp mellan bostadsbolag och delägare används gängse värden. Det har avvikits från denna princip, då den skattskyldige sålt t.ex. tomt till underpris till bostadsaktiebolag som han grundat och som i sin tur på tomten bygger en bostad som skall vara i aktionärens användning. Överlåtelsen till underpris har accepterats i dessa situationer. Den har betraktats såsom aktionärens investering i bostadsbolaget (t.ex. HFD 1993/188).

Försäljningspriset realiseras i sinom tid i det skede, då aktionären säljer bostadsbolagets aktier (obs. dock skattefrihet för egen bostads försäljningsvinst). Avvikande prissättning torde dock kunna tillämpas endast på inskränkt egen verksamhet i anslutning till anskaffning av egen bostad (se dock HFD 1993/5074). Principen kan inte tillämpas på överlåtelser mellan aktiebolag (HFD 1983/4660).

Skatteförvaltningen anser, att rättspraxisen har ändrats i enlighet med HFD:s årsboksavgörande HFD 209:66 och att det gängse värdet ska tillämpas då överlåtelser görs till bostadsaktiebolaget.

Aktionärens och koncernens interna köp

Aktionär kan lyfta medel från sina aktiebolag på det sättet att överföring av medel inte sker i form av öppen vinstutdelning. Detta har vanligen skett på det sättet att aktieägarna har till annat bolag, som de ägt, skattefritt sålt sina bolags aktier. Överlåtelsevinster är från år 1993 vanligen skattepliktiga helt och hållet, varför skatteförmåner inte uppkommer på motsvarande sätt i dessa åtgärder.

I fallet HFD 1988 II 567 tillämpades 56 § beskattningsL, då aktionärer erhöll tillgångar från sina två bolag så att de sålde aktier som de ägt i ett bolag till sitt andra bolag. Andra än beskattningmässiga grunder hittades inte för försäljningen. Aktieägarnas bestämmanderätt har inte ändrats i bolaget.

Aktionärerna i två aktiebolag sålde aktiestocket från ett bolag till ett annat bolag. Efter köpet erlades dotterbolagsfusion med värdeförhöjningarna av anläggningstillgångar som överförs. Anskaffningarna av anläggningstillgångar hade till en betydlig del finansierats med statsunderstöd. Vid beskattningen av en aktieägare betraktades av den köpesumma som han erhållit från sådana aktier som han ägt längre än fem år som förtäckt dividend med stöd av 56 och 57 § beskattningsL (HFD 1989/5024).

56 och 57 § beskattningsL tillämpades emellertid inte på personer som sålt sitt bo-

lag, då dessa sålde sina aktier till utomstående aktiebolag. Köparebolaget lyfte tillgångarna, som behövs vid köpet, från det sålda bolaget på så sätt att skuldförhållande uppkom mellan bolagen med anledning av köpet (HFD 1992/2295).

Grundande av ett personbolag för kringgående av skatt

Upplösning av personbolag vid beskattningen

56 § beskattningsL (för tillfället 28 § BFL) har oftast tillämpats på upplösning av personbolag. Personbolag grundades för nedsättning av skatteprogressionen speciellt, då öppet bolag eller kommanditbolag som bedriver rörelse beskattades såsom särskild skattskyldig. Skatteförmån som erhållits vid grundande av bolaget inskränktes från år 1989, då personbolagen blev s.k. bolag som skall halveras.

Personbolagen beskattas från året 1993 inte mera som särskilda skattskyldiga. Personbolagens inkomster och förmögenhet fördelas alltid för att beskattas såsom delägarnas inkomst och förmögenhet. Kapitalinkomstandelen åtskiljs från inkomsten av näringsverksamhet enligt samma schema som från näringsinkomsten av en privatföretagare. Också grunderna för fördelning av företagsinkomsten som skall fördelas för make har ändrats så att även makes ringa arbetande berättigar till förvärvsinkomstandel. Upplösningen av öppna bolag och kommanditbolag torde med stöd av 28 § BFL vara sällsynt i fortsättningen.

Bevarande av bolag civilrättsligt

Trots att personbolag upplösts, existerar bolag fortfarande civilrättsligt. På försäljningen av ett personbolags andel, som t.ex. upplösts vid beskattningen, har tillämpats stadgandena om överlåtelsevinst av egendom (HFD 1980 II 576). Försäljninen har inte betraktats som överlåtelse av rörelse. Man ansåg emellertid att det var frågan om överlåtelse av privatrörelse, då privatrörelsen ändrades till kommanditbolag och hela rörelseverksamheten av kommanditbolaget såldes tre månader efter bolagsformändringen. Den tysta bolagsmannens andelar såldes också till samma köpare. Kommanditbolagets grundande ansågs inte ha motsvarat sakens egentliga natur (HFD 1985 II 513).

Sammanslagning av personbolag

Personbolag som samma delägare grundat har vid beskattningen kunnat sammanslås speciellt, då bolagen varit verksamma i samma bransch eller i branscher som tangerar varandra (t.ex. HFD 1974/3763). Sammanslagning av personbolag från och med år 1993 har inte heller samma betydelse som förr. Av näringsinkomsten fördelas till delägarna slutligen som förvärvsinkomst samma belopp oberoende av, om det bildas av ett eller två bolags resultat.

Åsidosättande av personbolagets delägare

Tyst bolagsman är ansvarig för bolagets förbindelser endast med insatsbeloppet. Kommanditbolag har kunnat grundas endast av denna anledning och som ansvariga bolagsmän har kunnat insättas sådana personer som inte alls deltar i bolagets verksamhet. Tyst bolagsman har emellertid verkat i en ledande ställning. Då har den tysta bolagsmannen kunnat betraktas såsom ansvarig bolagsman vid beskattningen. Då aktiebolaget var bolagets ansvariga bolagsman och aktiebolagets majoritetsägare tyst bolagsman som emellertid ledde kommanditbolagets verksamhet, ansågs den tysta bolagsmannen utöver aktiebolaget vara ansvarig bolagsman (HFD 1980/4723).

I fallet HFD 1975/2605 var den gamla modern samt dottern ansvariga bolagsmän i ett öppet bolag, men deltog inte i bolagets verksamhet. Dotterns make var verkställande direktör i bolaget. Han beskattades för verksamheten, som bedrevs i bolagets namn.

Vinstutdelning som gynnar delägare

Bolagsmännens avtal om vinstutdelning är utgångspunkten för fördelning av beskattningsbar inkomst vid beskattningen. Om man emellertid genom att man överenskommer

om grunderna för vinstutdelningen försöker fördela beskattningsbar inkomst mellan bolagsmän och man gjort detta enbart för att man vill erhålla skatteförmåner, kan man med stöd av 28 § BFL ingripa i förfarandet.

Bestämmelsen om vinstutdelning, om vilken man överenskommit i bolagsavtalet, kan förbises vid beskattningen ifall bolagsmännen har ett nära förhållande med varandra, t.ex. ett släktskapsförhållande. Orsaken till avvikelsen kan vara storleken av avtalad ränta på investerat kapital, eller, att bolagsmannen inte har arbetat i bolaget i sådan omfattning som överenskommits i bolagsavtalet om vinstutdelning. Skälig ränta används i detta fall som grund för fördelning avbeskattningsbar inkomst. Vid bestämning av skälig ränta beaktas risken som ansluter sig till investeringen. Fördelas näringssammanslutningens resultat mellan delägare på basen av utfört arbete, används beloppet av det verkliga arbetet som utförts för bolaget som grund för fördelning av inkomst.

Årlig ändring av bestämmelser om vinstutdelning kan syfta till strävan efter omotiverade skatteförmåner.

Gåvobeskattning

Avstår bolagsman från avtalad vinstandel till förmån för en bolagsman i ett annat bolag, rättas beskattningen nödvändigtvis inte med stöd av 28 § BFL. Avståendet från en vinstandel vid beskattningen kan tolkas också som gåva.

Då kommanditbolagets enda ansvariga bolagsman i avsevärd grad avstod från sin vinstandel enligt bolagsavtalet till förmån för tysta bolagsmän, ansågs dessa ha erhållit en skattepliktig gåva (HFD 1988 II 591). Även i HFD:s opublicerade avgörande 1988/2898 ansågs sonen ha erhållit gåva från sin pappa eller sin bror, då sonen investerade 50 000 mk i personbolaget och fick en 20 %:s andel av bolaget i gengäld. Pappans och broderns andelar nedsattes samtidigt. Sonens insats var mindre än tre fjärdedelar av det gängse värdet av kommanditbolagsandelen, som han erhållit.

Hänförande av aktiebolagets inkomster till delägare

Aktiebolag har traditionellt vid beskattningen betraktats såsom skattesubjekt som inte har kunnat åsidosättas. Inkomst som influtit i deras namn har vanligen inte kunnat hänföras till delägarna.

Aktiebolag började i rättspraxisen åsidosättas första gången i en situation, i vilken för aktiebolaget bokförda inkomster betraktades som löneinkomst för uppträdande konstnärer som är huvuddelägare.

Uppträdande konstnärer

Aktiebolag som uppträdande konstnärer grundat har åsidosatts, då i bolagets namn fakturerad inkomst har baserat sig på aktionärens personliga prestation. Inkomsten har fakturerats för konstnärens eget, personligt uppträdande (t.ex. HFD 1982/4277). Då verksamheten omfattar musik och underhållning såsom konsert, televisions- och showprogram, produktion och marknadsföring, har den vid beskattningen accepterats som skedd i bolagets namn (se HFD 1982/3410, där kommanditbolaget som konstnären grundat accepterades såsom särskild skattskyldig).

Representanter och konsulter

Aktiebolag, grundade av olika representanter och konsulter, har varit problematiska. I HFD:s avgörande 1989 II 558 har slutandet av ett agentavtal i aktiebolagets namn inte godkänts. Provisionen som influtit i samband med ett representationsavtal betraktades såsom löneinkomst för representanten.

Konsultverksamhet, som fakturerats i aktiebolagets namn har i rättspraxisen ansetts ha anslutit sig så fast till konsulten som är verksam som huvudaktionär, att inkomsten av verksamheten har i allmänhet beskattats som aktionärens lön. I HFD:s avgörande 1982 II 571 hade A varit verksam som verkställande direktör i bolaget X. Ersättningen som efter tre år erhållits för skötandet av samma uppgifter betalades till konsultbolaget, som den

verkställande direktören och hans hustru grundat. Då den verkställande direktörens faktiska ställning inte hade ändrats, ansågs det att erlagda premier hade betalats personligen till A.

I HFD:s avgörande 1997/155 motsvarade inkomsternas hänförande till bolaget, då bolagets bransch och verksamhetens art och omfattning togs i beaktande, ärendets egentliga natur och ändamål, då bolaget som idkade bl.a. konsultering av affärsledningnen, administrationen och marknadsföringen anlitade förutom hos bolaget anställd huvudaktionär även utomstående arbetstående arbetskraft och hade flera uppdragsgivare samt årligen ca 30-40 och under hela verksamhetstiden ca 200 uppdrag.

Aktiebolaget hade som sin inkomst anmält förutom utlåtande- och konsultarvoden även ersättningar för upphovsrätt för ett kontinuerligt kompletterat uppslagsverk, vars författare och uppdaterare var den huvudsakliga aktionären i bolaget. Vid införskaffande av arvoden för upphovsrätt hade man i någon mån anlitat medhjälpare. Upphovsrätten till verket tillhörde bolagets huvudsakliga aktionär och det hade inte lämnats utredning om att de till upphovsrätten hörande ekonomiska rättigheterna skulle ha överförts till bolaget. Bolagets huvudaktionär hade således varit arvodenas rätta mottagare och deklarerandet av arvoden såsom bolagets inkomst motsvarade inte ärendets egentliga natur och ändamål (HFD 2000/3033).

Verkställande direktörer för utvecklingsverksamhet

Utvecklingsavtal, som slutits för utredning av krissituationer i aktiebolag, har vanligen godkänts som rent uppdrag mellan bolag, då uppgiften har begränsats tydligt och varar endast en viss tid.

Arvode som betalats till aktiebolag för träning av ett representationslag i ishockey och för annan träning i ishockey ansågs vara inkomst för den verkställande direktören i aktiebolaget. Den verkställande direktören var huvudaktionär i aktiebolaget som erhållit uppdraget. Uppdragskontraktet mellan ishockeylaget och aktiebolaget hade slutits för två år. Uppdragskontraktet var långt och sättet för erläggande av arvodet var månadslönen motsvarande ersättning (HFD 1985/1764).

Då det med ett uppdragskontrakt överenskoms om skötandet av ett kortvarigt saneringsuppdrag, har konsultavtalet godkänts mellan två aktiebolag. Till den del som två aktiebolag hade överenskommit om ett två månaders uppdrag, bl.a. för organiseringen av förvaltningen på det sättet att den verkställande direktören i aktiebolaget, som bedrev konsultverksamhet, utförde uppdraget, var det erlagda arvodet bolagets inkomst. Då uppdraget pågick, var det för annan tid erlagda arvodet löneinkomst för den verkställande direktören (HFD 1985 II 611). Med bolaget och konsultbolaget hade slutits ett avtal om skötandet av bolagets verkställande direktörs uppgifter under saneringstiden, då avsikten var att ordna bolaget bl.a. i försäljningsskick. Konsultbolagets konsult skötte den verkställande direktörens uppgifter. Förskottsinnehållningar skulle inte verkställas på arvoden som betalats till konsulten, inte heller arbetsgivares socialskyddsavgift skulle betalas (HFD 1982/3406).

Arvode för medlemskapet i styrelsen

HFD har utfärdat ett årsboksbeslut HFD 2011:31, enligt vilket arvode som fåtts för medlemskap i styrelsen utgör alltid personlig inkomst oberoende av, om det utgör en del av totaluppdraget eller inte. HFD:s beslut ändrar den tidigare beskattningspraxisen. Tidigare har det krävts, att man ska från fall till fall avgöra, om medlemskapet i styrelsen hör till ett mera omfattande konsultuppdrag, eller om det är frågan om ett separat uppdrag. Medverkande i styrelsen kan också ansluta sig till ett advokat- och konsulteringsuppdrag. Karaktären av uppdraget har avgjort i sin helhet, om arvodena anses såsom löneinkomst av en person som är närvarande i

möten eller såsom ett till bolaget betalt konsultarvode.

I HFD:s avgöranden 1994/1979 och 1994/1700 ansågs, att också arvodena för medlemskapet i styrelsen anslöt sig till advokat-, kvalitetskonsulteringsuppdrag och utbildningsuppdrag av personalen. Däremot ett arvode, som i HFD:s avgörande 1994/1701 betalats till ett aktiebolag för att bolagets delägare hade varit verksam som medlem i styrelsen, ansågs som delägarens personliga inkomst. Delägaren arbetade som bisyssla i sitt bolag som bedrev företagsekonomisk konsultering.

Det skall alltså avgöras särskilt i varje enskilt fall, om medlemskapet i styrelsen hör till ett större konsulteringsuppdrag eller om det är fråga om ett särskilt uppdrag.

Uppdrag som sköts som bisyssla i aktiebolagets namn

Yrkesverksamhet, som bedrivits i aktiebolags namn kan hänföras till aktionären speciellt, då inkomst inflyter från bisyssla och den kanaliseras till ett aktiebolag som en person eller en familj äger. Aktiebolaget har vanligen inte någon egen organisation, inte heller avlönad personal. Omsättningen är ringa.

Vicehäradshövding och hans make, talterapeut, hade grundat ett aktiebolag, vars verksamhetsområde var tal- och musikundervisning samt juridiska frågor. Det ansågs att inkomster som anmälts i bolagets namn och som erhållits av skötandet av lagärenden, skulle beskattas som vicehäradshövdingens inkomster samt övriga inkomster som makes inkomster (HFD 1987 B 601). Då personen hade grundat ett aktiebolag för att han som bisyssla ville bedriva revision som bisyssla, ansågs det att det var frågan om personens yrkesverksamhet i aktiebolagets verksamhet (HFD 1987 B 600). Vicehäradshövdingens hustru och barn ägde aktiestocken av aktiebolaget, som bedrev notariatsverksamhet. Bolaget ansågs faktiskt vara under vicehäradshövdingens bestämmanderätt och i bolagets verksamhet var frågan om skötandet av notariatärenden som han bedrev (HFD 1990 B 555). Aktiebolaget, som en pensionerad flygkapten samt hans hustru grundat, bedrev flygundervisning och flygprestationer. Bolagets omsättning var c:a 50 000 mk. I aktiebolagets verksamhet ansågs vara frågan om flygkaptenens egen yrkesverksamhet. Inkomsterna beskattades som hans inkomster (HFD 1989/4579).

Verksamhet i ett aktiebolags / personbolags namn

I rättspraxis har man hamnat att lösa aktiebolags självständighet också i förhållande till personbolag.

I fallet HFD 1985/1591 motsvarade bedrivandet av konsultverksamhet inte sakens egentliga karaktär i aktiebolagets namn och inkomsterna av aktiebolaget beskattades som rörelseinkomst av ett kommanditbolag, som bedriver likadan verksamhet. Aktiebolaget var verksam i kommanditbolagets utrymmen utan egen personal och utan egna arbetsredskap. Bolagsmannen var i bestämmande ställning också i aktiebolaget.

Aktiebolagets inkomster kunde trots gemensamma ägare och varandra tangerande verksamhetsområden emellertid inte sammanslås med inkomsterna av ett öppet bolag, då aktiebolaget hade sin egen personal och dess verksamhet inte grundade sig på delägarnas personliga arbetande. Den största delen av aktiebolagets inkomster kom från andra entreprenader än sådana som är gemensamma med det öppna bolaget (HFD 1993/1566).

Övriga situationer

Den oenhetliga rättspraxisen ger inte någon klar bild av, när grundandet av aktiebolaget motsvarar sakens egentliga karaktär. Det finns rättsfall både för och mot.

Aktiebolag torde inte kunna åsidosättas, om det anses bedriva rörelse. Omständigheter som inverkar på ärendet kan vara också

bl.a. antalet uppdragsgivare, omsättningens storlek, värdet av aktiebolagets anläggningstillgångar och arten av verksamheten som bedrivs (se HFD 1997/1820B och 2001/1564).

Nio aktiebolags disponentarvoden betraktades såsom aktiebolagets inkomst, fast delägaren som ägt aktiebolagets aktiestock utförde uppdraget (HFD 1989 B 546). Bolagets huvudaktionär kunde inte beskattas för sko- och nyckeltjänstverksamhet som bolaget idkat som hans yrkesverksamhet, fast verksamheten hade baserats på huvudaktionärens personliga arbetsinsats. Verksamheten betraktades som rörelseverksamhet, då man beaktade bolagets affärsställe, redskap som behövs i arbetet samt omsättning (HFD 1989 B 548).

56 § beskattningsL tillämpades på ett bolag som bedrev strukturplanering och vars omsättning före år 1987 hade ökat till 260 000 mk samt som före år 1987 hade fått 24 uppdragsgivare. Aktiebolaget fortsatte yrkesverksamheten som ingenjören tidigare hade bedrivit med ett privat firmanamn (HFD 1990 B 556).

Också lösningarna som angår tandläkarens verksamhet visar svårighet med gränsdragningen. I fallet HFD 1987 B 597 hänfördes inkomsterna av ett aktiebolag som producerar tandläkartjänster inte till yrkesinkomsterna av en tandläkare som är delägare. Aktiebolagets delägare var utöver tandläkaren, även hans make. I bolaget tjänstgjorde utöver tandläkaren, även tre tandvårdare och en deltidsanställd städare. Bolagets omsättning var c:a 900 000 mk. I fallet HFD 1991/4096 hade tandläkaren grundat aktiebolaget ensam. Dess verksamhetsområde var tandvård. I bolaget tjänstgjorde förutom tandläkaren, även en tandvårdare och som kontorsanställd tandläkarens hustru. Bolaget hyrde mottagningsutrymmen också till en utomstående tandläkare. Bolagets omsättning hade ökat till 360 000 mk före år 1987 och inkomsterna av hyrningsverksamhet till 75 000 mk. I verksamheten som hade bedrivits i bolagets namn ansågs det vara frågan om tandläkarens egen yrkesverksamhet.

Då aktiebolagets inkomst hänförs till delägare, kan bolaget inte beskattas för samma inkomst. Provisionerna hade med efterbeskattningar betraktats som delägarens inkomst, men beskattningarna av bolaget hade inte rättats i samband med efterbeskattningen. Beskattningen av bolaget skulle rättas (HFD 1988 II 512).

Utländska bassamfund

I början av år 1995 trädde lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/94) i kraft. Syftet med lagen är att hindra skatteflykt i Finland som sker genom etablering av utländska bassamfund i stater med låg skattebörda. Utländska bassamfund behandlas i kapitel 4 och Skatteförvaltningens Handbok i internationell beskattning.

Strävan efter förmåner i anslutning till förvärvs- och kapitalinkomster

Som följd av beskattningssystemet, som trätt i kraft från början av år 1993, avviker sig skattegraden för förvärvs- och kapitalinkomster avsevärt från varandra. Syftet med arrangemang på grund av detta är att beskatta inkomsterna enligt en lindrigare skatteskala. Det är förmånligt att enligt förhållandena beskatta inkomsterna antingen som kapital- eller som förvärvsinkomster. Inkomster torde man vanligen försöka överföra till kapitalinkomstslaget. Fallen prövas vid beskattningen enligt 28 § BFL och vid behov även med tanke på om 29 § BFL kan tillämpas.

Vid beskattningen godkänns inte åtgärder, med vilka t.ex. bolagets huvuddelägare hyr ut sin bostad till dess gängse värde och arrangerar därefter en bostadsförmån för sig själv till beskattningsvärdet av bostadsförmånens naturaförmån.I HFD:s utslag HFD 2010/926 hade delägaren hyrt sin lägenhet till ett bolag, vilket han först ägde helt och hållet och senare 150/638 och bolaget hyrde lägenheten vidare ut till delägarens hustru som arbetsbo-

stad i enlighet med arbetsavtalet. Arrangemanget godkändes inte. Uthyrningsarrangemanget godkändes inte heller i utslaget HFD 2010/927, där aktiebolaget som makarna ägde tillsammans hade hyrt ut bostaden till den ena makens arbetsgivare och bostaden användes i lönebokföring såsom den andra makens arbetsbostad.

Egendom kan decentraliseras i familjen också för att förvärvsinkomstandelen av dividender kan beskattas hos barn. Eftersom barn vanligen inte har andra inkomster, understiger skatten på förvärvsinkomstandelen av dividender skattesatsen för kapitalinkomster till en viss inkomstgräns. Också dessa åtgärder skall betraktas med tanke på 28 § BFL och i ljuset av den rättspraxis som influtit ända till dess.

Beskattning av dividender som baserar sig på arbetsinsatsen

Om beskattning av dividender som baserar sig på arbetsinsdatsen har givits specialstadganden. Dividenden beskattas som lön eller arbetsersättning, om grunden för dividendutdelningen är en arbetsinsats som dividendtagaren eller en person i dennens intressesfär har utfört. Dividenden beskattas som inkomst för den person, vars arbetsinsats det är frågan om. Hela arbetsinsatsdividenden uthör personens skattepliktiga inkomst. Bestämmelserna tillämpas på dividender som delats ut av andra än offentligt noterade bolag. Bolaget får i sin beskattning dra av arbetsinsatsdividenden som det har delat ut. Bestämmelserna tillämpas på dividender som står att lyfta 1.1.2010 eller senare. Se Skatteförvasltningens anvisning Dnr 1103/32/2009, 22.1.2010.

Bestämmelser om arbetsinsatsdividender tillämpas på sådana situationer, där dividender delas ut från bolaget på basis av arbetsinsatser. Tillämpning av bestämmelserna kräver inte, att de i 28 § i lagen om beskattningsförfarande avsedda förutsättningarna ska uppfyllas. Å andra sidan har det inte varit avsikten att med bestämmelserna i övrigt begränsa tillämpningsområdet för den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i fråga om dividendutdelningar.

Regeleringen som avser arbetsinsatsdividender gäller inte för behandling i beskattningen av dividendutdelning från andra bolagsformer. Man kan också till exempel i kommanditbolag genomföra arrangemang, där andelen i bolagets resultat delas ut poå basis av arbetsinsatsen till ett bolag som är bolagsman och vars aktier den som utfört arbetet eller någon i hans närmaste krets äger. Om aktiebolagets andel i bolagets inkomst inte motsvarar ärendets verkliga natur och avsikt, utan inkomsten har styrts till bolaget för att kringgå skatt, kan aktiebolagets inkomstandel med stöd av 28 § i lagen om beskattningsförfarande beskattas såsom inkomst för den som utfört arbetet.

FÖRTÄCKT DIVIDENDUTDELNING

Stadganden som tillämpas

Med förtäckt dividend avses med stöd av den nya 29 § 1 mom. lagen om beskattningsförfarande sådana förmåner med penningvärde som ett aktiebolag på basis av delägarskapet utger till förmån för delägare vederlagsfritt eller genom prissättning som väsentligt avviker från det som är brukligt. Tidigare har situationen med avvikande prissättning definierats i lagen så att bolaget till förmån för sin delägare, dennes make, barn, föräldrar eller annan anhörig under sken av lön el.dyl. har betalat mera än vad som bör anses skäligt eller att samfundet i pris el.dyl. till de nämnda personerna har betalat ut väsentligt mera eller av dem tagit mindre betalt än brukligt (tidigare formuleringen i 29 § 1 mom. L om beskattningsförfarande samt det föregående beskattningslagens 57 § 1 mom.)

Om det är uppenbart att bolaget har utdelat förtäckt dividend, skall i beskattningen av bolaget som delar ut förtäckt dividend förfaras som om gängse pris använts. Såsom delägarens skattepliktiga inkomst ska betraktas

skillnaden mellan gängse pris och använt pris (29.3 § BFL). Om storleken av skattepliktig förtäckt dividend som en delägare har fått och om inkomstslaget har bestämts närmare i 33d och 62.2 § ISL och i 6a § NärSkL. Av förtäckt dividend som en delägare har fått (33d § ISL) utgör 70 % skattepliktig förvärvsinkomst och resterande 30 % utgör skattefri inkomst. I beskattningen av bolaget som delar ut förtäckt dividend utgör den förtäckta dividenden inte till någon del avdragbar utgift.

Inlösning av aktier

Med förtäckt dividend avses också medel som utdelas genom förvärv eller inlösning av egna aktier eller nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden i syfte att undgå skatt på dividend (29.2 § BFL). Utdelade medel skall för den förtäckta dividendens vidkommande betraktas som delägarens inkomst.

Exempel	euro
Bolag X AB:s skattepliktiga inkomstunder skatteåret	20 000,00
+ förtäckt dividend	14 200,00
= Bolagets inkomster sammanlagt	= 34 200,00
Bolaget har inte delat ut dividend offentligt för skatteåret i fråga.	
Bolagets inkomstskatt (26 % x 34 200)	=8892,00
- förskott som räknats till godo 26 % x 20 000)	200,00
= kvarskatt	3692,00
Delägare, fysisk person	
a) delägarens kapitalinkomster:	
dividendinkomst från börsbolaget (Y Ab)1000,000 av vilket belopp 70% = 700	700,00
= skattepliktig kapitalinkomst sammanlagt	700,00
Skatt på kapitalinkomst (28 %)	196,00
Förskottsinnehållning (på dividend 19%	190,00
Skatt som ska betalas för offentlig dividend	+6,00
b) Delägarens förvärvsinkomst	
- skatt enligt progressiv inkomstskala,storleksklassen i exemplets sammanlagdaskatter ca 33 %	
Löneinkomst	50 000,00
+ förtäckt dividend 14200, av vilket belopp 70 % = 9 940	+ 9 940.00
= skattepliktiga förvärvsinkomster sammanlagt	= 59 940.00
Skatt på förvärvsinkomst sammanlagt	19 780.00
- förskottsinnehållning (på löneinkomst)	16 500.00
= kvarsakatt	=3280,00

Uppenbar avvikelse

Lagrummet kan tillämpas endast om man uppenbarligen förfarit på sätt som avses i lagrummet. Det ankommer på skattemyndigheten att visa, att förtäckt dividend har utdelats. 29 § BFL kan tillämpas, om man vid prissättningen mellan aktiebolaget och delägaren har avvikit från det som objektivt sett kan anses vara skäligt eller sedvanligt. Den skattskyldige måste kunna ge utredning om att den avvikande prissättningen har varit motiverad och acceptabel.

Efterbeskattningoch rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel

Förtäckt dividendutdelning i form av avvikande prissättning konstateras ofta vid skattegranskningen, då den förtäckta dividenden kan fogas till inkomsten vid efterbeskattningar.

Förutsättningarna för efterbeskattningen existerar, om det inte har redogjorts i skattedeklarationen för prestationsflöden och penningströmmar mellan bolaget och aktieägaren eller om det har redogjorts bristfälligt för dem. Enligt HFD:s utslag 1993/196 saknade det betydelse att det för beskattningen hade erhållits uppgift om tidpunkten för köpet, köpeskilling och erläggande av stämpelskatten för andra handlingar än makarnas deklarationer. Makarna ansågs ha avgivit bristfälliga skattedeklarationer och skattenämnden hade efterbeskattningsrätt i ärendet. Makarna hade till överpris sålt bostadsaktier, som berättigade till besittningen av deras bostad till bolaget, vars delägare de var.

Lagen om beskattningsförfarande har ändrats så, att separat reglering inte längre tillämpas från och med skatteåret 2006. I BFL 56 § (1079/2005), som tillämpas från och med skatteåret 2006 bestäms om rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel. Till den del den skattskyldige har underlåtit att lämna in skattedeklaration eller lämnat in en bristfällig, vilseledande eller oriktig skattedeklaration, annan uppgift eller handling eller annars försummat sin deklarationsskyldighet, kan beskattningen rättas till den skattskyldiges nackdel inom fem år från ingången av året efter det då beskattningen av den skattskyldige slutförts. Då beskattningen rättas på grund av försummad deklarationsskyldighet, påförs den skattskyldige med stöd av BFL 57 § även skattetillägg och skatteförhöjning på samma sätt som i samband med efterbeskattning.

Samfund som delar ut förtäckt dividend

29.1 § BFL tillämpas vanligen på aktiebolag. Aktiebolag har införts i handelsregistret. HFD har likväl i sitt utslag 1999/868 ansett, att en kund kunde år 1996 efterbeskattas för förtäckt dividendutdelning också för den tid under vilken bolaget inte hade varit infört i handelsregistret, då bolaget hade 31.7.1981 med stöd av 24 § handelsregisterlagen avförts ur handelsregistret genom registermyndighetens beslut och beslutet om avförandet hade med stöd av 26 § lagen om förvaltningsförfarande undanröjts såsom felaktigt och bolaget hade 14.7.1992 återinförts i handelsregistret.

Förtäckt dividend kan tillämpas också på annat samfund (ISL 3 §) samt på dess delägare eller medlem. Som ett exempel på samfund som räknas upp i inkomstskattelagen kan man nämna ideella och ekonomiska föreningar samt andelslag. Förtäckt dividend tillämpas i beskattningen av ett samfund sällan, eftersom återbäringen av överskottet som andelslaget enligt 18.1 § 1 punkten NärSkL delat ut på basen av köp och försäljningar är avdragbar i sin helhet.

Näringssammanslutningar

29 § BFL tillämpas inte på rättshandlingarna mellan näringssammanslutningar och dess delägare. Om det finns utgifter för delägarnas privathushållning i sammanslutningens bokföring, fogas de till sammanslutningens inkomst. Dessa utgifter räknas vanligen inte till delägarens löneinkomst, eftersom sammanslutningens delägare får välja, om de lyfter medel från sammanslutningen som vinstandel eller i form av lön. Då kostnaderna för privathushållningen inte har behandlats som lön, ökar fogandet av kostnaderna till uträkningen om beskattningsbar inkomst sammanslutningens vinstutdelning. Även om sammanslutningen öppet skulle betala lön till sin bolagsman, är lönen endast till ett skäligt belopp avdragbar vid beskattningen av sammanslutningen (31.1 § 2 p. ISkL).

Räntefritt lån, som sammanslutningen givit sammanslutningens delägare, har inte heller med stöd av 57 § beskattningsL (för tillfället 29 § BFL) kunnat fogas till sammanslutningens

inkomst (HFD 1969 II 513). Räntekostnaderna för medel, som ända från skatteåret 1993 lånats eller lyfts från personbolaget, kan behandlas med stöd av det uttryckliga stadgandet. Då privatuttagen av personbolagets bolagsmän enligt 18.2 § NärSkL överstiger beloppet av det egna kapitalet, kan en del av räntekostnaderna på basis av negativt eget kapital lämnas oavdragna från näringsinkomsten.

Då en prissättning som avviker från det normala har använts vid överlåtelser av förnödenheter mellan personbolaget och delägaren, kan prissättningen behandlas närmast med hjälp av NärSkL:s stadgande om privatbruk och generalklausulen om kringgående av skatt (28 § BFL). 29 § BFL kan inte tillämpas.

Bostads- och fastighetsaktiebolag

Ömsesidigt bolag

Med det uttryckliga stadgandet i lagen har man försökt hindra beskattningen av förtäckt dividend på basis av boende till självkostnadspris. Som bostads- eller fastighetssamfundets skattepliktiga inkomst betraktas inte förmånen från en lägenhet som dess delägare eller medlem erhållit från en lägenhet, till vilken han eller hon enligt bolagsordningens eller andelslagets regler har besittningsrätt (53.1 § 2 p. ISkL). Bolagsvederlag som är mindre än den gängse hyran förorsakar alltså inte något tillägg till samfundets beskattningsbara inkomst.

Om bostadsaktiebolaget hyr ut bostadsutrymmen, som det har i sin besittning, kan 29 § BFL tillämpas på basis av denna uthyrning.

Icke ömsesidigt bolag

Om fastighetsaktiebolaget inte är ett ömsesidigt aktiebolag, anses skillnaden mellan uppburet vederlag och gängse pris vara förtäckt dividend. Samfundets delägare eller medlemmar besitter i detta fall inte lägenheter på basis av bolagsordningen eller reglerna (HFD 1986 II 576).När beloppet av förtäckt dividend fastställs då bostaden som bolaget äger har använts av delägarna, har man i beskattningspraxisen strävat till att värdesätta förmånen försiktigt, om situationen har ansetts i verkligheten vara jämförbar med att kunden skulle besitta bostaden såsom delägare i ett ömsesidigt bostads- eller fastighetsaktiebolag.

I beskattningspraxsisen tillämpas, avvikande från det ovanstående, ställningstagandet om ömsesidiga fastighetsbolag, då delägarna använder en fastighet som ett vanligt aktiebolag äger eller lägenhet som förvaltas på basis av aktier, om alla följande villkor uppfylls:

-lägenheten som aktiebolaget äger förvaltas i sin helhet av aktieägarna,

-bolagets inkomster inflyter enbart av bruksersättningar som aktieägarna betalar och bolaget har inga hyres- eller andra inkomster och

-bolagets egendom har inte skaffats med tidigare vinster.

Bostadsförmån hos delägare eller medlem

Skattepliktig inkomst är inte den förmån som en skattskyldig har haft av en bostad, som använts för hans eget eller hans familjs behov och som han förfogat över i egenskap av delägare eller medlem i ett bostadsaktiebolag eller något annat bostads- eller fastighetssamfund mot ett vederlag som är lägre än den gängse hyran (53.1 § 1 p. ISkL). Enligt lagrummet förutsätts endast delägarskap eller medlemskap i samfundet samt bostadsanvändning.

Det har emellertid ansetts i rättspraxisen att även för delägaren kan tilläggas av underhyran bildad förmån som förtäckt dividend, om fastighetsaktiebolaget inte har varit ömsesidigt (HFD 1991 II 545). Även 57 § beskattningsL (nu 29 § BeskFL) kunde tillämpas, trots att bolaget blivit ömsesidigt fastighetsaktiebolag i slutet av skatteåret.

Veckoaktier

Veckoaktier, som anskaffats för personlig fritidsanvändning berättigar till besittningen av fritidsstugor, som är belägna i semesterbyar eller lägenheter en eller flera veckor per år. I

beskattningspraxisen har tillägg av förtäckt dividendutdelning inte gjorts i bolagets eller delägarens inkomst på basis av veckoaktier.

Aktiebolag som förbigåtts

Om aktiebolaget har förbigåtts vid beskattningen och bolagets inkomster och utgifter har beskattats som aktieägarens inkomster och utgifter, kan stadgandena om förtäckt dividendutdelning inte mera tillämpas på beskattningen av bolaget och dess delägare till den del som skattesubjektiviteten överförts till delägaren.

Inkomsterna av B Ab som A ägt helt, hade med stöd av 56 § beskattningsL beskattats som A:s inkomster. Om A lyfter medel från B Ab, betraktas medlen som lyfts inte som A:s skattepliktiga inkomst till den del som det var frågan om B Ab:s inkomster, som hade beskattats som A:s inkomster (CSN 1992/392).

Mottagare av förtäckt dividend

Mottagare av förtäckt dividend kan enligt 29.1 § BFL vara, förutom delägaren även dennes anhörig. Sådana anhöriga är delägarens make, barn, förälder eller annan anhörig. Stadgandet kan tillämpas även på sambo (HFD 2007/1893).ISL 29 § kantillämpas på en sambo. Då inverkar på uppskattning av begreppet anhörig även bl.a. den ekonomiska förbindelsen mellan parterna, liksom det, om bolagets ägande- och beslutandefattandeförhållanden har berott på äktenskapet (HFD 2007/52). .

Egentlig delägare

Delägare som erhåller förtäckt dividend är vanligen bolagets egentliga delägare, som äger majoriteten av bolagets aktiestock och som har bestämmanderätt i bolaget. Medlemskapet förklarar i detta fall att förmånen överförs från bolaget till ägaren. Delägaren kan vara en fysisk eller en juridisk person.

En förtäckt dividend betraktas vanligen som den egentliga delägarens inkomst. Den förtäckta dividenden betraktas som delägarens inkomst även i det fall att förmånstagaren är make till delägaren eller hans barn.

Aktiebolaget hade i HFD:s avgörande 1989 B 552 till delägarens make sålt en härbärgebyggnad som bolaget byggt och som var belägen på marken som maken ägde. Hyresavtalet hade slutits för 10 år och det hade upphört före köpet. Som byggnadens värde betraktades gängse värde utan att flyttningskostnaderna beaktats. Då aktiebolaget hade uppburit mindre än vanligt, fick delägaren en förmån som avses i 57 § beskattningsL (för tillfället 29 § BFL). Också kostnaderna föranledda av makarnas resa av privat natur till utlandet, beskattas vanligen som inkomst av en egentlig delägare.

HFD har ansett, att aktiebolagets fullvuxna delägare inte kunde med stöd av 28 § BeskFL frigöra sig från förtäckt dividend som förorsakats av ägararrangemang inom familjen (HFD 2005/422).

HFD har ansett i sitt avgörande 1994/2208, att modern inte har kunnat beskattas för en förtäckt dividend då han erhållit överpris från försäljningen av bostadsaktier från aktiebolaget som dottern ägt huvudsakligen. Det kan alltså uppkomma förtäckt dividend, då delägarens nära anhörig erhåller förmånen. Den förtäckta dividenden kan dock beskattas endast hos den egentliga delägaren (se också HFD 1996/1944).

Egentlig delägarställning

En förmån kan tillfalla aktieägaren först i det skede, då han redan har avstått från aktiebolagets aktier. Stadgandena om förtäckt dividend kan tillämpas trots detta, om delägarställningen har inverkat på förmånens uppkomst.

Då man hade förhandlat om försäljning av aktiebolagets aktiestock, hade man samtidigt kommit överens om att bolaget säljer till sin dåtida aktieägare bl.a. ett outbrutet område, en lägenhet och aktier. Köpen av aktiestocken och egendomsraterna gjordes samma dag. Fast köparen inte mera var aktieägare, då köp skedde, kunde 57 § beskatt-

ningsL tillämpas vid beskattningen av en före detta delägare och aktiebolaget (HFD 1985 II 605).

Användningen av bulvanförhållanden hindrar inte beskattningen av förtäckt dividend. Ägandet kan som passivt koncentreras åt bestående håll, medan faktisk bestämmanderätt finns annanstans. Förtäckt dividendutdelning är möjlig vid beskattningen av ett bolag som har faktisk bestämmanderätt och som ger en förmån, fast formellt medlemskap saknas (HFD 1988 B 566).

Minoritetsdelägare

Delägarställningen skall vara av betydelse för att 29 § BFL kan tillämpas. T.ex. minoritetsdelägare av ett stort börsbolag kan inte påverka de förmåner som bolaget ger sin personal. Ges förmånen till hela personalen eller till en grupp som definierats på ett visst sätt, anses det att förtäckt dividend vanligen inte kan uppkomma för en arbetstagare som äger ett visst antal aktier.

Aktiebolaget erbjöd sina egna aktier till hela personalen på grund av bolagets fusion. Aktier såldes till 250 mk, fast deras beskattningsvärde var 340 mk. Försäljningspriset var detsamma för alla. En arbetstagare i bolaget, som ägde 190 av 73 000 aktier, kunde inte beskattas för förtäckt dividend, då han köpte aktier till ett pris på 250 mk. (HFD 1981 II 551).

Annan anhörig

Släktskapsgraden av en annan anhörig som avses i 57 § beskattningslagen har förtydligats med hjälp av rättspraxisen. I lagen avsedd annan anhörig kan vara syster (HFD 1992/125) eller brorson (HFD 1986/4489) till aktieägaren. Kusinen har inte mera varit i lagen avsedd annan anhörig (HFD 1967 II 581). I varje enskilt fall skall dock alltid övervägas särskilt, om släktskapen har inverkat på förmånens uppkomst.

Förmån via ett personbolag

Delägaren i ett aktiebolag kan från sitt aktiebolag låta vrida förmåner för sig själv via ett personbolag, i vilket han är bolagsman. Förmånen kanaliseras först från aktiebolaget till personbolaget och från personbolaget till dess bolagsman i form av privatuttag eller över- eller underprissättning. Enligt rättspraxisen har 57 § beskattningsL (för tillfället 29 § BFL) kunnat tillämpas. Beskattningen av förmånen som förtäckt dividend förutsätter, att den som slutligen erhåller förmånen har en bestämmande ställning i de båda bolagen (se HFD 1996/1944). Förmånen fogas till inkomsten av aktiebolaget och till inkomsten av personen som erhållit förmånen. Från och med år 2005 utgör 70 % av förtäckt dividend skattepliktig inkomst.

Då delägarna i ett kommanditbolag samtidigt var delägare i ett aktiebolag, kunde hyresvärdet av anläggningstillgångar, som aktiebolaget utan hyra överlåtit till kommanditbolaget, räknas till aktiebolagets inkomst (HFD 1961 II 430). Indrivningen av hyran som är mindre än det gängse priset förorsakade en ökning av aktiebolagets inkomst, då två av det öppna bolagets tre delägare var delägare i aktiebolaget. Förmånen kanaliserades från aktiebolaget till det öppna bolaget (HFD 1977/3110). Den kalkylmässiga räntan på lånen kunde fogas till aktiebolagets inkomst, då bolaget hade en räntefri fordran från det öppna bolaget och det öppna bolaget från sina bolagsmän. Samma personer var både bolagsmän och delägare i bolagen (HFD 1984/6151).

I fallet HFD 1990/3866 investerade ett aktiebolag betydliga penningmedel i ett kommanditbolag både som den tysta bolagsmannens insatser och inköpskrediter, av vilka sistnämnda inte motsvarade den faktiska överlåtelsen av förnödenheterna. Kommanditbolagets enda ansvariga bolagsman, som också var bestämmande delägare i aktiebolaget, hade i sin tur utfört betydliga privattuttag från sin sammanslutning. Den kalkylmässiga räntan kunde läggas till aktiebolagets inkomst som förtäckt dividend.

I HFD:s avgörande 1991/4030 har man försökt kringgå beskattningen av förtäckt dividend i anslutning till ett delägarlån. I det investerade aktiebolaget 280 000 mk som den tysta bolagsmannens insats, vilket möjliggjorde att den ansvariga bolagsmannen kunde lyfta betydande privatuttag från sammanslutningen. Den ansvariga bolagsmannen var huvuddelägare i aktiebolaget. Bolagsmannen kunde beskattas för den förtäckta dividenden som erhållits från aktiebolaget.

Förmån via ett systerbolag

Förmåner kan kanaliseras till delägaren också genom annat aktiebolag. Aktiebolaget kan ge förmånen till sitt systerbolag, från vilket förmånen överförs vidare på ett eller annat sätt till förmån för delägaren. Systerbolaget kan vara ett vanligt aktiebolag eller ett bostadsaktiebolag. Samma person eller samma personer är huvuddelägare i båda bolagen eller personer i en bestämmande ställning. 29 § BFL kan tillämpas endast, om det kan visas att förmånen är till förmån för bolagens gemensamma delägare.

Givandet av ett räntefritt lån till systerbolaget (bostadsaktiebolag) minskar beloppet av bolagsvederlaget som skall uppbäras från bostadsaktiebolagets delägare. Det anses att förmånen realiseras för gemensamma delägare. Det är möjligt att till ett skäligt belopp beakta den icke uppburna räntan vid beskattningen av aktiebolaget (HFD 1985 I 54).

Då förmånen av det räntefria lånet, som bolaget givit sitt systerbolag, inte under de ifrågavarande åren hade varit till förmån för bolagets delägare, kunde den icke uppburna räntan inte läggas till aktiebolagets inkomst. Man kunde inte heller visa att avsikten var att undgå den skatt som skulle ha anslutit sig till kreditgivningen (HFD 1985 I 55).

I fallet HFD 1992/4276 hade Ab således givit ett räntefritt lån till Bos Ab, vars delägare var makarna A och B samt Ab. A var också delägare i Ab. Det räntefria lånet medförde förmån för makarna i form av ett minskat vederlag. Den icke uppburna räntan skulle tilläggas i Ab:s inkomst som förtäckt dividend, dock inte till den del som motsvarade Ab:s andel av Bos Ab:s aktiestock.

57 § beskattningsL kunde tillämpas på skillnaden mellan det gängse priset och köpepriset, då ett bostadsaktiebolag sålde ett outbrutet område till ett under bildande varande bolags räkning. Det outbrutna området ägdes senare av ett bostadsaktiebolag som antecknats i handelsregistret. Samma person ägde aktiestocken i de båda bostadsaktiebolagen (HFD 1991 B 546).

Förmån via ett dotterbolag

Det har ansetts i rättspraxisen att förtäckt dividend kan delas ut även via dotterbolag. Förmånen överförs från dotterbolaget till moderbolagets delägare. I avgörandet HFD 1985 II 604 sålde dotterbolaget moderbolagets aktier till sina delägare till ett betydligt lägre pris än det gängse värdet. Delägarna i moderbolaget erhöll förtäckt dividend på basen av sin delägarställning (se även HFD 1983/840).

Efter att dotterbolaget erlagt utgifter för privathushållningen av moderbolagets delägare ansågs han ha erhållit förtäckt dividend på basen av sin delägarställning (HFD 1983 II 559).

Förmån till delägarnas sammanslutning

Förmån som ett aktiebolag givit sammanslutningen som bolagets delägare bildat togs i beaktande som förtäckt dividend då sammanslutningens nettoinkomst fastställdes trots att sammanslutningen inte själv var delägare i bolaget (HFD 2000/2002).

OLIKA SÄTT ATT BETALA FÖRTÄCKT DIVIDEND

Lön och förmåner såsom förtäckt dividend

Överlön o.a.överstor gottgörelse

Till delägaren kan lön betalas lön om han eller hon arbetar för sitt bolag. Lönen ska vara

rimlig. Alla prestationer som kommit delägaren till godo räknas ihop då rimligheten uppskattas. Sedvanliga sätt att betala lön är penninglön och naturaförmåner. Man kan i praktiken sällan visa, att poster som behandlats öppet som löner skulle överskrida beloppet som betalas för motsvarigt arbete till utomstående. Bestämmelsen om förtäckt dividend kan komma i fråga endast om delägaren inte alls har arbetat för bolaget eller då man för tillfälliga uppdrag betalar fullständig lön eller då lön som betalts till delägarens minderåriga barn står i uppenbar missförhållande till utfört arbete.

Förtäckt dividend kan komma fram också i löneutbetalningstidpunkten. Arbetsgivaren kan betala lön för en längre tidsperiod i efterhand. Senareläggning av löneutbetalning i samband med intressesfärsituationer, om detta inte sker till exempel på bolagets insolvens, kan vara ett tecken på, att betalningen inte har avsetts utgöra lön. Såsom förtäckt dividend kan man lättare betrakta en senare överenskommen och betald prestation än lön varom överkommits i förväg.

Gränsdragning mellan lönebeskattning och dividendbeskattning

Då man prövar behandling i beskattningen av förmåner som en delägararbetstagare har fått i annan form än i pengar måste man ta ställning till gränsdragning mellan dividendbeskattning och lönebeskattning. Med dividend avses en andel av vinsten som bolaget delat ut och som delägaren har på basis av sitt delägarskap. Med lön avses all slags lön, arvode, förmån och ersättning som fås i ett anställningsförhållande (13 § i lagen om förskottsuppbörd), dvs. lön utgör ersättning för en arbetsprestation.

Enligt regeringens proposition (RP 26/1998) borde man vid tillämpning av bestämmelserna om förtäckt dividend utgå från, att sedvanliga naturaförmåner som i lönebokföringen har behandlats som lön ska beskattas som lön. Om en förmån som delägaren har fått inte har i bolagets bokföring behandlats som lön och man inte har verkställt förskottsinnehållning på den, har delägaren enligt rättspraxisen i allmänhet ansetts ha fått förmånen såsom förtäckt dividen på basis av sitt delägarskap. Sedvanliga penninglönen ersättande naturaförmånsformer är bostads-, kost-, bil-, telefon- och garageförmåner.

Såsom förtäckt dividen kan betraktas endast förmåner som fåtts på basis av egentligt delägarskap. Begreppet 'på basis av delägarskap' utesluter inte beskattning som förtäckt dividend av förmån som förra delägaren har fått, då förmån som fåtts efter delägarskapets slut ska undantagsvis anses ha fåtts på basis av det tidigsre delägarskapet. Förtäckt dividend uppkommer inte, om delägaren har betalt gängse ersättning för förmånen.

Om aktiebolagets betalning till delägaren är ovanlig, betraktas den i allmänhet lättare utgöra förtäckt dividend än såsom ersättning som betalts för arbete. Ovanliga förmåner är till exempel nöjesbåtar, sommarstugor, fjällstugor och flygplan som givits ut för delägarens och dennes familjs privatbruk.

I utslaget HFD 1990 B 559 var kostnaderna för en båt som bolaget skaffat i bokföringen över 110 000 mk. Delägarna deklarerade 5 415 mk såsom värdet på båtförmånen. Båten ansågs ha skaffats enbart för delägarnas privata bruk. Bolaget ansågs inte ha givit till sina delägare naturaförmån som skulle behandlas som lön, utan det ansågs att det var fråga om förtäckt dividend. Då beloppet av den förtäckta dividenden uträknades kunde avskrivningarna i bolagets bokföring inte tas i beaktande såsom sådana i den förtäckta dividenden som delägaren fått (se Beloppet av förtäckt dividend nedan).

Tantiem

Till totalavlöningen hör även tantiem som bolaget betalar i enlighet med hur vinst inflyter. Tantiem godkänns som en betalningsform av tilläggslön, om det på förhand har överenskommits om principerna för förfarandet (HFD 1960 II 7). Det förutsätts ytterligare, att som tantiem bokförda rater betalas till delä-

garna senast under det följande skatteåret (HFD 1973/1156). Uppmärksamhet skall emellertid fästas vid, hur stor procentandel av vinsten skall betalas till delägaren. Tantiem och motsvarande arvoden som överskrider en rimlig gräns kan betraktas som förtäckt dividend. Möjligheten att tillämpa bestämmelsen om förtäckt dividend är mindre om ett tantiem eller ett motsvarande arvode kan anses ha bestämts enligt vedertagen beräkningspraxis.

Jämförelse med övriga löntagare

Då man värderar, huruvida det är fråga om lön eller förtäckt dividend, skall man ytterligare ta hänsyn till, hurdana förmåner bolaget har givit sådana anställda i bolaget som inte är delägare. Om för alla arbetstagare, oberoende av delägarskapet, har anordnats förmåner, också ovanliga förmåner, som skall betraktas som lön, skall de betraktas som lön även om de har givits till delägararbetstagare. Delägaren får inte endast på basis av sitt delägarskap sättas i en sämre ställning än de övriga anställda i bolaget.

Delägarlån

Ett aktiebolag kan bevilja sina delägare och deras nära anhöriga delägarlån. Delägarlån har varit ett sedvanligt sätt att få färdel i form av förtäckt dividendutdelning. I aktiebolagslagen finns inte längre särskilda bestämmelser om lån till nära anhöriga. Med tanke på bolagets förmån eller bolagets verksamhet är det likväl endast sällan ändamålsenligt att låna betydande summor till ägaren eller styrelsemedlemmarna.

Ränta på ett delägarlån

Av delägarlån ska uppbäras ränta som motsvarar grundräntan som finansministeriet fastställer två gånger om året, om lånet inte i enlighet med 53a § inkomstskattelagen har räknats till kapitalinkomst för en fysisk person som är delägare. För delägarlån har således uppbäras ränta i tre olika situationer:

1) delägartlånet har återbetalts under samma skatteår,

2) det är frågan om delägarlån som givits före 3.4.1998,

3) lånet har givits till en sådan delägare, vars ägarandel eller röstetal ensamt eller tillsammans med familjemedlemmarna är mindre än 10 procent.

Ränta läggs till skuldkapital

Vid beskattningen har accepterats ett förfarande, enligt vilket räntan anses vara betald, om den läggs till lånekapitalet. Det uppkommer inte särskilt någon förtäckt dividend. För obetalt räntekapital beräknas även ränta som förtäckt dividend oberoende av, hur bolaget har antecknat den i sin bokföring. Aktiebolaget hade årligen beaktat räntorna på sina långfristiga delägarlån som intäkt, men hade å andra sidan bokfört dem som kontofordran. Räntorna på delägarlånet hade varit ca 1,3 mmk år 1982 och 2,4 mmk år 1983. Då räntorna på delägarlånet hade blivit obetalda till bolaget, hade bolagets fordran från delägarna ökats med motsvarande belopp. Till bolagets inkomst kunde på basis av räntefordringar läggas den kalkylmässiga räntan (HFD 1993/1654).

Avsikt att återbetala

Då bolaget beviljar sin delägare ett lån, förutsätts det att lånet betalas tillbaka. Lånekapitalet kan inte betraktas såsom förtäckt dividend, om avsikten att återbetala ansluter sig till lånet och om i lånevillkoren har överenskommits om betalningen av ränta och tidtabellen för återbetalningen. Av betydelse är emellertid inte endast villkoren som skrivits i skuldebrevet, utan förverkligandet av dem.

Avlägsnande av avsikten att återbetala

Avsikten att återbetala kan efteråt anses ha blivit avlägsnad, om delägaren inte har betalat ränta. Skuldebrevets villkor har inte iakttagits annars, de avviker sig från skuldebrevet som avfattats med marknadsbaserade principer. Att garantier saknas beror på delägarens

medellöshet, lånet har använts till finansiering av levnadskostnader, delägarlånet överstiger mångfaldigt det fria egna kapitalet och delägaren lyfter inte lön från bolaget.

I avgörandet HFD 1991 II 570 betraktades delägarlånets lånekapital som förtäckt dividend. Delägarlånet hade varit c:a 294 000 mk år 1985 och fritt eget kapital c:a 53 000 mk. Beloppet av delägarlånet hade ursprungligen varit 200 000 mk. Som ränta hade överenskommits 14 %. Delägaren hade emellertid inte betalat ränta. Kalkylmässig ränta enligt 9 %:s räntesats hade fogats till bolagets fordringar. Delägaren hade inte givit någon garanti. Av handlingarna framgick inte, att delägaren skulle ha varit i avsikt att betala lånet tillbaka och det hade inte ens påståtts i ärendet att delägaren samt maken kunde betala lånet tillbaka.

Då avsikten att återbetala lånet konstateras ha försvunnit, räknas kapitalet som förtäckt dividend det år, då avsikten att återbetala har konstaterats ha försvunnit.

Insolvens

Är aktionären insolvent redan vid tidpunkten för beviljande av lånet och finns det inte någon avsikt att återbetala, kan lånekapitalet anses vara förtäckt dividend under året då lånet lyfts. Aktionär är insolvent, om han t.ex. i ett utmätningsförsök har konstaterats som medellös. Insolvensen kan också annars framgå både av bolagets ekonomiska situation och av bolagets ekonomiska ställning samt små inkomster och medel.

Om delägaren blir insolvent först senare, betyder detta tillsvidare inte att lånet skall ändras till förtäckt dividend.

Delägarlån som tagits 3.4.1998 eller senare

Delägarlån är med stöd av 53a § ISL under vissa förutsättningar kapitalinkomst för en fysisk person. Bestämmelsen om delägarlån i 53a § ISL tillämpas på penninglån som tagits 3.4.1998 eller senare. Skattepliktig kapitalinkomst för en fysisk person är den vid skatteårets utgång obetalda delen av ett penninglån som erhållits av aktiebolaget under skatteåret, om den skattskyldige, hans familjemedlemmar eller dessa tillsammans direkt eller indirekt äger minst 10 procent av bolagets aktier eller har en motsvarande andel av det röstetal som samtliga aktier i bolaget medför. Det i 53a § ISL avsedda delägarlånet kan endast i undantagsfall beskattas som förtäckt dividend, eftersom delägarlån är enligt huvudregeln kapitalinkomst. Räntefriheten av delägarlån som beskattas som kapitalinkomst anses inte medföra förmån och på grund av ouppburen ränta eller lån mot låg ränta görs inte tillägg på beskattningsbar inkomst såsom förtäckt dividend.

Ett i 53a § ISL avsett delägarlån kan endast i undantagsfall beskattas som förtäckt dividend. Lånekapitalet kan vid verkställande av beskattningen inte i allmänhet betraktas som förtäckt dividend under det år då det lyfts, om skuldebrevet eller annat dokument innehåller uppgift om lånets användningsändamål. Man kan under det första året i allmänhet betrakta som tillräcklig utredning om återbetalningsavsikten det att bolaget har bokfört fordringen och gäldenären inte bestrider sin betalningsskyldighet.

Delägarlån som tagits 3.4.1998 eller senare kan beskattas som förtäckt dividend, till exempel då det är uppenbart att avsikt om återbetalning inte funnits från första början. Till exempel delägarens insolvens vid den tidpunkt då lånet beviljas samt att lån inte alls avkortats, särskilt då detta sker i strid mot ursprungliga lånevillkor, tyder på, att avsikt om återbetalning saknas. Förmån som delägaren fått torde inte anse grunda sig på delägarställningen, om bolaget har aktivt återindrivit delägarlånet och gäldenären har blivit insolvent utan att själv ha kunnat inverka på det. Delägarlånet kan då inte betraktas som förtäckt dividend även om bolaget skulle avskriva lånefordringen i sin bokföring såsom värdelös.

Avsikten om återbetalning kan också anses ha blivit förverkad retroaktivt till exempel då

gäldenären kan bestämma om bolagets ärenden och lånevillkor inte har iakttagits. Också det att lånet strider mot lagen om aktiebolag tyder på att avsikt om återbetalning saknas. Då man inte i verkligheten har för avsikt att återbetala ett delägarlån och då bolaget har avstått från att återbetala det, bör det anses att delägaren fått från bolaget ett i 29.1 § BeskFL avsett förmån som beskattas i enlighet med 110.1 § ISL såsom delägarens inkomst för det skatteår då avståendet har ägt rum.

Tidigare beskattning av ett delägarlån skall rättas om delägarlån som på sin tid beskattats hos delägaren eller familjemedlemmen ändras till beskattning av förtäckt dividend. Rättelsen genomförs såsom sådan följdändring som avses i 75 § BeskFL.

Delägaren kan eventuellt återbetala lånet som han tagit från bolaget genom att ta nytt lån från bolaget innan återbetalningen av det gamla lånet ägt rum. Om man har för avsikt att inte alls återbetala det ursprungliga lånet utan avsikten är att förlänga delägarlånets återbetalningstid, kan återbetalningsavsikten av det tidigare lånet ifrågasättas. Dessa fall måste man eventuellt uppskatta på basis av bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § lagen om beskattningsförfarande.

Förverkande av delägarlån

Om aktiebolaget i sin bokföring avför en värdelös fordran, som består av ett lån som givits aktionären, betraktas bokföringen av kostnader såsom förtäckt dividendutdelning. I CSN :s förhandsbesked 1994/48 motiverade bolaget avskrivningen av delägarlån i sin bokföring med aktionärens medellöshet. Aktionären hade förlorat sin egendom och han hade i utsökningsutredningen konstaterats vara medellös. Förtäckt dividend uppkom trots detta. Förlusten var inte avdragbar för bolaget.

Företagsekonomiskt lån

Kalkylmässig ränta läggs inte till bolagets inkomst, om bolaget och aktionären har företagsekonomiska samband med varandra och skuldförhållandet ansluter sig till denna verksamhet. Att lånet eventuellt är räntefritt hänför sig i detta fall inte till aktionärsställning.

Aktiebolagets huvudaktionär hade i slutet av året fakturerat sitt bolag för kontors-, postnings- e.d. tjänster. Det ansågs att den räntefria fordran, som bolaget haft på sin huvudaktionär, till det belopp som motsvarar ett skäligt förskott av nämnd fakturering, var en sådan fordran som hänför sig till avtalsförhållanden och för vilken bolaget inte enligt 57 § beskattningsL skulle beskattas för en ränta som inte uppburits från huvudaktionären. (HFD 1979/2341)

Förtäckt dividend uppkom däremot, då ett aktiebolag som bedrev sågning, i anslutning till virkeshandel med sina aktionärer betalade betydligt större förskott än på basen av motsvarande avtal som slutits med utomstående. Till den del som förskotten översteg normala förskott tillämpades 57 § beskattningsL (för tillfället 29 § BFL) (HFD 1973/4026).

Som företagsekonomiskt lån har betraktats även de lån som bostads- och fastighetsaktiebolag ger till byggnadsfirman som är grundare av bolaget. Bostadsaktiebolaget har inte förfarit på det sättet som avses i 57 § beskattningsL, då det från sitt aktiekapital har överlåtit förskott utan ränta till grundaren, för kostnader för planerad bostadsbyggnad, förutsatt att bostadsaktiebolaget inte under skatteåret har behövt nämnda medel för byggnaden (HFD 1981 II 550). Om bostadsaktiebolaget till grundaraktionären ger förskott som motsvarar främmande kapital, anses de som sådana grundaraktionärens räntefria lån som kan beskattas med stöd av 57 § beskattningsL (HFD 1982 II 562).

Delägarlån då ett bolag läggs ned

Då ett aktiebolag upphör med sin verksamhet, vill man ofta bevara det som s.k. vilande bolag. Finansieringstillgångarna som motsvarar aktiekapitalet, anses kvarbli i aktionärens användning. I HFD :s utslag 1978 II 604 hade bolaget räntefri fordran på sin aktionär som motsvarade aktiekapitalet. På basis av fordran

beräknades ränta som förtäckt dividend.

Om ett bolag som trätt i likvidation, har delat ut sina medel till aktionärerna före dagen för delgivning av offentlig stämning, har de utdelade beloppen inte ansetts som aktionärernas fordringar på bolagets delägare (HFD 1970/3040).

Då medlen som fanns på ett bolags, vars verksamhet hade lagts ned för ca tio år tidigare och som var skuldfritt, bankkonto delades ut utan förrättning varom stadgas i ABL, fick aktiebolagets delägare inte sådan förtäckt dividend som avses i 57 § 2 mom. beskattningslagen (HFD 1998/2715).

Stort kassakonto

Ett kassakonto som med tanke på förhållandena är mycket stort kan syfta på att bolagets penningmedel har varit i aktionärens privata bruk. Aktiebolagets huvudaktionär hade haft sådana medel i sin besittning, som årligen har ingått i bolagets kassakonto som bokförda tillgångar. Vid beskattningen ansågs tillgångarna som räntefritt delägarslån som givits åt aktionärerna (HFD 1991/3440).

Regleringen av delägarlån har ändrats efter det att HFD :s utslag givits. Den nya regleringen av delägarlån är avsedd att tillämpas i främsta rummet på fordring som grundar sig på egentlig utlåning av pengar. Enligt de nya bestämmelserna anses delägarlån utgöra delägarens kapitalinkomst. Som delägarlån betraktas sådana arrangemang där man fått utredning om att bolagets tillgångar finns i aktionärens privata bruk och om återbetalningssyftet. Om man däremot fått utredning om att penningmedel finns i privat bruk men har fått ingen förklaring om återbetalningssyftet, är det fråga om förtäckt dividend. Till exempel bolagets överstora kassa som delägaren har i sitt bruk betraktas som förtäckt dividend om man inte fått förklaring om återbetalningssyftet av dessa penningmedel. ″Överstor kassa″ betyder inte någon absolut kassa i pengar, utan frågan om överstor kassa avgörs skilt för varje enskilt fall på basis av bolagets omständigheter.

Övriga finansieringsarrangemang mellan bolag och aktionärer

Garantiprovision

Aktiebolaget kan till sin aktionär erlägga gottgörelser för arrangemang i anslutning till finansieringen. Aktionären kan t.ex. ge en borgensförbindelse angående bolagets skuld. Är provisionsbeloppet skäligt, uppkommer det inte någon förtäckt dividend. Vid värdering av skäligt belopp kan som jämförelsegrund användas t.ex. priserna som finansinstitut uppburit för motsvarande tjänster.

Från skatteåret 1993 kan finansieringsformer mellan bolaget och aktieägarna samt gottgörelser för dem uppkomma oftare än tidigare, eftersom många ersättningar som ansluter sig till finansieringen betraktas som aktionärens kapitalinkomst. Är gottgörelserna som betraktas som kapitalinkomst skäliga och sedvanliga, leder de inte till beskattning av förtäckt dividend

I CSN:s beslut 1993/262 gav aktionärerna sitt bolag personborgen såsom för egen skuld som garanti för bolagets lån. Garantiprovisionerna ansågs som aktionärernas förvärvsinkomst, men man skulle särskilt pröva vid beskattningen, om bolaget som garantiprovision har betalat väsentligt mera än vanligt. Om aktionären ger realförsäkringen som garanti för bolagets lån, utgör den skäliga premien för denna kapitalinkomst för aktionären (CSN 1994/22).

Begränsningar vid betalning av garantiprovision

I CSN:s förhandsbesked 1994/50 ägde aktionären samt hans familj ett bolag. Som garanti för bolagets gav aktionären aktierna som berättigar till besittningen av hans bostadslägenhet som generell försäkring för banken. Till aktionären erlagd garantiprovision var hans kapitalinkomst till den del som aktiernas verkliga säkerhetsvärde täckte beloppet av bolagets kredit, för vilket garantiprovisionen hade betalats. Till den del som överstiger säkerhetsvärdet var den erlagda garantiprovisionen

förtäckt dividend. Vid verkställandet av beskattningen skulle prövas, om 57 § beskattningsL (för tillfället 29 § BFL) skulle tillämpas.

Bolaget lånar från sin aktionär

Om aktionären i ett aktiebolag ger lån till sitt bolag, anses räntan på lånet som aktionärens kapitalinkomst, om räntebeloppet och bestämningsgrunden inte överstiger det skäliga belopp som avses i 29.1 § BFL. Har ränta betalats väsentligt mera än vanligt, anses den överstigande delen av räntan vara förtäckt dividendutdelning. Om lånet har belagts med fast ränta och räntan har inte vid långivningen avvikit från den allmänna räntenivån, förorskar sänkning av räntenivån under lånetiden inte tillämpning av förtäckt dividend (HFD 2002/93).Om lånet som aktionären givit visas vara nödvändigt för bolaget på grund av dess finansieringssituation, kan såsom skäligt räntebelopp som skall betalas till aktionären anses den ränta, som skulle erläggas för ett lån som tagits från en penninginrättning. I andra fall kan lånet som aktionären givit bolaget närmast jämställas med aktionärens investering. Skälig ränta skall i detta fall bestämmas närmast på basis av räntenivån för motsvarande investeringsmål, t.ex. på basis av den genomsnittliga räntan på långfristiga depositioner. För tillfället motsvarar den av finansministeriet fastställda grundräntan detta belopp.

Privat uttag

Bolagsman i ett personbolag kan ur detta bolag lyfta vinsten som uppkommit före ändring av bolagsformen, dvs. vinsterna för tidigare räkenskapsperioder samt vinsten som uppkommit före ändring av bolagsformen under förändringsräkenskapsperioden. Till den del som det privata uttaget har hänfört sig till bolagets icke realiserade vinst före ändring av bolagsformen, anses det privata uttaget inte motsvara ärendets egentliga natur och syfte. Om man ur ett personbolag lyfter såsom privat uttag genom bokföring som skuld vinster som inte uppkommit före ändring av bolagsformen, hänför det privata uttaget sig delvis till vinst som uppkommer först i aktiebolaget. Då är det fråga om förtäckt dividend som aktiebolaget delat ut till sin delägare (HFD 200/2116.Betraktande av företagets tillgångar som lyftes före ändring av företagsformen såsom förtäckt dividend kan komma i fråga endast i sådana fall, där negativt eget kapital har i anslutning till ändring av företagsformen ökats på konstgjort sätt (HFD 2007/2424).

Då ett privat uttag under kommanditbolagets sista räkenskapsperiod före omvandling till aktiebolag inte var större än vinsten för den nämnda räkenskapsperioden, kunde det privata uttaget inte till dessa delar beskattas som förtäckt dividend (HFD 2004:19).

Överpris som betalats till aktionär

Förtäckt dividendutdelning kan ske i sådan form att aktiebolaget betalar överpris för förnödenheter som aktionären ägt. T.ex. aktiebolaget köper från huvudaktionären aktierna, som han i ett annat aktiebolag ägt som huvudaktionär. Aktionärens förtäckta dividend är skillnaden mellan överpriset och det gängse priset (HFD 1975/2135).

Det är inte lätt att visa det gängse priset i praktiken. Sådan här är situationen speciellt, då det inte kan hittas något jämförelsepris för förnödenheten i praktiken. Jämförelsepris används vanligen, då aktierna av ett bolag som noterats på värdepappersbörsens börslista.

Aktiebolagets gängse värde kan sänkas på basis av bolagets avkastnings- och substansvärde. Värderingen försvåras bl.a. av att goodwill-värdet beaktas.

Underpris som uppburits från aktionär

Allmänt sätt att ge förtäckt dividend är att sälja förnödenheten till huvudaktionär till ett lägre pris än det gängse priset. Aktiebolaget kan sälja både omsättnings- och anläggningstillgångar.

Då aktiebolaget sålde hela sin egendom till bokföringsvärdet till sin aktionär som ägt aktiestocken och som fortsatte bolagets verk-

samhet, ansågs bolaget med anledning av omsättningstillgångarnas nedvärdering ha givit förtäckt dividend till aktionären. Tillägg kunde emellertid inte göras för honom, eftersom förmånen beaktades som intäkt i form av en mindre anskaffningsutgift vid beskattningen av aktionärens affärsinkomst (HFD 1968 II 567).

Aktionären i ett aktiebolag som bedriver grundarentreprenadverksamhet kan till ett lägre pris än det gängse priset teckna aktier i ett bostadsaktiebolag som bolaget grundat. Skillnaden mellan det gängse priset och priset som aktionären betalat är förtäckt dividend. Vid bestämning av gängse pris skall priset av bostadsaktier som andra tecknare av bostad betalat, samt lägenheternas eventuella olikheter beaktas (HFD 1969 II 542).

Vid grundareverksamhet kan byggnadsfirman ge förmån till sina aktionärer även på det sättet att byggnadsfirman säljer bostadsbyggnaden som den byggt till bostadsaktiebolaget som det grundat under verkliga byggnadskostnader. Då aktionärerna i en byggnadsfirma tecknar aktierna i ett bostadsaktiebolag, betalar de på motsvarande sätt ett lägre pris för aktierna. Förmånen som uppkommit härav kan beskattas som förtäckt dividend (HFD 1980 II 559).

Inkomsterna som saknas i bokföringen

Det kan framgå i en skattegranskning att enskilda inkomstrater inte har beaktats som intäkt i bokföringen. En rat som vanligen inte har beaktats som intäkt anses ha blivit överförd som förmån för huvudaktionären (HFD 1980/378). Om aktionären kan visa att raterna som saknas i bokföringen inte har varit i hans användning, kan beskattning inte verkställas för förtäckt dividend.

Rättelseförsök

Återkallelse av rättshandling

Aktionären kan vidta korrigerande åtgärder, då han konstaterar att slutresultatet av beskattningen avviker sig från det som anmälts. Enligt rättspraxisen befriar återbäring av förtäckt dividendutdelning inte från beskattningen av förtäckt dividendutdelning. Aktiebolaget hade betalat prestationer till förmån för sin aktionär och de hade inte beaktats som fordran på aktionären i bolagets bokföring. Prestationerna ansågs vara förtäckt dividendutdelning oberoende av om aktionären under ett senare år har erlagt prestationer till bolaget (HFD 1978/4287). 57 § beskattningslagen (för tillfället 29 § BFL) har tillämpats även då ett köp till underpris, i vilket ingått förtäckt dividend, hade upplösts med underrättens utslag på grund av att parterna av köpet hade misstagit sig på skattepåföljderna (HFD 1979/129). Upphävs köpet av anledningar som inte beror på delägaren, kan man inte beskatta för förtäckt dividend. Aktionären hade till underpris köpt en bil från sitt bolag. Skillnaden mellan gängse värde och uppburet pris lades till delägarens inkomst som förtäckt dividend. Delägaren måste emellertid enligt rättens utslag returnera bilen till bolagets konkursbo. Aktionären kunde inte beskattas för förtäckt dividend (HFD 1991 B 547).

Om aktionär förpliktas att med rättens utslag återbära en som förtäckt dividend beskattad inkomstrat till konkursboet, men återbäringen inte faktiskt utförts, kvarblir beskattningen av förtäckt dividend (HFD 1991/964, ej pub.)

Ny skattedeklaration

Bolaget kan redan i samband med ordinarie beskattning med anledning av begäran om utredning med stöd av 29 § BFL avgöra, att man kommer att avvika från skattedeklarationen. I rättspraxisen har man vanligen förhållit sig negativt till rättelseförsök. Beskattningen av förtäckt dividendutdelning kan inte undvikas genom att bolaget avger en ny skattedeklaration samt uppgör ett nytt bokslut. Det är inte frågan om rättelse av ett misstag som skett vid uppgörelse av bokslutet (HFD 1984 II 620).

S.k. sändning av förtida debetsedlar, som blivit allmännare vid beskattningen, kan öka försök att avvärja beskattningen av förtäckt

dividend på det sättet att bolaget uppgör ett nytt bokslut och en ny skattedeklaration före slutförandet av beskattningen. Försöker man med en ny skattedeklaration värja beskattningen av förtäckt dividend, kan den nya skattedeklarationen inte godkännas som grund för beskattningen.

Avtal som slutits i efterhand

Avtal som slutits i efterhand hjälper vanligen inte för att rätta slutresultatet av beskattningen. Dotterbolaget hade givit sitt moderbolag räntefria lån, varför den kalkylmässiga räntan på delägarlånet hade tillagts till inkomsten vid efterbeskattningen, som hänförts till dotterbolaget. Även om bolagen därefter hade överenskommit om betalningen av som ränta nämnd ersättning för de efterbeskattade åren, fick moderbolaget inte avdra prestationer som räntor för nämnda år (HFD 1983 II 524).

Återbäring vid beskattningen av bolaget

Om aktionären återbär till bolaget en prestation, för vilken han och bolaget tidigare har beskattats för förtäckt dividend, kan återbäringen inte för andra gången betraktas som bolagets skattepliktiga inkomst. Återbäringen har redan beskattats som förtäckt dividend.

STORLEKEN AV FÖRTÄCKT DIVIDEND

Tillägg vid beskattning av aktiebolag

Tillägg till bolagets inkomst på basis av förtäckt dividend görs endast, om den har saknats i resultaträkningen eller om den har avdragits i resultaträkningen. T.ex. betraktandet av delägarlånets kapital som förtäckt dividend förorsakar inte något tillägg till bolagets inkomst, eftersom lånet inte har minskat bolagets resultat. Tillägget hänförs till det skatteår, på vars resultat den förtäckta dividenden inverkar.

Överpris

Överprisets andel som bolaget har betalat för förnödenheten läggs till bolagets inkomst i sin helhet, om hela anskaffningsutgiften har avdragits från resultatet. Har anskaffningsutgiften dragits av såsom avskrivningar, tilläggs endast överprisets andel av avskrivningen årligen till den beskattningsbara inkomsten. Då överpris har betalats för aktier och anskaffningsutgiften inte dras av som avskrivningar, kommer skattepåföljderna fram först i samband med överlåtelsen av aktier. Överprisets andel räknas inte till anskaffningsutgiften. Det uppkommer inte någon avdragbar överlåtelseförlust till överprisets del.

Underpris

I ett köp till underpris läggs skillnaden mellan gängse pris och uppburet pris till bolagets inkomst. . I HFD :s utslag 1984 II 611 gjordes inte tillägg till bolagets inkomst på basen av underpris, eftersom aktiernas överlåtelsepris inte utgjorde skattepliktig inkomst och avskrivningar hade inte gjorts på aktierna.

Alla kostnader

Till bolagets inkomst läggs alla de kostnader som minskar resultatet med anledning av förtäckt dividendutdelning som givits aktionären. (HFD 1998/2694) T.ex. en sommarstuga som varit i aktionärens användning har kunnat förorsaka städnings-, elektricitets- och räntekostnader för bolaget. En avskrivning kan ytterligare ha kunnat göras från anskaffningsutgiften för sommarstugan. Har förtäckt dividendutdelning skett, läggs alla rater som minskar resultatet till den beskattningsbara inkomsten.

Högsta förvaltningsdomstolen har 13.8.2008 utfärdat ett beslut (I.1881), som gäller avdragande i beskattningen av utgifter som ansluter sig till uthyrning av en stuga som en fastighetssammanslutning äger. HFD ansåg, att man inte hade i ärendet framförts tillräcklig utredning om, att man hade försökt hyra ut en i Lappland befintlig fastighet även utanför

vintersäsongen. Sammanslutningen kunde dra av utgifter som hänförde sig till uthyrningen på basis av 21 veckors uthyrning och resterande tiden på basis av privatbruk i förhållandet 21/52. Sammanslutningen hade anmält privatbrukets andel till en vecka om året. Beslutet betyder, att stugan ansågs ha varit i privat bruk under alla de 31 veckor då stugan inte varit uthyrd.

EXEMPEL

A Ab har anskaffat en sommarstuga i Lappland. Sommarstugan har varit enbart i aktionärens och hans familjs användning. Sommarstugan har köpts för 50 000 euro. Bolaget har finansierat anskaffningen i sin helhet med lån. Följande utgifter för stugan har dragits av i bokföringen skatteåret 2005:

- elektricitets-, städnings- e.d. kostnader	2 100 euro
- ränteutgifter	5 000 euro

Beskattningsbar inkomst av näringsverksamhetens förvärvskälla är då följande, om räkenskapsperiodens vinst och skatter utan tillägg är 10 000 euro:

+ räkenskapsperiodens vinst och skatter	10 000 euro
Tillägg till bolagets inkomst	
+ el- e.d. kostnader	2 100 euro
+ ränta	5 000 euro
= beskattningsbar inkomst	17 100 euro

Kostnaderna för sommarstugan avdras inte i den personliga förvärvskällan (förlust fastställs inte), eftersom kostnaderna inte ansluter sig till förvärvande av inkomst. Räntor kan inte heller dras av i förvärvskällan, eftersom det till deras del är frågan om förtäckt dividendutdelning. Finansieringskostnader som beskattats som förtäckt dividend är inte avdragbara.

Tillägg vid beskattning av delägare

Till delägarens skattepliktiga förvärvsinkomst läggs 70 % av den förtäckt dividend som avses i 29 § BFL. Då den förtäckta dividenden består av delägarens privata utlandsresor som bolaget betalt eller av orimliga hyror som betalts till delägaren, är den förtäckta dividenden lika stor i delägarens och i bolagets beskattning. Till förvärvsinkomsten som tillagts såsom förtäckt dividend hänförs i allmänhet inte sådana utgifter som den skattskyldige kunde dra av såsom utgifter för inkomstens förvärvande. Har bolaget betalat överpris till sin delägare t.ex. i samband med köp av bostadsaktier, läggs 70 % avskillnaden mellan erlagt pris och gängse pris alltid till aktionärens förvärvsinkomster oberoende av, om skattepliktig överlåtelsevinst annars uppkommer för aktionären på basis av överlåtelsen.

EXEMPEL

A Ab har betalat 100 000 euro för en aktielägenhet som aktionären använt som bostad. Lägenhetens gängse värde skulle ha varit 60 000 euro. Till aktionärens förvärvsinkomster läggs 28 000 (= 70 % x (100.000 - 60.000)) euro som förtäckt dividend, även om försäljningsvinsten av egen bostad annars är skattefri inkomst för aktionären.

BÅT

Tilläggen vid beskattningen av aktionär och bolag kan avvika från varandra. Om bolaget har anskaffat en dyr lustjakt som aktionärerna huvudsakligen använder, är avskrivningen som gjorts från anskaffningsutgiften för båten, vanligen den största enskilda kostnaden som belastar bolagets resultat. Avskrivningen för båten kan inte som sådan läggas till aktionärens inkomst såsom förtäckt dividend. I avgörandet HFD 1990 II 559 skulle vid fastställande av värdet av förmånen som av båten uppkommit för aktionären, beaktas den ränta som skall beräknas för kapitalet av båten och kostnaderna för båten till den del som aktionären hade använt båten till sina privatkörslor.

Från anskaffningsutgiften för lustjakten får ända från året 1993 göras en linjär avskrivning på 10 % om året (33a § NärSkL). Också till denna del torde tilläggen vid beskattningen av bolag och aktionär motsvara varandra vid beskattningen.

Av HFD:s ovan nämnda avgörande (1990 II

559) framgår inte, om anskaffningen av båten hade finansierats med lån. Om beräkning av beloppet av förtäckt dividend finns tillsvidare inte någon rättspraxis, då från en båt eller sommarstuga som varit i aktionärens användning har gjorts en avskrivning i bokföringen och från resultatet har ytterligare avdragits räntor för ett lån som upptagits för anskaffning av en förnödenhet.

Uthyrning av en lägenhet

Tillägg som gjorts i delägarens och bolagets beskattning har i avgörandet HFD 1998/2694 avvikit från varandra. En delägare som hade ägt 60 procent av bolagets aktiestock och arbetat i bolaget hade bott i en aktielägenhet som bolaget ägde. I bolagets beskattning fastställdes som förtäckt dividend beloppet av de vederlags- och ränteutgifter som av lägenheten hade förorsakats bolaget, minskade med hyran som delägaren betalt till bolaget. Delägarens förtäckta dividend däremot fastställdes enligt allmän hyresnivå så, att hyran som delägaren betalt beaktades som avdrag.

Förtäckt dividend som anskaffningsutgift

Då skillnaden mellan det underpris som bolaget uppburit och det gängse priset läggs till aktionärens inkomst som förtäckt dividend, ökar den som förtäckt dividend beskattade andelen av anskaffningsutgiften för förnödenheten som överförts till aktionären. I förnödenhetens anskaffningsutgift beaktas både den skattepliktiga och den skattefria förtäckta dividenden. Detta skall beaktas vid beräkning av eventuell överlåtelsevinst (HFD 1988 B 544).

Exempel

A har köpt en aktielägenhet från sitt bolag för 50 000 euro. Lägenhetens gängse värde är 80 000 euro. Aktionären beskattas för 30 000 euro som förtäckt dividend av vilket belopp 70 % utgör skattepliktig inkomst. A säljer bostadsaktierna för 82 000 euro efter två år. Vid beräkningen av överlåtelsevinst avdras 82 000 euro som anskaffningsutgift för aktier.

Ränta på delägarlån

Före året 1993 gjordes på basen av ett räntefritt delägarlån ett tillägg i aktionärens beskattning endast till den del som beloppet av räntan som behandlas som förtäckt dividend översteg maximibeloppet av avdragbara räntor. Då aktionären redan hade dragit av andra räntor vid sin personliga beskattning till det belopp som tillåts i lagen, lades förmånen av det räntefria delägarlånet helt och hållet till den beskattningsbara inkomsten (HFD 1978 II 560).

Räntorna avdras från kapitalinkomsterna från och med år 1993. Då förtäckt dividend är förvärvsinkomst, minskar avdragsrätten för räntor inte tillägget till förvärvsinkomsterna, som görs på basis av ett räntefritt delägarlån.

Inlösning av egna aktier

Bestämmelser i ABL

Aktiebolaget delar ut sina medel till aktionärerna som vinstutdelning. ABL tillåter exceptionellt även annat slags fördelning av medel. Bolaget kan inlösa sina egna aktier från aktionärerna antingen genom att det nedsätter aktiekapitalet eller använder fritt eget kapital till inlösning .

Tillämpning av stadgandena om överlåtelsevinst

På inlösning av aktier tillämpas alltid stadgandena om överlåtelsevinst, fast inlösningen annars inte har kännetecken för förtäckt dividendutdelning. Då aktionären avstår från sina aktier, betalas överlåtelsepriset av dem till honom. Från överlåtelsepriset avdras vid beräkningen av överlåtelsevinst värdet enligt antagandet om anskaffningsutgift eller verklig anskaffningsutgift (46 § ISL). Då skattefriheten av även en fysisk persons överlåtelsevinst har begränsats, torde kraven på fördelning av bolagets tillgångar genom inlösning av aktier ha minskat. Dividend som erhållits som kapitalinkomst och överlåtelsevinst som erhållits vid inlösningen av aktier beskattas enligt samma

skattesats. Om dividend delas ut i sådan mån att en del av den beskattas som förvärvsinkomst, beskattas öppen dividendutdelning strängare än överlåtelsevinster.

Inlösningssituationer

Det är med tanke på tillämpningen av 29.2 § BFL viktigt, hur inlösningen inverkar på ägarförhållanden i bolaget. Utgångspunkten är att förtäckt dividend uppkommer, om aktier inlöses i samma förhållande från alla aktionärer. Medel har i detta fall delats ut från bolaget inom ramen för fritt eget kapital på samma sätt som dividend skulle ha utdelats. Aktier inlöses under varierande förhållanden. Helhetsomdömet av lindrande och försvårande omständigheter avgör tillämpningen av 29.2 § BFL.

CSN ansåg i sitt förhandsavgörande 1977/19, att köpesumman som betalades till aktiernas försäljare inte skulle betraktas som förtäckt dividendutdelning, då bolaget ämnade köpa sina egna aktier med fritt eget kapital i enlighet med bestämmelserna i aktiebolagslagen och bolagsordningen och då köpet skulle ske via fondbörs, varvid säljaren inte skulle känna aktiernas köpare och köparen skulle inte känna aktiernas säljare.

Inlösning från minoritetsaktionär

En minoritetsaktionär kan vanligen inlösas från bolaget utan skattepåföljderna av en förtäckt dividend (jfr likväl CSN 30/2001). Minoritetsaktionären har annars knappa möjligheter att förvandla sina aktier till pengar. Inlösning utan beskattning av förtäckt dividend är möjlig enligt rättspraxisen, fast minoritetsaktionären är en nära släkting till andra aktieägare (HFD 1978 II 606). Alla aktier skall vanligen inlösas (HFD 1978 II 605) (se likväl CSN 2000/52).

Inlösning från majoritetsaktionär

Då inlösningen hänför sig till en majoritetsaktionär, motiveras inlösningen vanligen med att aktionären avstår från sitt bolag eller går i pension. När huvudaktionärens alla aktier inlöses eller han överförs till minoritetsaktionär, har 29.2 § BFL vanligen inte tillämpats vid beskattningen. Det har i detta fall förutsatts att dividend regelbundet delats ut i bolaget. Dragandet från bolaget behöver inte vara fullständigt. T.ex. medlemskapet i en styrelse kan bevaras utan att inlösningen ändras med anledning av förtäckt dividendutdelning.

Ändras ägarställningen inte som följd av inlösningen av aktier, finns det grunder för tillämpningen av 29.2 § BFL. Då huvudaktionären ägde 32 000 av bolagets 46 000 aktier och man tänkte inlösa 8 000 aktier från honom, tillämpades 57.2 § beskattningsL (för tillfäller 29.2 § BFL) (HFD 1975/4796). Inlösningen av aktier ansågs ansluta sig till aktionärens penningbehov. Inlösningen hade inte heller något samband med inskränkningen av verksamheten.

Också i fallet HFD 1986 II 575 ansågs inlösningen ha skett för undvikande av skatt på dividend, då bolaget inlöste aktier från sin huvudaktionär för att han skulle kunna betala arvsskatten och kommunalskatten för majoritetsaktierna, som erhållits genom testamente.

Man har exceptionellt ibland kunnat anse att 29.2 § BFL inte mera skall tillämpas, fast majoritetsaktionären med en betydlig andel kvarstår som bolagets ägare efter inlösningen. Till situationen har vanligen som mildrande omständighet anslutit sig pensionering, väsentlig inskränkning av verksamhet och bolagets regelbundna och betydande dividendutdelning (HFD 1973/2362). Då aktionären efter inlösningen kvarstår i bolaget med en betydlig andel, är beskattningen av förtäckt dividend alltid nära.

Att huvudaktionären avstår från sitt bolag kan förverkligas även så att en del av aktierna säljs till aktionärer som kvarstår i bolaget och endast en del av aktierna inlöses med fritt eget kapital. Detta arrangemang betyder inte att 29.2 § BFL kan tillämpas, om förhållandena annars är positiva (HFD 1978 II 603). Fast

bolaget hade till aktionären som inlösningspris erlagt ett större pris än vad aktionärerna som kvarstod i bolaget samtidigt hade betalat för aktierna som de köpt av honom, erhöll den avgående aktionären inte dividendartad inkomst från bolaget i samband med inlösningen, då totalpriset av hans alla aktier inte översteg deras gängse värde (HFD 1982 II 563).

Generationsväxling

Inlösning av aktier ansluter sig ofta även till generationsväxling. Fadern avstår från sitt bolag till förmån för sin son. Sonen fortsätter med bolagets verksamhet. Stadgandet om förtäckt dividendutdelning tillämpas oftast inte i dessa situationer.

För ordnande av generationsväxling fick två bröder dela bolaget som de ägde genom att de inlöste aktier utan beskattning av förtäckt dividend (HDF 1979 II 614). Ett fastighetsaktiebolag inlöste alla aktier som A:s dödsbo ägt. Delägare i dödsboet var A:s barn B, C och D samt A:s make F. Också barnen och maken var aktionärer i fastighetsaktiebolaget. Inlösningen motiverades med klargörande av ägarförhållanden, minskning av antalet ägare och generationsväxling. Vinst hade influtit åren 1983 och 1984. Dividend hade delats ut för åren 1982 och 1983, men inte för året 1984. Förtäckt dividend uppkom. Saken påverkades inte av att bolaget samtidigt sålde en av fastigheterna som det ägde (HFD 1986 II 574).

Förtäckt dividend ansågs inte ha uppkommit i ett fall där man i ett bolag, som under sex senaste år hade regelbundet delat ut dividender knappa hälften av resultatet, genomförde generationsväxling genom att lösa in föräldrarnas aktier och därefter emittera en inriktad aktieemission till barnen. föräldrarna kunde också arbeta i bolagets förvaltning under en tidsperiod om tre år (HFD 2003:59).Se Skatteförvaltningens anvisning om generationsväxling i ett företag, 25.8.2011/dnr 547/349/2011.

Omväxlande förhöjningar och inlösningar

Avsikten att undvika skatt är uppenbar, då aktiekapitalet förhöjs med fondemission och aktier inlöses därefter från aktionärerna. I avgörandet HFD 1971 II 578 höjdes familjebolagets aktiekapital sexdubbelt och aktier inlöstes därefter till det nominella värdet. Med beaktande av förhöjningen av aktiekapitalet och då huvudägarens ställning inte ändrades, tillämpades 57.2 § beskattningsL (nu BFL 29 §).

Inskränkning av verksamhet

Inlösningen av aktier har motiverats även med inskränkning av bolagets verksamhet, vilket har betraktats såsom mildrande omständighet i rättspraxisen. Då bolagets verksamhet inskränks kraftigt och det säljer onödiga anläggningstillgångar, har på detta sätt erhållna extra tillgångar kunnat fördelas mellan aktionärerna genom att aktier inlöses proportionellt från dem. Förutsättningen har varit att bolaget inte har behövt tillgångar som influtit vid försäljningen för sin verksamhet och att bolaget har fördelat föregående räkenskapsperioders vinstmedel som dividender (HFD 1973 II 560, HFD 1985 I 53, 1989 B 553).

Beskattningen av förtäckt dividendutdelning är sällsynt, då inlösningen sker genom att aktiekapitalet nedsätts och inlösningssumman motsvarar nedsättningen av aktiekapitalet. I HFD:s avgörande 1984 II 610 övergick aktiebolaget från egen aktielägenhet till hyresutrymmen, då behovet av kapital minskade. Bolaget tänkte nedsätta sitt aktiekapital och till sina aktionärer återbära kapitalet som befriats. Om beloppet, som skall återbäras, motsvarar nedsättningen av aktiekapitalet och inte överstiger köpepriset som erhållits för aktielägenheten, ansågs åtgärden inte ge förtäckt dividend för aktionärerna.

CSN har i sina talrika opublicerade avgöranden ansett, att förtäckt dividend inte har uppkommit, då aktiekapitalet av godtagbara anledningar nedsatts på det sättet att fritt eget kapital inte har använts till inlösningen (t.ex.

CSN 233/1993, ej public. och 236/1993, ej public.). Nedsättningen av aktiekapitalet hade i ansökningarna om förhandsbesked motiverats med nedläggande av verksamhet eller med att aktiekapital i misstag hade fastställts till för stort belopp.

Det finns inte någon klar rätts- och beskattningspraxis, om förtäckt dividend uppkommer till den del som fritt eget kapital har använts till inlösningen vid nedsättningen av aktiekapitalet (se t.ex. HFD 1981 II 530).

Inlösningspris och storleken av förtäckt dividend

Gängse värde

Inlösningspriset skall vara andelen av aktierna som skall inlösas av bolagets gängse värde. Fast inlösningen av aktier inte omfattas av 29.2 § BFL, tillämpas stadgandena om överlåtelsevinst i alla fall. I fallet HFD 1996/343 hade ett aktiebolag inlöst alla de aktier som tillhörde en av aktieägarna i bolaget. Lösenbeloppet för aktierna hade överstigit bolagets fria egna kapital. Inlösen hade sålunda skett i strid med bestämmelserna i lagen om aktiebolag. Då det emellertid fanns företagsekonomiska grunder för inlösen och lösenbeloppet inte visats överstiga aktiernas gängse värde, tillämpades 57 § BeskL (för tillfället 29 § BFL) inte på inlösningen.

Överprisets andel

Om överpris används som inlösningspris, betraktas överprisets andel som förtäckt dividendutdelning direkt med stöd av 29.1 § BFL. Stadgandena om överlåtelsevinst tillämpas inte heller på överprisets andel. T.ex. anskaffningsutgiftsantagande avdras inte från den del av inlösningspriset, som överstiger aktiernas gängse värde.

Underpris

Understiger inlösningspriset av aktierna det gängse värdet av aktierna, kan gåvobeskattning komma i fråga. Användningen av ett betydligt lägre inlösningspris i generationsväxlingssituationer betyder, att företagsegendomen övergår till arvingar på så sätt att man befrias från arvs- och gåvoskatt.

Inlösning vid beskattning av bolag

Inlösningen av aktier inverkar inte på beloppet av inkomsten som skall beskattas vid beskattningen av bolaget, eftersom inlösningspriset inte har avdragits i resultaträkningen.

Anskaffning av egna aktier

Förtäckt dividend kan komma i fråga också dåbolaget skaffar sina egna aktier på sätt som stadgas i kap. 15 1 § 1 punkten lagen om aktiebolag. I avgörandet CSN 2007/28 hörde X till Ab:s verksamma ledning. Den verksamma ledningen ägde sammanlagt ca 3,5 procent av aktierna i A Ab och resten av aktierna ägdes av olika samfund. A Ab hade sålt sina affärslokaliteter och fortsatte med verksamheten i samma lokaliteter såsom hyresgäst. Med tillgångar som hade fåtts för försäljning av affärslokaliteterna ämnade bolaget skaffa sina egna aktier på sätt som stadgas i kap 15. 1 § 1 punkten lagen om aktiebolag. Även om A Ab hade sålt fastigheterna som det ägde hade dess rörelseverksamhet inte i och för sig minskat. Bolagets avsikt var att skaffa sin aktier mot gängse pris från alla delägare i förhållandet till deras ägarförhållanden, så att delägarna skulle förbli som delägere i bolaget och skulle äga aktier i samma prposition som förut. Anskaffningen av aktierna ansågs ske på sätt som avses i 29 § 2 mom. i lagen om beskattningsförfarande i avsikt att undvika skatt på dividend.

17. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Beskattningslagen

HFD 2001/1429

Personen hade bostad i två olika kommuner. I kommun A hade han gemensamt hem med sin make. Hans make hade arbetsplats i kommunen och också hon arbetade i denna kommun efter att hade gått på deltidspension. Med hänsyn därtill ansågs han ha fasta förbindelser dit på grund av familjeförhållanden och uppehälle och inte till kommun B där han enligt sin anmälan tillbringade största delen av sin fritid, 7 månader i året. Som personens hemkommun betraktades således kommun A och inte kommun B, som han själv betraktade som sin hemkommun. (Ej rättsfall om beskattningen).

HFD 2001/2598

Som makarnas hemkommun hade i befolkningsdatabasen antecknats kommun X. Makarna hade allt sedan 1970 -talet arbetat i kommun Y, där de ägde en lägenhet om 119 kvadratmeter. Makarna hade inte haft minderåriga barn under skatteåret 1998. Enligt makarnas uppgift var de hemma från kommun X där de hade under år 1989 - 1994 som sin stadigvarande bostad byggt på mark som den ena maken ärvt ett egnahemshus som kostat cirka en miljon mark. Byggnadslov hade beviljats för uppförande av stadigvarande bostad. Makarna hade konstaterat, att deras egentliga liv, flesta bekanta samt största delen av hobbyverksamheten hade funnits i kommun X. De hade under skatteåret 1998 övernattat oftare i kommun X än i kommun Y, i vilken befintlig lägenhet var endast en stadsbostad som var oundviklig på grund av arbetet. Makarna hade tagit hand om underhåll av lägenheterna som fanns i kommun X och som arvingarna ägde och betalt skatterna för dem. Makarna ämnade avstå från bostaden i kommun Y och flytta till kommun X genast då det skulle vara möjligt med hänsyn till arbetet. Förvaltningsdomstolen ansåg att det inte hade visats att makarna skulle på grund av familjeförhållanden, uppehälle eller andra motsvarande omständigheter ha haft en i lagen om hemkommun avsett fast förbindelse med kommun X som de anmält som deras hemkommun. Således kunde betydelse inte i detta fall läggas på makarnas egen uppfattning om deras hemkommun. Som makarnas beskattningsplats skull betraktas kommun Y, med vilken de endast hade haft en i lagen om hemkommun avsedd fast förbindelse. Högsta förvaltningsdomstolen: ingen ändring. skatteåret 1998.

HFD 1963 II 407

Då skattenämnden hade fastställt den beskattningsbara inkomsten enligt prövning med stöd av BeskattningsL 72 § 1 mom. 3 p., men inte hade berett den skattskyldige tillfälle att förete utredning och inte enligt BeskattningsF 12 § 3 mom. hade antecknat i handlingarna orsaken till avvikelsen från skattedeklarationen, upphävde HFD det överklagade beslutet och återförvisade ärendet till skattenämnden. Staten och vederbörande kommun ålades att erlägga besvärandens rättegångskostnader.

HFD 1966 II 600

Skattenämnden hade förfarit felaktigt, då den medelst den 21 oktober 1963 daterat och följande dag postat brev berett bolag tillfälle att före den 24 i samma månad förete utredning om orsakerna till den ringa inkomsten och sålunda utsatt en oskäligt kort fatalietid.

HFD 1980/4536 II 600

Eftersom frågan gällde vilkendera av makar, som idkat gårdsbruk, skulle betraktas som egentlig företagare, var ändringssökande hos HFD inte underkastat tillstånd. Då skattenämnden utan att införskaffa närmare utredning över omständigheter, vilka skulle beaktas vid bestämmandet av egentlig företagare väsentligen avvikit från de av makarna inlämnade deklarationerna, återförvisade HFD ärendet till skattenämnden för förnyad behandling. Skatteåret 1976.

HFD 1989/4163

När skattenämnden förrättade beskattningen av ett kommanditbolag hade den utan att höra bolaget återfört till bolagets inkomst av rörelse

såsom privatbrukets andel av bilkostnaderna 10 000 mark i stället för 6 426 mark, som bolaget uppgivit i sin deklaration. Det av bolaget uppgivna beloppet grundade sig på en specifikation som fogats till deklarationen och det hade uträknats på ett sätt som tidigare hade godkänts vid beskattningarna. Då skattenämnden utan att ge bolaget möjlighet att lämna utredning i ärendet väsentligt hade avvikit från den av bolaget uppgivna privata andelen av bilkostnaderna, återförvisade högsta förvaltningsdomstolen på grund av detta fel i förfarandet ärendet till skattenämnden för att där behandlas på nytt. Skatteåret 1986. (Se även HFD 1990/2347).

HFD 1996/725

A och B hade köpt ett egnahemshus år 1991 och bosatt sig i huset samma år. De hade förhandlat om valet mellan bostadsavdrag och ränteavdrag vid ett besök på skattebyrån 15.1.1992. A och B hade då valt bostadsavdraget, varvid skattebyrån ändrade grunderna för deras förskottsinnehållningar i enlighet med valet. De hade antagit vid denna tidpunkt, att skattebyrån skulle beakta yrkandet på bostadsavdrag även vid verkställandet av beskattningen för år 1991. På grund av detta yrkade A och B inte längre på bostadsavdrag i de 27.2.1992 daterade skattedeklarationerna som de inlämnat för år 1991. Med beaktande av dessa omständigheter, samt då man inte förfrågat sig om ärendet i samband med verkställandet av beskattningen, ansåg högsta förvaltningsdomstolen att A och B framställt yrkande på bostadsavdrag inom den i ISL 146 a § 1 momentet 4 punkten stadgade tiden. Skatteåren 1991 och 1992.

HFD 1998/565

Man övergick i skogsbeskattningen från ett på arealen baserande skattesystem till ett system med beskattning av inkomst av virkesförsäljning i beskattningen för 1993 genom inkomstskattelagen (1535/1992). Enligt lagens 140 § 1 mom. omfattades en fysisk skattskyldig person under skogsbeskattningens övergångsperiod 1993 - 2005 av den på arealen baserande skogsbeskattningen, om han yrkade på detta innan beskattningen för 1993 blev färdig.

Den skattskyldige hade returnerat skogsskattedeklarationens bilageblankett 2A till skattebyrån, men dess punkt om val av på arealen baserat skogsskattesystem hade inte fyllts i eller undertecknats. Den skattskyldige hade dock på deklarationsblankett 2A yrkat på avdragande av skogsvårdsavgiften, plantbeståndsavdraget och skogsbrukets räntor. Blankett 2A skulle returneras till skattebyrån endast om man på blankettens sida 2 hade yrkat på tillämpning av arealbeskattningen under räkenskapsperioden. HDF ansåg, att uppgifterna som den skattskyldige lämnat om val av skogsskattesystemet hade varit motstridiga och saken hade förblivit oklar. Den skattskyldige borde med beaktande av bestämmelserna i 55 § beskattningslagen och 15 § lagen om förvaltningsförfarande ha reserverats möjlighet att före verkställandet av beskattningen yttra sig om valet av skogsskattesystemet. Länsrättens och skatterättelsenämndens beslut upphävdes på grund av försummad hörandeskyldighet och ärendet återställdes till skatteverket för ny behandling. Skatteår 1993.

HFD 1998/2147 ÅRSBOK

A hade 15.4. 1994 anskaffat optionsbevis av B Ab:s optionslån och sålt dem 7.11.1994. Enligt de ursprungliga lånevillkoren kunde optionsbevis inte utan skriftligt tillstånd av bolagets styrelse överlåtas till tredje part före 1.12.1998. Överlåtelsevinsten som A fått under 1994 hade deklarerats för beskattning såsom kapitalinkomst. Då beskattningen verkställdes, ansågs förmånen som fåtts av överlåtelsen utgöra förvärvsinkomst, då de ursprungliga lånevillkoren hade ändrats 16.9.1994 eller därefter så, att optionsbevis kunde överlåtas under tidsperioden 16.9.-31.12.1994.

Optionsbevis hade befriats från överlåtelseförbudet sedan regeringens proposition till Riksdagen med förslag till ändring av inkomstskattelagen (RP 175/1994 vp) hade givits 16.9.1994, men före den tidpunkt då man med anledning av finansutskottets betänkande nr 82 om sagda proposition hade föreslagit förtidigande av lagens ikraftträdande. Enligt regeringens proposition var avsikten att lagen skulle träda i kraft i början av 1995 så att den skulle första gången tillämpas i beskattningen för 1995. Ikraftträdelsestadgandet stadgades likväl i enlighet med finansutskottets utlåtande att lyda så, att lagens 66 § 3 mom. skall tillämpas i ändrad form i beskattningen för 1994 på de anställnings-

optioner, som använts 16.9. 1994 eller senare.

Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll resultatet av länsrättens beslut, enligt vilket A:s besvär hade förkastats, och yttrade bl.a. att ifrågavarande skatt på förvärvsinkomst inte var ur A:s synpunkt på sådant sätt konfiskatorisk, att hans skydd mot egendom varom stadgas i 6 § Regeringsformen för Finland skulle ha kränkts. Beloppet som av försäljningen av optionsbevis skulle betraktas som A:s skattepliktiga inkomst har också motsvarats av vinsten som han fått i verkligheten. Beskattningen som förvärvsinkomst av inkomsten som fåtts av försäljningen av optionsbevis så, att på sagda inkomst har hänförts samma skattepåföljder som på övriga nettoinkomster som fåtts på grund av arbetsförhållandet skedde inte heller i strid mot bestämmelserna i det första tilläggsprotokollet till Europarådets konvention om de mänskliga rättigheterna.

Trots att på den inkomst som A fått för försäljning av optionsbevis hade tillämpats stadganden som ledde till stramare beskattning än förut, kunde förfarandet inte anses ha kränkt det krav på likvärdig behandling varom stadgas i 5 § Regeringsformen för Finland. Inkomstskattelagens ifrågavarande stadganden innebär, att på överlåtelser av anställningsoptioner som under samma förutsättningar överlåtits 16.9.1994 eller senare skulle samma stadganden som leder till stramare beskattning tillämpas. Skatteår 1994.

HFD 1998/2754 ÅRSBOK

Den skattskyldige hade underlåtit att för beskattningen anmäla, att han hade ägt 100 stycken aktier i ett aktiebolag, samt dividendinkomsterna som han under skatteåret fått för dem. Då beskattningen verkställdes, lades till den skattskyldiges skattepliktiga inkomster på basis av jämförelseuppgifter den odeklarerade dividendinkomsten 125 649 mark och samtidigt påfördes med stöd av 77 § 3 mom. en skatteförhöjning om 12 000 mark. Högsta förvaltningsdomstolen yttrade i sitt avgörande, att det skulle ha varit motiverat att höra den skattskyldige innan beskattningen verkställdes. Den skattskyldige borde ha beredas möjlighet att framlägga förklaring för att dividendinkomsterna inte deklarerats. Hans förklaring skulle ha haft betydelse då man prövade, vilken moment i 77 § beskattningslagen om skatteförhöjning skulle ha varit tillämplig och till vilket belopp skatteförhöjningen skulle enligt vederbörande lagrum fastställas. Beskattningen hade verkställts till dessa delar felaktigt. Ärendet returnerades för skatteförhöjningens del till skatteverket för att där behandlas på nytt så att den skattskyldige reserveras möjlighet att bli hörd i ärendet. Skatteår 1994.

Skatterättelse

HFD 2009/2602

Enligt Skatteverkets efterbeskattningsbeslut av 8.2.2005 för skatteåret 2001 hade till A:s beskattningsbara inkomster lagts bruksförmån av bil om 49 200 mark. Eftersom bruksförmå av bil hade på grund av ett fel i samband med sparandet inte sparats i den skatytskyldiges beskattningsbara inkomster vid efterbeskattningen, hade skatteverket genom sitt beslut 4.1.2006 lagt förmånen i fråga till A:s beskattningsbara löneinkomster för skatteåret 2001.

I lagen om beskattningsförfarande finns inte några specialbestämmelser om rättelse eller korrigering till den skattskyldiges nackdel av räknefel eller annat motsvarande misstag som inträffat i efterbeskattningen. Således kulle på ett uppenbart skriv- eller räknefel eller annat därmed jämförbart misstag i samband med efterbeskattningen tillämpas de allmänna bestämmelserna i förvaltningslagenom korrigering av ett förvaltningsbeslut.

Felet var uppenbart och det hade korrigerats inom den i 57 § i lagen om beskattningsförfarande för verkställande av efterbeskattning utsatta fem års tidsfristen, av vilken anledning korrigering av felet inte ens i övrigt ledde till ett resultat som skulle ha varit oskäligt för den skattskyldige. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg därför med stöd av 51 och 52 § i förvaltningslagen, att skatteverket hade genom sitt beslut av 4.1.2006 kunat korrigera felet som inträffat i beslutet av 8.2.2005 genom att till A:s beskattningsbara inkomster för skatteåret 2001 lägga den nämnda förmånen. Efterbeskattning för 2001.

Omröstning 3-2- Minoriteten ansåg, att man även i ärendet som det nu är frågan om borde tillämpa bestämmelserna om skatterättelse i 56 § i lasgen om beskattningsförfarande och att skatteverket inte mera år 2006 skulle ha kunnat

rätta sitt tidigare efterbeskattningsbeslut från år 2001.

BeskFL 56 § (1558/1995 och 477/1998) och 57 § (1558/1995) Förvaltningslagen 51 och 52 §.

Förtroendeskydd

HFD 1997/2826

Aktiebolag som idkade juridisk service hade grundats år 1986 och införts i handelsregistret 4.11.1987. Bolagets delägare var pensionerad vice häradshövding A som arbetade för bolaget i huvudsyssla, samt B som studerade juridik och vid sidan om sin befattning som stämningsman biträdde i verksamheten. Bolagets byråarbeten sköttes av B:s hustru. Bolaget hade en hyrd byrå som var öppen för allmänheten. Bolagets omsättning, som bestod av uppdrag och uppgifter som var likadana under hela verksamhetsperioden, hade varierat från 34 390 mark under 1988 till 229 284 mark under 1993. Bolaget hade beskattats för deklarerade inkomster i beskattningar för 1986-1991 och 1993, men i ordinarie beskattningar för 1992 och 1994 beskattades bolagets inkomster såsom A:s inkomster av yrkesverksamhet. Då bolagets verksamhet under skatteår 1992 och 1994 samt beskattningarna för 1987-1991 och 1993, från vilka omfattningen eller arten av bolagets verksamhet inte avvikit, togs i beaktande, fanns det i beskattningarna för 1992 och 1994 inte sådant i 56 § beskattningslagen avsedda förutsättningar, enligt vilka inkomster som deklarerats i bolagets namn skulle beskattas som inkomster för delägaren A. Skatteår 1992 och 1994.

HFD 1998/1922

Verksamheten av bolaget som grundats år 1984 hade omfattat uthyrning av aktielägenheter som bokförts bland bolagets omsättningstillgångar. Bolagets verksamhet under skatteåret 1991 betraktades i beskattningen för sagda år inte såsom näringsverksamhet, av vilken anledning på verksamheten tillämpades bestämmelserna i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Till bolaget hade under skatteåret fusionerats ett aktiebolag som nämda bolag ägde helt och vars omsättning hade enbart bestått av intäkter av uthyrning av aktielägenheter, Då fusionsförlusten inte var en från bolagets inkomst avdragbar utgift, återförde man till bolagets inkomst den avskrivning om 1 029 275 mark som gjorts på fusionsförlusten.

Bolagets inkomst hade i tidigare beskattningar behandlats som affärsinkomst i enlighet med skattedeklarationen. Då hade man också godkänt sådana avdrag på bolagets inkomst, till vilka den skattskyldige var berättigad endast på basis av lagen om beskattning av näringsinkomster. Inkomstslaget av den inkomst som bolaget fått hade å andra sidan inte särskilt prövats i beskattningarna. Under de framlagda omständigheterna hade beskattningarna som verkställts för tidigare år inte avgörande betydelse i ärendet. Då man dessutom tog i beaktande den vedertagna rättspraxisen därom, att inte ens omfattande uthyrning av aktielägenheter skulle betraktas som näringsverksamhet, kunde man med stöd av lagen om skatt på inkomst och förmögenhet låta bli att dra av fusionsförlust. Skatteår 1991.

HFD 1998/2104 ÅRSBOK

Högsta förvaltningsdomstolen hade utfärdat ett avgörande 1984 II 505, enligt vilket ett andelslag som fungerade i enlighet med självkostnadsprincipen och som upprätthöll och skötte en vatten- och avloppsanläggning var ett i 13 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsett allmännyttigt samfund vars verksamhet inte var skattpliktig. Skattestyrelsen hade i sitt brev 26.10.1984 nr 10101/41/84 till länsskatteverk och skattebyråerna hänvisat till sagda utslag och såsom sin uppfattning yttrat, att det nämnda beslutet kan tillämpas också på ett lokalt samfund som i aktiebolagsform bedriver vatten- och avloppsanläggning, om de i högsta förvaltningsdomstolens utslag nämnda omständigheterna i övrigt föreligger. Det nänmda utslaget hade blivit ett förhandsavgörandeutslag som tillämpades i rätts- och beskattningspraxisen. Högsta förvaltningsdomstolen hade å andra sidan i sitt avgörande 1997:37 om införande av momsskyldiga i registret från och med ikraftträdandet av mervärdesskattelagen 1.6.1994 ansett, att inkomsten som ett vattenandelslag fått för försäljning av vatten inte skulle med stöd av 23 § inkomstskattelagen betraktas som skattefri i inkomstbeskattningen, utan den utgjorde skattepliktig näringsinkomst för vattenandelslaget.

Aktiebolaget A som bedrev vatten- och avloppsverksamhet och ägdes nästan helt av kommunen hade ständigt betraktats i beskattningen såsom ett i högsta förvaltningsdomstolens avgörande 1984 II 505 avsett allmännyttigt samfund vars verksamhet inte var näringsverksamhet. Så här hade det varit också i beskattningen för skatteåret 1994, vari skatteombudet yrkade ändring med den grund att den tillämpade beskattningspraxisen var felaktig. Länsrätten godkände skatteombudets besvär och ansåg, att A inte skulle betraktas som ett allmännyttigt samfund, av vilken anledning det var skyldigt att betala inkomstskatt för sin näringsinkomst. A ansökte om ändring hos högsta förvaltningsdomstolen, som beviljade besvärstillstånd.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att omständigheterna i vattenbolaget A var nu inte samma som i fallet som avgjordes år 1984 då högsta förvaltningsdomstolens utslag 1997:37 och den ur mervärdesskattelagen framgående sammankopplingen med samfundets skattepliktiga näringsinkomst togs i beaktande. Vatten är en konsumtionsförnödenhet vars fortsatta försäljning åt kunder mot vederlag värderas nu för tiden kvalitativt på annat sätt än tidigare, trots att betydande ändringar inte hade skett i omständigheterna. Då man dessutom tog i beaktande, att det i 1984 års avgörande hade varit fråga om beskattning enligt prövning, för vars del stadgandena har upphävts, vidmakthöll högsta förvaltningsdomstolen länsrättens beslut.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg alltså i strid mot sitt ställningstagande i sitt tidigare förhandsavgörande, att ett vattenandelslag inte kunde betraktas som ett allmännyttigt samfund som avses i inkomstskattelagen. Att praxisen ändrades i sådan riktning att den ordinarie beskattningen blev stramare medan bestämmelsernas sakliga innehåll förblev oförändrad var dock ur bolagets synpunkt uppenbarligen orimligt. Med tanke på ansökan om skattelättnad underrättade högsta förvaltningdomstolen behöriga om sin uppfattning om att den skattskyldige hade i detta fall tagit fel i innehållet i beskattningsbestämmelserna under sådana omständigheter att misstaget inte kunde anses ha föranletts av den skattskyldiges vårdslöshet eller försummelse och att det vore skäl att beskydda bolagets förtroende på att beskattningspraxisen skall förbli oförändrad. Skatteåret 1994. Omröstning 4-2+1. Avvikande HFD 1984 II 505 (11.4.1984 L 1377) och Skattestyrelsens brev nr 10101/41/84 om lokala vatten- och avloppsanläggningar som allmännyttiga samfund. Jmfr HFD 1997:37 (13.5.1997 L 1160)

HFD 2000/404

Stadgeenligt ändamål med en stiftelse som grundats år 1950 var att upprätthålla ett kultur- och idrottshus med iakttagande av principen om självfinansiering utan att sträva efter överskott. Stiftelsen hade överlåtit sagda hus till staden X redan år 1973. Stiftelsens huvudsakliga verksamhet bestod därefter av att uthyrning av en annan fastighet som stiftelsen ägde samt från och med år 1993 uthyrning mot gängse pris av utrymmen som stiftelsen förvaltade över på basis av aktier som det ägde i ett fastighetsbolag. Stiftelsen hade ägt först 75 % och från och med 1996 alla aktier i fastighetsbolaget. Kostnaderna av fastighetsbolagets byggnadsprojekt var ca 27 miljoner mark, av vilket belopp stiftelsens andel var ca 17,9 miljoner mark. Stiftelsen hade finansierat sin andel genom att ta upp lån på olika banker 11 miljoner mark och genom att använda egna medel 6,9 miljoner mark. Nämnda utrymmen hade enligt handlingarna inte överlåtits för kulturella- eller idrottsändamål. Omfattande uthyrningsverksamhet mot gängse pris hade givit stiftelsen betydande intäkter och överskott. Under skatteåret 1995 hade stiftelsen fått intäkter sammanlagt 2 646 344 mark, nästan allt hyresinkomster, och resultaträkningen visade 961 158 marks överskott. Enligt stiftelsens stadgar kunde en del av överskottet användas också för främjande av andra kulturella- och idrottsändamål i staden X, liksom för grundande av bibliotek, resande av monument, understödjande av konstnärliga intressen samt för understödjande av uppförande av simhallar, sportplan och lekparker, gymnastiksalar m.m. Stiftelsen hade år 1962, 1966, 1970, 1975, 1983-1993 och 1996 delat ut understöd och stipendier sammanlagt 2 536 880 mark. Stiftelsen delade inte alls ut understöd eller stipendier under 1994 och 1995. Stiftelsen hade tidigare betraktats i beskattningen som allmännyttigt samfund, men i beskattningen för skatteåret 1995 hade stiftelsen inte längre betraktats som allmännyttigt samfund. Högsta förvaltningsdomstolen konsta-

terade, att beloppet av utdelade understöd och stipendier hade varit obetydligt jämfört med stiftelsens årliga överskott och förmögenhetsmassa. I stiftelsen hade till och med år 1992 influtit tillgångar ca 7 miljoner mark, vilka medel, samt de 11 miljoner mark som lånats från bankerna, hade placerats för inkomstförvärv. Stiftelsens viktigaste verksamhet hade således blivit ägande av fastigheter och aktier samt inkomstförvärv i form av uthyrningsverksamhet mot gängse priser. I stiftelsens stadgar avsedd verksamhet vars ändamål var allmännyttigt hade i verkligheten blivit ringa och den hade hindrats av att medel hade till stor del förbundits till uthyrningsverksamhet med lånemedel. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg således, att stiftelsen inte kunde under skatteåret 1995 betraktas som ett sådant allmännyttigt samfund som avses i 22 § inkomstskattelagen utan den var skattskyldig för all sin verksamhet, alltså också för uthyrningsverksamheten. Det ansågs, att i ärendet inte förelåg grunder för beviljande av förtroendeskydd som stiftelsen kommit fram med, trots att stiftelsen hade vid tidigare beskattningar godkänts som ett allmännyttigt samfund. Skatteår 1995. 22 § inkomstskattelagen.

HFD 2003/21

Makarna A hade köpt aktielägenheter i avsikt att inleda uthyrningsverksamhet. De hade besökt skattebyrån för att fråga, huruvida de kunde göra avdrag från sin hyresinkomst för kostnader föranledda av planerade raparationer. Skattebyrån hade givit en muntlig anvisning, enligt vilken tidpunkten för reparationsarbeten, oberoende av om dessa utfördes omedelbart efter anskaffningen av aktierna före uthyrningen eller först efter inledandet av uthyrningsverksamheten, hade ingen betydelse med tanke på rätten att göra avdrag, eftersom det inte var fråga om grundlig renovering utan om årsreparationer. Makarna hade sedan förfarit enligt skattebyråns anvisningar. I ordinarie beskattningar godkändes deras krav på avdragande av reparationskostnaderna såsom årsutgifter från hyresinkomsterna. Skatterättelsenämnden godkände skatteombudets rättelseyrkande om, att reparationer som utförts omedelbart efter anskaffningen av aktierna skulle betraktas som grundlig renovering och utgifterna som en del av anskaffningspriset. Eftersom ärendet varken berodde på tolkning eller var oklar, avgjordes ärendet inte i enlighet med 26 § lagen om beskattningsförfarande till makarnas fördel.

Sedan förvaltningsdomstolen förkastat makarnas besvär högsta förvaltningsdomstolen ansåg, då reparationerna hade gjorts innan uthyrningsverksamheten hade inletts, att de var anslutna till anskaffning av aktielägenheterna. I enlighet med praxisen som gäller beskattning av näringsverksamhet skall utgifterna för sådana reparationsarbeten som utförts innan fastigheten har tagits i bruk ska läggas till byggnadens oavskrivna anskaffningsutgift och de dras av från inkomsterna genom avskrivningar från utgiftsresten. Denna tolkning gällde likväl beskattning av näringsverksamhet och reparationer som utfördes i byggnaden. Frågan om avdragandet av utgifter av repaparationer som utförts i en lägenhet omedelbart efter anskaffningen av aktielägenheten har berott på tolkning i samband med tillämpandet av inkomstskattelagen och föregående lagar. Det rättsliga läget kan till dessa delar anses ha förtydligats först genom högsta förvaltningsdomstolens utslag av 15.8.2000, liggare 2157, vars årsboksnummer är 2000:51.

Avdragbarheten av utgifter föranledda av reparationer som utförts i en aktielägenhet innan uthyrningsverksamheten inletts hade berott på tolkning år 1999 då makarna hade frågat skattebyrån om ärendet. De hade haft ingen anledning att ifrågasätta giltigheten av den muntliga handledningen som de fått. För dem hade under dessa omständigheter, då man tog ärendets natur i beaktande, inte uppkommit behov att begära ett i 8 kap. lagen om beskattningsförfarande avsett förhandsavgörande eller -besked. Makarna hade, efter att hade fått den muntliga anvisningen, verkat i god tro i enlighet med myndighetens anvisningar. Då det i ärendet inte kom fram sådana särskilda orsaker som skulle ha lett till annat resultat, skulle ärendet avgöras till makarnas fördel.

Lagen om beskattningsförfarande 26 § 2 mom.

HFD 2003/1065

Skatteverket hade, utan att ha tagit ställning till motiveringarna till framställning om debitering som gjorts med anledning av förskottsinnehållningar på resekostnadsersättningar som bolaget betalt till sina arbetstagare samt arbetsgivares

socialskyddsavgifter på dem som förblivit obetalda, låtit bli att verkställa debiteringen direkt med stöd av 26 § 2 mom. lagen om beskattningsförfarande. Förvaltningsdomstolen ansåg på basis av skatteombudets överklagande, att bolaget inte kunde beviljas förtroendeskydd som baserar sig på mångtydighet och oklarhet av bestämmelser som gäller för kostnadsersättningar och returnerade ärendet till skatteverket för att behandlas på nytt. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att tillämpningen av förtroendeskyddet kunde anses förutsätta, att man först utreder fakta som inverkar på ärendet och rättsnormerna som ska tillämpas samt hur ärendet skulle avgöras på basis av dem. Om avgörandet i enlighet med detta skulle strida mot den skattskyldiges fördel, ska ärendet likväl avgöras till den skattskyldiges fördel om de i lagrummet nämnda förutsättningarna uppfylls. Förtroendeskyddet har således betydelse endast i sådana situationer där avgörandet i ärendet skulle i annat fall strida mot den skattskyldiges fördel. Då man i skatteverkets beslut endast hade avgjort frågan om förtroendeskydd, kunde förvaltningsdomstolen inte såsom första instans ta ställning till motiveringarna till debiteringsförslaget. Förvaltningsdomstolen skulle inte heller i denna situation ha avgjort frågan om förtroendeskydd som skulle betraktas som sekundär fråga i ärendet. Skatteverket, till vilket ärendet hade returnerats, skulle först undersöka motiveringarna till debiteringsframställningen och först därefter avgöra frågan om, huruvida bolaget skulle och med vilka grunder beviljas förtroendeskydd.

HFD:2009:20

I samband med skattegranskning hos A:s arbetsgivare hade man konstaterat, att arbetsgivaren hade ogrundat betalat skattefria resekostnadsersättningar till A. Högsta förvaltningsdomstolen hade tidigare ansett, att arbetsgivaren inte kunde påföras arbetsgivarprestationer, eftersom arbetsgivaren hade verkat i god tro i ett ärende som berott på tolkning i enlighet med praxisen som myndigheten antagit. De ogrundade resekostnadsersättningarna kunde inte genom efterbeskattning med beaktande av förtroendeskydd räknas som A:s inkomst. Skatteår 1998-2002. Omröstning 3 – 1 – 1.

ISL 71 och 72 §, BeskFL 26.2 § och 57 § .

HFD 2010/413 2010:13

A r.f. hade bedrivit företagshälsovårdsstation under flera årtionden och hade år 1980 införts i Skatteförvaltningens arbetsgivarregister. Föreningen hade aldrig lämnat in skattedeklaration, även om den med stöd av 7 § i lagen om beskattningsförfarande skulle ha varit skyldig att lämna in den årligen. Från föreningen hade skattedeklarationer inte begärts och den hade inte heller varit föremål för inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Från föreningen begärdes skattedeklaration första gången för beskattningen för år 2004. I den verkställda beskattningen betraktades föreningen inte såsom allmännyttigt samfund och för den fastställdes beskattningsbar näringsinkomst och beskattningsbar förmögenhet. Förvaltningsdomstolen ansåg på grund av föreningens besvär även att föreningen inte var ett allmännyttigt samfund utan skattskyldig på grund av inkomst och förmögenhet, men med beaktande av bestämmelserna om förtroendeskydd slopade föreningens skyldighet att betala inkomstskatt och förmögenhetsskatt.

Högsta förvaltningsdomstolens förkastade förvaltningsdomstolens beslut och fullföljde den verkställda beskattningen. Frågorna som ansluter sig till föreningens inkomst- och förmögenhetsskattskyldighet har inte tagits upp för prövning hos Skatteförvaltningen, som är behörig att verkställa inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Ansvaret för att skattedeklaration för beskattningsbar inkomst lämnas in ankommer på den skattskyldige. Föreningen hade därför motiverade grunder att lita på, att den inte skulle behöva betala skatt för sina inkomster, om skattedeklaration inte begärs från den. I föreningens beskattning hade inte i situationen i fråga bildats sådan praxis av allmännyttighet eller av skatteplikt av föreningens inkomster och förmögenhet, i enlighet med vilken föreningen skulle ha verkat. Föreningen kunde inte i ärendet i fråga få förtroendeskydd i samband med ordinarie beskattning. Skatteår 2004.

Jävighet

HFD 2004/2112 2004:82

Deltagande i beredning av beskattningen förorsakade för en skatteberedare som hade förberett samma ärenden för skatterättelsenämnden inte sådan jävighet för tjänsteman som avses i

10 § 1 mom. 6 punkten i lagen om förvaltningsförfarande. Skatteår 1999.

Periodisering av inkomster och utgifter

HFD 1979/4327

En skattskyldig som under skatteåret hade erhållit pension retroaktivt för tidigare år var berättigad till att från denna inkomst förvärvande avdra resekostnaderna för tidigare år som han inte kunnat avdra från inkomsterna för dessa år. Skatteåret 1975.

HFD 1983 II 567

En kantor-organist fick i beskattningen såsom utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande avdra en del av anskaffningsutgiften för ett piano genom 30 procents årliga, till föremålet bundna avskrivningar.

HFD 1982/1891

Då räntor på depositioner som fysisk person insatt på sparräkning i penninginrättning var hans skattepliktiga inkomst, var skatteåret för ränteinkomsterna det kalenderår, för vilket räntan betalades och vid vars utgång den antecknades på kontot, även om den ränta som antecknats i räkningen stod att lyfta för deponenten först den första vardagen efter årsskiftet. Skatteåret 1974. Skatteåret 1975. Skatteåret 1976. Skatteåret 1977. Skatteåret 1978.

HFD 1984/172 II 571

Räntegottgörelsen som erlagts i samband med köpet av debenturer kunde avdras som utgift för inkomstens förvärvande. Räntan på debenturlånet var skattepliktig inkomst för det år då räntan lyftes. Omröstning 5-3. Räntegottgörelsen, som erhållits i samband med försäljningen av debenturer, beaktades inte vid beräkning av eventuell tillfällig försäljningsvinst. Förmögenhetsinkomstavdraget kunde göras på basis av räntegottgörelsen, som erhållits i samband med försäljningen av debenturer. Förhandsbesked. Skatteåret 1983. Skatteåret 1984.

HFD 1986/2346 II 564

En avdelningsläkare vid ett centralsjukhus avdelning för öron-, näs- och strupsjukdomar hade för jourtjänst anskaffat en mobiltelefon och personsökanordning. Avdelningsjoure hade ordnats såsom telefonjour. Till läkarens skyldigheter hörde att även utanför arbetstiden sköta privatpatienternas operationskomplikationer. Enligt post- och telestyrelsens intyg beviljades licensen inte endast för sökanordningen utan licensen var bundet till mobiltelefonen. Läkaren hade rätt att från sin inkomst avdra den avskrivning han gjort på anskaffningsutgiften för ifrågavarande anordningar samt avhämtnings- och installationskostnaderna. Skatteåret 1983.

HFD 1986/2687 II 555

Delägarna i ett dödsbo sålde till A en tomt jämte byggnader 20.12.1983. Enligt villkoren i köpebrevet övergick ägande- och besittningsrätten till fastigheten på A 30.12.1983. Hyresavtalen för 15 bostadslägenheter och 4 affärslägenheter i byggnaden hade övergått till köparen, men enligt villkoren i köpebrevet hörde hyresinkomsterna för december 1983, ca 13 000 mk till dödsboet. HFD ansåg, emedan A vid utgången av skatteåret hade ägt byggnaderna, att han med stöd av 26 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet hade rätt att avdra avskrivningarna på anskaffninfsutgifterna för de byggnader som han använt i sin förvärvsverksamhet utan hinder av att någon inkomst av förvärvsverksamheten inte ännu under skatteåret hade influit för honom. Skatteåret 1983.

HFD 1987/2631 B 555

A hade 30.3.1983 såsom restation av ett kapital på 60 000 mk, som han givit som skuld, jämte en ränta om 75 000 mk på det fått depositionsbevis rörande 24 månaders tidsbundna depositoner vilka förföll till betalning 15.6.1984 och 18.1.1985. Enligt kontovillkoren för det tidsbundna kontot kunde kapitalet och den till kapitalet fogade räntan lyftas på förfallodagen eller mot provision under tre månaders tid före förfallodagen. Depositionsbevisen kunde fritt transporteras på namngiven person och för tryggande av den nya ägarens rätt skulle överföringen anmälas till banken. A ansågs såsom för-

mån med penningvärde ha fått betalning för den skattepliktiga ränteinkomsten om 75 000 mk redan i det ögonblick då depositionsbevisen överfördes, varför ränteinkomsten utgjorde inkomst för honom år 1983. Skatteåret 1983.

HFD 1989/5032

Aktiebolag A hade 31.3.1983 hållit extra bolagsstämma, där man hade beslutat utdela dividend 181 500 mark som det var möjligt att lyfta fr.o.m. 2.1.1984. Då hade det för en aktieägare i bolaget uppstått fordringsrätt till ovannämnda dividend. Delägaren hade 27.12.1983 sålt av honom ägda aktier i Aktiebolag A med 260 000 mark till Aktiebolag B. Det blev kvar en aktie i Aktiebolag A hos det av delägaren ägda kommanditbolaget. Rötsrätten i Aktiebolag A ändrades efter köpet på så sätt att rösträtten fortfarande förblev hos den tidigare huvuddelägaren. Under dessa omständigheter och då delägarens syfte hade varit att genom att sälja aktier i Aktiebolag A till Aktiebolag B erhålla dividendinkomsten skattefritt till sig själv i form av skattefri köpeskilling, skulle 181 500 mark av köpeskillingen anses som delägarens skattepliktiga dividendinkomst och det var motiverad att dividendinkomsterna beskattades som delägarens inkomst för 1984, eftersom det enligt bolagsstämmans beslut hade varit möjligt att lyfta dividenden under sagda år.

HFD 1989/5056 B 527

A hade under åren 1979-1984 som bisyssla utfört elarbetsprogram åt byggnadsfirma X. Byggnadsfirma X hade bokfört arvodena som föranletts av arbetena som sin kontoskuld för respektive byggnadsobjekt i det bokslut som följde mottagningsgranskningen. A hade lyft arvodena först 1-4 år därefter. Betalningen av arvodena hade inte blivit försenad till följd av byggnadsfirma X:s oförmåga att betala arvodena. Det ansågs att det hade varit möjligt för A att lyfta arvodena under det år de hade bokförts som byggnadsfirmans utgifter, vilket betydde att efterbeskattningar skulle hänföras till A:s skattepliktiga inkomster för detta år. Då arvodena efterbeskattades på ovannämda sätt, korrekt periodiserade, skulle de inte mer genom efterbeskattningar läggas som arvodesfordringar till A:s förmögenhet. Skatteåret 1980. Skatteåret 1981. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983. Skatteåret 1984. Skatteåret 1985. Omröstning beträffande förmögenhetsbeskattningen 3-2.

HFD 1991/5009

I högsta förvaltningsdomstolen fanns fem olika ärenden att avgöras samtidigt. I dem var det frågan om personer som var verksamma som lärare och om deras rätt att avdra avskrivningen som avdragits från anskaffningsutgiften från sina löneinkomster som kostnad för inkomstens förvärvande. A hade under skatteåret arbetat som lektor i engelska språket vid ett universitet. I denna uppgift hade han bland annat deltagit i en kongress utomlands i vilken behandlades datalingvistik. Han hade under skatteåret anskaffat sig en adb-anläggning med märket Huyndai 16XT till ett pris av 9 073 mark. A hade använt anläggningen till sina arbetsuppgifter som lektor. Han hade ytterligare varit verksam som edsvuren translator och använt datorn i översättningsarbetet. A hade rätt att i sin beskattning avdra avskrivningen av anläggningens anskaffningsutgift i sin helhet. Skatteår 1988. Ändringssökanden B, C, D och E arbetade som lärare i samma gymnasiet. Ända från år 1987 hade tyngdpunkten i utvecklingsarbetet av skolan varit datorstödd undervisning. Målet med verksamheten var att använda datorer i undervisningen så mycket som möjligt, bl.a. att elevernas skriftliga material avfattas med hjälp av textbehandlings-program, att databaser görs som elevarbeten, att programmeringstjänster produceras och att olika slags projekt genomförs med hjälp av datorn. En del av ändringssökandena var vid sidan av sina egna arbeten verksamma som lärare i datateknik. Alla ändringssökandena hade anskaffat sig en likadan adb-anläggning Huyndai S-286 till ett an-skaffningspris av 14 087 mark samt B ytterligare en viss tilläggsutrustning. Anläggningen var likadan som den som användes i undervisningsarbetet i skolan. B hade varit verksam som äldre lektor i matematik och fysik. Han hade lärt datateknik i gymnasiet och i medborgarinstitutet bland annat i en studiekrets, i vilken det var meningen att inom ramen för öppen högskola avlägga ett universitetsvitsord i adb. Han hade varit verksam som ansvarig persom i ovannämnt projekt och till hans uppgifter hade hört utvecklandet av adb-undervisning, uppföljning av branschens utveckling samt underhåll av

program. B hade rätt att avdra värdeminskningen av anskaffningsutgiften i sin helhet i sin beskattning. Skatteår 1988. D: 2841/3/91 L:5001. C hade arbetat som äldre lektor i matematik, fysik och kemi och ytterligare lärt datateknik. C hade anmält att han hade använt anläggningen till förberedelserna av lektioner samt när han bekantade sig med undervisningsprogram och studerade datateknik personligen. Länsrätten ansåg att C hade rätt att avdra två tredjedelar av värdeminskningen av anläggningens anskaffningsutgift. HFD ändrade inte länsrättens beslut. Skatteår 1988. D:2842/3/91 L:5013. D hade lärt biologi och geografi. Han hade ytterligare varit verksam som lärare under ett läsår på en grundkurs i adb som omfattar 78 timmar. Han anmälde att han hade använt anläggningen till olika uppgifter som hade anslutit sig till undervisningsarbetet. Han hade ytterligare upprätthållit och utvecklat sina kunskaper i textbehandling. Länsrätten ansåg att D hade rätt att avdra hälften av avskrivningen av dataanläggningens anskaffningsutgift. HFD hade inte ändrat länsrättens beslut. Skatteår 1988. D:2843/3/91 L:5012. E hade arbetat som rektor i gymnasiet. Han hade lärt gymnastik och hälsolära samt matematik i gymnasiet. Läsordningar, register och budgetberäkningar, avfattandet av vilka hör till uppgifterna av en rektor, upprätthölls med hjälp av adb. Också datorstödd undervisning förutsatte att rektorn hade förmågan att använda datorer. E hade av dessa orsaker anskaffat sig ovannämnd adb-anläggning. HFD ansåg på basen av en utredning om datorens nödvändighet i arbetsuppgifterna av E att E hade rätt att avdra en tredjedel av den avskrivna anskaffningsutgiften av dataanläggningen. Skatteår 1988. D:2131/3/91 L:5010.

HFD 1992/4641 B 523

Den skattskyldige och hans make hade 30.12.1988 överlåtit sina aktier i ett bolag till ett annat bolag mot 55 555 600 marks köpesumma, av vilket belopp mannens andel var 55 000 044 mark. Enligt ett vilkor i köpet skulle köpesumman likväl justeras enligt förmögenheten i det sålda bolaget sedan de i köpebrevet avsedda bokslut hade blivit färdiga. Som slutlig köpesumma hade 30.3.1990 fastställts 68 555 600 mark, av vilket belopp mannens andel var 67 870 044 mark. Då eventuell förhöjning av köpesumman berodde på senare beloppet av förmögeheten i det sålda bolaget, kunde den skattskyldige beskattas under 1988 endast på grund av köpesumman som han fått under skatteåret. Skatteåret 1988. Omröstning 4-1.

HFD 1994/3007 B 519

Om jordbrukaren överlåter stenmaterial från lägenheten som han ägt i över 10 år antingen genom att han hyr ut ett stenbrottsområde eller att han säljer till det verksamhet bedrivande bolaget stenbrottet som han brutit, avförs som anskaffningsutgift för stenbrottet den del av stenbrottets ursprungliga anskaffningsutgift som motsvarar den under varje enskilt skatteår använda beståndsdelsmängden. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Skatteåret 1994. Omröstning 4-3.

HFD 1994/6179 B 551

I A Kb:s bokslut 31.3.1991 och 31.3.1992 hade i resultatregleringsskulder såsom räkenskapsperiodernas kostnader bokförts som ansvarig bolagsman B:s tantiem nämnda lönereserveringar på 60.000 mark för år 1991 och 80.000 mark för år 1992. De hade betalats till B i januari-mars de följande årena 1992 och 1993. B hade lyft från bolaget såsom privatuttag under räkenskapsperioden som upphört 31.3.1991 74.547 mark och under räkenskapsperioden som upphört 31.3.1991 118.000 mark. Bolaget hade inte ens påståtts ha ekonomiska svårigheter att betala tantiem till B. Det ansågs att B kunde lyfta dem redan vid tidpunkten för kostnadsföringar. Skyldigheten att betala förskottsinnehållning och skyldigheten att betala arbetsgivarens socialskyddsavgift hade uppkommit för bolaget redan då och inte först då tantiemen hade betalts till B. Löneutbetalningsår 1991. Löneutbetalningsår 1992.

HFD 2010/46 2010:2

A, som hade beskattats enligt inkomstskattelagen, hade hyrt ut en del av den bostadsbyggnad som hon ägde. I sin deklaration hade hon inte yrkat avdrag för avskrivning på byggnaden och inte heller meddelat att hon inte yrkade på avdrag för avskrivning. Då anskaffningsutgiften för en uthyrd byggnad är en utgift för inkomstens förvärvande och i inkomstskattelagen inte

har bestämts någon tid inom vilken ett yrkande om avdrag för avskrivning ska göras, och när hänsyn tas till att A inte är bokföringsskyldig för sin uthyrningsverksamhet, har ett yrkande om avdrag för avskrivning kunnat göras efter att beskattningen har slutförts. Skatteåren 2000-2004

HFD 2010/66 2010:624

A hade 19.3.2002 med ett dokument som hade benämnts som avtal om aktieköp avstått från sina tio aktier i B Ab så, att B Ab löste in från A fyra aktier och C Ab köpte de resterande sex aktierna. Då avtalet om aktieköpet undertecknades, betalade man till A 3 000 000 mark, av vilket belopp 2 000 000 mark betalades av B Ab och 1 000 000 mark av C Ab. Av den del av köpesumman som av 2 000 000 mark blev kvar som lån tog C Ab ett masskuldebrevslån från A genom ett skuldebrev som hade daterats 20.3.2002 . Lånet skulle återbetalas med halvårsvisa åtta rater om 250 000 mark så att den sista förfallodagen var 1.9.2006. Om masskuldebrevslånet eller en del därav inte hade betalts då lånetiden utgick, kunde masskuldebreven bytas helt eller delvis mot aktier i C Ab, tills lånekapitalet jämte dröjsmålsräntorna hade i sin helhet återbetalts. C Ab söktes 2.5.2006 i konkurs, som förföll i brist på tillgångar. Av masskuldebrevet var då ännu hälften, dvs. 168 187,95 euro (1 000 000 mark) obetald. A hade inte fått detta belopp. Till dessa delar var det inte frågan om bortfall av köpesumman, utan om värdeminskning som hänförde sig till ett värdepapper som hade fåtts som betalning mot köpesumman, vilket inte inverkade på beskattning av överlåtelsevinsten. Förlusten kunde således inte tas i beaktande då överlåtelsevinsten beräknades såsom en minskning om 840 939,70 euro (5 000 000 mark) av den totala köpesumman som hade överenskommits i avtalet om aktieköp. Skatteår 2002.

CSN 1975/262

Med stöd av ett domstolsutslag kunde man från en lön som erhållits retroaktivt för flera år avdra rättegångskostnaderna såvitt det i utslaget inte hade tilldömts ersättning för dem.

CSN 1984/612

CGR-revisorn A verkade utöver sin avlönade syssla såsom revisor i ett flertal olika samfund, av vilket han hade separat yrkesinkomst. År 1983 var intäkterna av revisorsverksamheten 48 000 mark. Dessutom erhöll han arvoden för föreläsningar och föredrag på olika kurser. Under 1983 var arvodena 9310 mark. För att kunna underlätta och påskynda sitt arbete som revisor och utöka kundtjänsten ämnade A inköpa som hjälpmedel en datoranläggning jämte textbehandlings- och multiplanprogram. Multiplanprogrammet skulle underlätta uppgörandet av olika ekonomiska planer. Textbehandlingsprogrammet skulle A använda vid utarbetandet av utlåtanden, brev och vid fakturering samt för att skriva föredrag och tidningsartiklar. Den privata användningen av anläggningen vore obefintlig. Till den del datorn utnyttjades för anskaffande av löneinkomster kunde apparatens anskaffningsutgift med stöd av 25 § 1 mom. IFSkL avdras genom årliga avskrivningar i enlighet med 28 § och 26 § 2 mom. IFSkL och till den del datorn användes för anskaffande av yrkesinkomster kunde anskaffningsutgiften avdras med stöd av 7 § och 8 § 2 punkten NärSkL genom årliga avskrivningar i enlighet med NärSkL 30 §. Skatteåren 1984 och 1985.

Beräkning av beskattningsbar inkomst

HFD 2001/3183

Pensionsinkomstavdraget görs enligt 100 och 101 § inkomstskattelagen från den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst, vid vars beräkning beaktas beloppet som av resultatet av den skattskyldiges näringsverksamhet fördelats till förvärvsinkomst. Enligt lagens 30 § 1 mom. beräknas den beskattningsbara inkomsten för fysiska personer separat i fråga om de olika skatteslagen. Resultatet av näringsverksamhet och jordbruk beräkas separat och beaktas efter avdragandet av förluster som fastställts för tidigare år såsom företagsinkomst som skall fördelas då den skattskyldiges förvärvsinkomst och kapitalinkomst beräknas. Enligt 3 mom. i samma paragraf nettoinkomsten beräknas genom att naturliga avdrag dras av från förvärvsinkomsten.

Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll förvaltningsrättens beslut, där personens pensionsinkomstavdrag hade beräknats så att från skatteårets näringsinkomst hade först dragits av

näringsverksamhetens förluster som fastställts för tidigare år och först det resterande beloppet hade indelats i kapitalinkomst och förvärvsinkomst som i sin tur inverkade på pensionsinkomstsavdraget.

KRINGGÅENDE AV SKATT

Hörande och bevisbörda

HFD 1999/4219

A Ab hade med sitt holländska dotterbolag ingått ett licensavtal, genom vilket moderbolaget hade till sitt dotterbolag överlåtit nyttjanderätten till ett varumärke. Det holländska bolaget betalade för nyttjanderätten i enlighet med avtalet årlig royalty till sitt moderbolag A Ab, som utgjorde två procent av koncernens nettoförsäljning. Det holländska dotterbolaget hade med koncernbolag ingått underlicensavtal, på basis av vilka koncernbolag betalade till det holländska bolaget årlig royalty om fem procent av sina nettoförsäljningar. A Ab hade årligen fått från sitt holländska dotterbolag förutom royalty även dividender. De sammanräknade royaltyn och dividender var under en femårsperiod nästan lika stora.

I samband med skatterevision ansågs, att royaltyavtalet mellan moderbolaget och det holländska dotterbolaget var inte marknadsbaserat utan berodde på undervärdering. Koncernens finska dotterbolag hade betalt royaltyn, vilka dessa hade dragit av såsom utgifter från sina beskattningsbara inkomster, för att det holländska dotterbolaget hade kunnat betala skattefria dividender till sitt moderbolag A Ab. Därför ansågs det i skatterevisionen att undervärdering hade uppenbarligen företagits därför, att man skulle kunna undgå skattebetalning.

Det bestämdes i länsrätten att till A Ab:s inkomst skulle med stöd av 56 och 73 § beskattningslagen läggas 5 000 000 mark av dividender som det holländska dotterbolaget betalt. Det holländska dotterbolagets inkomster hade nästan helt och hållet bestått av royaltyn på grund av licensavtal. Det ansågs, att A Ab hade kommit överens med det holländska dotterbolaget om ekonomiska villkor, som avvek från det vad som mellan två från varandra oberoende företag skulle ha överenskommits. Länsrättens beslut ändrades inte i högsta förvaltningsdomstolen, som dessutom motiverade sitt utslag med att bolaget inte hade uppvisat tillräcklig utredning om de godtagbara faktorer som inverkade på skillnaden mellan royaltyn som det holländska bolaget fått och som det betalt till sitt moderbolag. Skatteår 1995. Omröstning 3-2.

Donation och försäljning

HFD 1999/2078

Makar, som inte tidigare ägt skog, hade 18.2.1996 såsom gåva fått från hustruns föräldrar ett outbrutet skogsområde om 10,17 hektar, för vilket område man hade verkställt beskattningen i gåvogivarnas beskattningar enligt arealen. Brukningsenheten, som bestod av sagda område och av vissa andra lägenheter och omfattade 34,3 hektar skog och 27,4 hektar åker samt byggnader och lösöre, hade makarna 26.4.1996 köpt från hustruns föräldrar genom ett generationsväxlingsköp. Gåvan ansågs ha givits i omständigheter som avses i 28 § lagen om beskattningsförfarande endast därför, att man i mottagarnas beskattning kunde tillämpa det arealbaserade skogsskattesystemet på den intäkt av skog som hade fåtts i samband med generationsväxlingsköpet. På den inkomst som makarna fått av skogsbruket skulle således inkomstskattelagens bestämmelser om beskattning av inkomst av virkesförsäljning tillämpas. Skatteår 1996.

Kringgående av beskattning av försäljningsvinster

HFD 2004:8, 2004/178

A hade under skatteåret fått en överlåtelsevinst om 2 211 541 mark, från vilket belopp han hade i beskattningen dragit av överlåtelseförlusten om 1 994 502 mark som förorsakats av överlåtelse av X Ab:s aktier. Överlåtelseförlusten hade uppkommit på grund av att A hade 22.12.1998 genom förmedling av Y -bankens mäklare mot 1 349 120 mark sålt 52 700 st aktier i X Ab till Y -banken, vilka aktier han skaffat mot 3 331 110 mark. Då A likväl hade under samma dag köpt från Y -banken på samma sätt genom förmedling av Y -bankens mäklare 52 700 st aktier i X Ab mot 1 349 120 mark, ansågs det att han hade genomfört affären i den avsikt att han skulle få tillgodoräkna sig det i 50 § inkomstskattelagen avsedda avdragbara överlå-

telseförlusten och skulle således befrias från skatt. A kunde inte från sin överlåtelsevinst dra av överlåtelseförlusten som han yrkade på. Skatteår 1998.

HFD 2009/1948 HFD:2009:53

Person A hade 17.3.2003 via en banktjänst på internet sålt 2 000 st aktier i X Abp och 500 st aktier i Y Abp. Följande dag hade A återköpt ett lika stort antal av aktier i A Abp och i Y Abp mot en köpesumma som var större än försäljningspriset. Aktierna var börsaktier, vilkas teckning skulle tecknas. Förlusten som förorsakats A för försäljning av aktierna kunde utan hinder av bestämmelserna i 28 § i lagen om beskattningsförfarande dras av från de överlåtelsevinster som A hade fått och som i huvudsak hade uppkommit av vinst för en fastighetsöverlåtelse som A hade fått 28.4.2003. Skatteåret 2003.

Spridning av förmögenhet

HFD 1959/7098 II 467

Sedan skattskyldig år 1955 skänkt sina tre minderåriga barn ettvart 1000 st. aktier i ett visst bolag på villkor, att barnen erhöll äganderätten till sagda aktier först sedan gåvogivaren avlidit, och att gåvogivaren sålunda var berättigad att under sin livstid, utan redovisningsskyldighet, erhålla aktiernas eller de nya aktiers, som tilläventyrs emitterades i deras ställe, hade avkastning, samt att han jämväl var berättigad att under sin livstid använda alla bolagsmannarättigheter, som baserade sig på aktierna. HFD ansåg att gåvoåtgärderna vidtagits uppenbarligen i avsikt att undgå skatt, och att ifrågavarande aktier sålunda (med stöd av IFL 95 § 2 mom.) borde anses vara gåvogivarens skattepliktiga tillgångar. Skatteåret 1955.

HFD 1961/3473 I 18

Personen som hade skänkt aktierna som han ägt en kortare tid än fem år till sitt barn som tillsammans med fyra andra ägare till bolagets aktier samma år hade fått bolagets aktier såsom gåva från sina föräldrar, hade ansetts ha erhållit tillfällig försäljningsvinst vid försäljningen av aktierna. Beloppet av aktierna skulle värderas med stöd av 95 § 2 mom. IFL. Plenum. Omröstning 16-14. Skatteåret 1957.

HFD 1973/832 II 567

K hade 5.9.1966 till ett pris på 47.500 mark i staden O köpt tre tomter bredvid varandra för att han enligt sin anmälan ville för sig själv och sin familj bygga en bostad på tomterna. Efter att K hade kommit på andra tankar hade han 15.12.1967 skänkt tomterna till sina tre barn, en tomt till varje barn, samt 15.7.1969 tillsammans med sin hustru som sina barns lagbestämda förmyndare till ett bostadsaktiebolags, som skall grundas, räkning sålt lägenheterna till en person till ett pris på 90.000 mk. Förmynderskapsdomstolen hade senare godkänt köpet. Gåvobeskattningen hade verkställts. K hade i sitt eget namn år 1968 vidtagit åtgärder för att öka lägenheternas byggnadsrätt och för att stadsplaneändringen skulle vara möjlig. K hade 14.9.1966 beviljats ett LÅN PÅ 40.000 MARK FRÅN BANKEN för köpet av tomterna. Han hade år 1967 betalat 14.000 mark av detta lån och år 1968 2.000 mark. K:s tre barn hade år 1969 betalat 40.000 mark i amorteringar av skulder, med andra ord hela den skuld som K hade erhållit för köpet av tomterna 14.9.1966. Det ansågs att gåvan hade givits sådan juridisk form som inte motsvarade sakens natur och gåvan givits i avsikt att befria sig från skatten. Skatteåret 1969.

HFD 1976/2974

Skattskyldig som hade sju myndiga barn hade våren 1971 uppdragit åt honom att utreda sin egendom och överföra den till barnen. Enligt advokatens skiftesplan hade han med 25.8.1972 och 28.8.1972 uppdaterade gåvobrev skänkt bostadsaktierna av sitt hem, sin andel, 4/5 av en handelsrörelse som bedrivits som öppet bolag samt 39/40 av bostads- och affärsfastighet i centrumet av staden T, av vilken han åren 1965 och 1966 hade köpt 29/100 och av vilken ett av barnen förut ägde 1/40. Oskiftade hade lämnats bland annat två fastigheter som den skattskyldige ägt i staden L och aktierna av H Ab, av vilka två barn som deltagit i den skattskyldiges rörelseverksamhet skulle få sin andel med testamente efter att den skattskyldige avlidit. Till de skänkta fastighetsandelarnas del verkställdes gåvobeskattningen 26.10.1972 för beskattningsvärdet, 265.139 mark, som betraktas såsom gängse värde. Barnen sålde 21.11.1972 hela fast-

igheten till en byggnadsrörelse till ett köpepris av 1.700.000 mark. Det ansågs, att gåvan uppenbarligen inte hade givits i avsikt att befria sig från skatten till de fastigheters del som den skattskyldige anskaffat sig mot vederlag åren 1965 och 1966 mot vederlag. Skatteåret 1972.

HFD 1979/1281 II 505

Hyresinkomst som den skattskyldige erhöll av lägenheter vilka han besatt med stöd av bostadsaktier, som han ägde, var hans skattepliktiga inkomst. Att han för vissa år donerat avkastningen av förmögenheten åt sina barn befriade honom inte från den inkomstskatt, som motsvarade avkastningen. Skatteåret 1975.

HFD 1982/2804

Den skattskyldige hade varit grundardelägare i bostadsab och skänkt aktier av ifrågavarande bolag till sin dotter, som i sin tur hade bytt aktierna ut mot en egnahemshustomt för att hon skulle bygga ett egnahemshus för sin egen användning på tomten. Det ansågs att åtgärden inte hade givits sådan juridisk form som inte motsvarade sakens egentliga natur och överlåtelsen av aktierna mot vederlag kunde således inte anses ha skett för den skattskyldiges räkning. Den skattskyldige kunde inte heller på annan grund beskattas för inkomsten som erhållits från försäljningen av aktier. Från skattefria inkomster avskrevs därför vinsten, som erhållits från försäljning av aktierna. Skatteåret 1976.

HFD 1984/5293 II 609

N.N. hade verkat som grundande entreprenör för bostadsbolag och efter det verksamheten upphört hade han i sin ägo aktier i de bolag han varit entreprenör för. Han hade 30.12.1975 donerat 3/4 av aktier vilka berättigade till besittning av en affärslägenhet åt sina fem barnbarn och resten m.a.o. 1/4 åt sin dotter 7.5.1979. Därtill hade han åt sin son 10.11.1978 donerat aktier, vilka berättigade till besittning av en liten bostadslägenhet. Gåvotagarna sålde affärslägenhetsaktierna 9.12.1980 och sonen sålde de aktier han fått 29.8.1980. Den sistnämnda försäljningen förklarades ha skett för att sonen i slutet av 1980 flyttat utomlands. HFD fann, med beaktande av tiden mellan donationerna och försäljningarna och den utredning som förebragts om orsakerna till försäljningen, att donationerna inte på sådant sätt varit knutna till försäljningen av aktierna, att dessa skulle ha skett för N.N:s räkning. Han kunde sålunda inte med stöd av 56 § beskattningslagen beskattas för inkomsten av aktiernas överlåtelse. Skatteåret 1980.

HFD 1985/3467

Den ansvarige bolagsmannen i ett kommanditbolag som idkade byggnadsrörelse hade 1.1.1978 ur rörelsen uttagit åt sig själv en servicestationsfastighet och gett den i gåva till sin son 11.1.1978. Sonen hade sålt fastigheten vidare 18.1.1979 till ett oljebolag som sedan år 1967 hade hyrt den och som enligt hyresavtalet haft förköpsrätt till den. Det ansågs att gåvan uppenbarligen givits i syfte att nå befrielse från skatt. Då de på fastigheten belägna servicestationsbyggnaderna som bolaget byggt ansågs ha hört till byggnadsrörelsens omsättningstillgångar, utgjorde överlåtelsepriset bolagets skattepliktiga inkomst för år 1979. Skatteåret 1979.

HFD 1986/5252 II 572

Idkare av privatrörelse hade 1.11.1981 grundat ett kommanditbolag och överfört sin affärsförmögenhet i det genom att han hade i sitt ägo innehållit en servicestationsfastighet som använts av rörelsen, vars balansvärde i detta fall hade varit 274.071 mk och som fortfarande mot hyra hade kvarblivit i användningen av den rörelseverksamhet som bolaget fortsatt. Bolaget hade dock inte månatligen betalat avtalad hyra, utan den hade antecknats som resultatregleringsskuld. De direkta utgifterna för fastigheten hade enligt sedvanlig praxis antecknats som kostnad för rörelsen före bolagets grundande. Ägaren hade 29.3.1983 sålt fastigheten till bolaget till ett köpepris av 665.000 mk som erlagts med banklån. Köpebrevet hade deponerats i samma bank. Det ansågs med beaktande av förhållandena att åtgärden hade givits sådan juridisk form som inte motsvarade sakens egentliga natur och avsikt. Avskrivningar för byggnaden ansågs inte såsom bolagets avdragbara utgifter till den del de översteg avskrivningarna som beräknats vid grundande av ett kb med balansvärde, inte heller räntorna på ett lån som upptagits för betalning av köpepris till den del

som överstiger 10.000 mk eller kostnaderna. Skatteåret 1983. Omröstning 3-2.

Mellanöverlåtelser till eget bolag

HFD 1983/5636 II 578

Den skattskyldige hade år 1970 köpt en lägenhet till ett pris av 40 746 mk. Han sålde lägenheten till bolaget 24.6.1974 med 30 000 mk. Den skattskyldige ägde 178 av bolagets 280 aktier. Bolaget sålde i sin tur lägenheten vidare med 106 900 mk 25.6.1974. Beskattningsbar inkomst kvarblev inte i bolaget trots tillfällig försäljningsvinst. Då överlåtelsen av lägenheten till bolaget inte motsvarade sakens egentliga natur eller avsikt, utan försäljningen hade uppenbarligen skett i avsikt att den skattskyldige skulle befria sig från skatten, skulle försäljningsvinsten räknas till den skattepliktiga inkomsten av en skattskyldig som var huvuddelägare i bolaget. Vid beräkning av vinstbelopp ansågs försäljningspriset vara 106 900 mk och anskaffningspriset 40 746 mk. Skatteåret 1974.

HFD 1983/5636 II 578

Tillfällig försäljningsvinst, som erhållits från försäljningen av bolagets lägenhet, hade med stöd av 56 § beskattningsL räknats till inkomsten av den skattskyldige som var huvuddelägare i bolaget. Den skattskyldige hade i sina ordinarie besvär påyrkat att försäljningsvinsten nedsätts med beloppet av vissa försäljningskostnader. Länsrätten hade förkastat besvären. Yrkandet på avlägsnande av försäljningsvinst, som framställts med grundbesvär, på grund av att 56 § beskattningslagen inte kunde tillämpas på försäljningen av lägenheten och att vinsten således inte alls kunde räknas till den skattskyldiges inkomst skulle prövas utan att tidigare utslag hindrar detta. Skatteåret 1974.

HFD 1991/3372

De skattskyldiga makarna ägde en fastighet och en aktielägenhet. För de hyresinkomsters del som kom från dessa verkställdes beskattningen för 1984 i enlighet med skattedeklarationen. Makarna hade 1984 hyrt ut fastigheten och lägenheten till ett aktiebolag de bildat. Aktiebolaget hade igen hyrt ut fastigheten till ett betydligt högre pris. Aktiebolaget gav sin första skattedeklaration för en räkenskapsperiod som upphört 31.3.1985, varvid skattenämnden fick kännedom om förfarandet. Bolagets och makarnas beskattning för skatteåret 1985 verkställdes dock i enlighet med skattedeklarationerna, men då stats- och kommunalombudet besvärat sig över den för 1985 verkställda beskattningen hade länsstyrelsen i sitt 12.1.1988 givna beslut som HFD senare fastställde, ändrat bolagets och makarnas beskattning för 1985 så att de hyresinkomster makarna i bolagets namn erhållit för den uthyrda fastigheten och aktielägenheten med tillämpande av 56 § be-skattningslagen i sin helhet ansågs vara makarnas skattepliktiga inkomst. På basis av länsrättens beslut rättade skattenämnden med stöd av 100 a § 1 mom. beskattningslagen även makarnas beskattning för 1984. Då makarnas beskattning inte med det av länsrätten givna beslutet för skatteåret 1985 ändrats så att detta på sätt som avses i detta lagrum inverkade på beskattningen för ett annat skatteår, upphävdes den skatterättelse som gällde skatteåret 1984. Omröstning 4-1.

HFD 1993/187 B 525

Den skattskyldige sålde aktierna som han ägt en kortare tid än fem år till ett köpepris av 13.000 mark till bolaget, vars aktiestock han ägde med sin äkta man. Köpepriset var detsamma, med vilket den skattskyldige hade köpt aktierna samma år. Bolaget sålde aktierna vidare under samma skatteår med en 8.936 marks försäljningsvinst från dem. Den skattskyldige ansågs ha sålt aktierna till bolaget under gängse pris uppenbarligen i avsikt att befria den skattskyldige från skatten. Skatteåret 1988.

Hur köpepriset fördelas

HFD 1974/2430 II 529

Jordbrukare hade med ett köp 24.9.1971 sålt sin lägenhet till sin son. Han hade därefter 10.1.1972 till samma köpare sålt lantbruksinventarierna som var belägna på lägenheten. Då jordbrukaren inte hade ansett det vara sannolikt att köpet av lösegendomen hade överförts till följande år av sådana anledningar som är oberoende av beskattningen och överföringen av köpet skulle anses ha skett i avsikt att befria sig från skatten, ansåg HFD att det vid beskattningen skulle förfaras som om köpet skulle ha skett

redan år 1971. Skatteåret 1971. Omröstning 3-1.

HFD 1976/4169

Moderbolaget hade fått förhandsbesked om att det inte skall beskattas, om det säljer aktierna av ett bostadsaktiebolag som det ägt längre än 5 år. Moderbolaget och dess två dotterbolag, vilka (de sistnämnda) hade ägt aktierna av samma bostadsaktiebolag under 5 år, sålde med samma köpebrev bolagens aktier till samma köpare till ett pris av 1.990.000 mark. Moderbolaget förklarade i en utredning, som skatteverket begärt att detta pris har fördelat sig så att dess del av köpepriset blev 1.990.074,20 mark, då dotterbolagens aktier hade sålts till bokföringsvärdena enligt deras anskaffningspriser, dvs. till köpepriserna av 24.288 mark och 56.637,80 mark. Köpepriset fördelade sig enligt köparens stämpelskatteuträkningar på det sättet att moderbolagets andel av köpepriset var 1.821.615,30 mark och dotterbolagens andelar 30.615,40 mark och 137.769,30 mark. Det ansågs att till inkomsten av moderbolaget skulle enligt stadgandena av 56 § beskattningslagen läggas 87.458,90 mark. Skatteåret 1969.

HFD 1979/321 II 547

Delägarna i dödsbo sålde en jordlägenhet för 425 000 mark. Samma dag verkställde de arvsskifte. De delägare, som vid skiftet erhållit lantbrukslösöret sålde följande dag detta lösöre för 150 000 mark åt samma person som köpt lägenheten. Arvsskiftet motsvarade inte sakens egentliga natur och syftemål. Inkomsten av försäljningen av lantbrukslösöret betraktades som dödsboets lantbruksinkomst. Skatteåret 1972. GårdsSkL 5 § och BeskattningsL 56 §.

HFD 1979/4998 II 551

Den skattskyldige, som hade sålt sin gårdsbruksenhet till sin son, hade med ett särskilt avtal som förskott å arv överlåtit husdjuren på lägenheten samt spannmålet till sina döttrar. Döttrarna hade sålt husdjuren till en djurförmedlingsrörelse, från vilken sonen hade köpt en del av husdjuren med ett djurkreditavtal. Värdet av husdjuren och spannmålet betraktades som den skatskyldiges skattepliktiga jordbruksinkomst. Skatteåret 1975.

HFD 1979/5294 II 552

Jordbrukare hade köpt lägenheten från sina föräldrar. Det hade överenskommits i köpebrevet, vilken andel av köpepriset som hänförde sig till lantbruksbyggnader, täckdiken och bevattningsanläggningen på lägenheten. Då förhållandet av de olika värdena av fastighetens beståndsdelar väsentligt avvek sig från förhållandet av beståndsdelarnas verkliga gängse värden, hade skattenämnden rätt att utan tillämpning av 56 § beskattningsL fastställa anskaffningsutgifterna genom att fördela lägenhetens totala köpepris i förhållandet av beskattningsvärdena. Skatteåret 1976.

HFD 1992/2032 B 524

Skattskyldig hade tillsammans med sin bror 3.11.1987 sålt av lägenheten som dessa tillsammans skaffat genom köp och förvaltat sedan 1977 ett ca 12 hektar stort oavbrutet område mot 4 000 000 marks köpesumma och 26.1.1988 ett ca 8 hektar stort oavbrutet område mot 1 500 000 marks köpesumma. I nämnda köp var köparen ett sedermera grundat bolag, vars aktiekapital ägdes av den skattskyldige och dennes bror hälften båda. De sålda outbrutna områdena bildade tillsammans ett område, som de skattskyldiga hade redan tidigare hyrt ut till en utomstående person för upptagning av marksubstans. Vid verkställandet av beskattningen för 1988 skattenämnden ansåg, att fördelningen av köp på outbrutna områden på två år svarade inte ärendets egentliga natur eller avsikt och att nämnda arrangemang skulle anses ha företagits uppenbarligen i avsikt att undgå skatt. Skattenämnden ansåg att dessa köp bildade en köp och beskattade den skattskyldige med beaktande av den sammanräknade köpesumman för vinst för överlåtelse av egendom. Länsrätten förkastade den sökandes besvär. HFD ansåg, att skattenämnden var berättigad att beskatta den skattskyldige med beaktande av sammanräknade köpesummor på ifrågavarande köp för vinst för överlåtelse av egendom och då förutsättningarna för beskattning för överlåtelsevinst hade uppfyllts först i samband med köpet som ingåtts 26.1.1988 skulle överlåtelsevinsten, vars belopp inte hade fastställts för högt, med stöd av 56 § beskattningslagen betraktas som inkomst för 1988. Omröst-

ning 4-3. Minoriteten ansåg, att rättelsen kunde inte göras i samband med beskattningen för 1988.

HFD 1992/3309 B 521

Bland tillgångar i oskiftat dödsbo beträffande en person som avlidit under 1977 hade hört bl.a. en tomt och på den belägna byggnader. Av rådstuvurätten utsett boskiftesman hade 16.3.1987 förrättat i boet ett delvist boskifte, där nämnda tomten jämte därpå belägna byggnader hade fördelats på dödsboets delägare i enlighet med andelar som dessa ägde i dödsboet. Delägarna hade genom köpekontrakt som undertecknades 17.3.1987 sålt nämnda fastigheten. Dödsboets övriga egendom skiftades genom arvskiftes-handlingen som undertecknades 29.12.1988.

Vid beskattningens verkställande betraktades vinst för överlåtelse av egendom som fåtts av överlåtelsen av fastigheten som inkomst för dödsboets delägare. I sitt besvär hos länsrätten yrkade länsskatteverket på, att vinsten för egendomsöverlåtelsen skulle betraktas som inkomst för dödsboet och inte som inkomst för dödsboets delägare, eftersom vid delvis skifte av egendom hade avsikten inte varit att fördela ägandeförhållande till fastigheten utan försäljningspriset som fås av fastighetsköp varom redan överenskommits. Länsrätten förkastade besvären, eftersom vid fördelningen på delägarna av egendom som hörde till dödsboet enligt andelar som dessa hade i dödsboet var inte fråga om sådant i 56 § beskattningslagen avsett åtgärd, på grund av vilket beskattningen skulle verkställas som om dödsboet hade sålt fastigheten. Sedan granskningsombudet hade anfört besvär över länsrättens beslut HFD vidmakthöll länsrättens beslut. Skatteåret 1987.

HFD 1995/4165 B 527

Den skattskyldige hade sålt hela aktiestocken i ett aktiebolag som han ägde till samma köpare genom tre olika affärer så, att åtta aktier såldes 29.6.1990 för 1.000.000 mark, två aktier 29.12.1990 för 630.000 mark och fem aktier 18.2.1991 för 2.000.000 mark. I beskattningen som verkställdes för skatteåret 1990 hade ett belopp på 242.00 mark betraktats som skattepliktig inkomst i form av vinst på överlåtelse av egendom enligt 69 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen när 40 % av den summa med vilken vinsten överskred 210.000 mark räknades som skattepliktig.

Överlåtelsen av aktiestocken genom tre olika affärer som spreds på två olika skatteår motsvarade inte sakens egentliga natur och syfte, utan arrangemanget hade uppenbart ordnats i syfte att undgå skatt. Då det måste anses att avtal om överlåtelse av aktiestocken hade ingåtts redan 1990, skulle man när överlåtelsevinsten fastställdes inte dra av ett belopp på 220.000 mark som enligt 69 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen var skattefritt i beskattningen som verkställdes för skatteåret 1991. Överlåtelsevinster som skatteåret 1991 skulle räknas som skattepliktig inkomst, skulle också i övrigt än för den skattefria delen på 210.000 mark av vinsten beräknas enligt 69 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen, sådant stadgandet lydde i den form (1335/89) som skulle tillämpas i beskattningen för 1990, och den skattepliktiga inkomsten var inte 50 utan 40 % av vinsten. Skatteåret 1991. Omröstning 3-2.

Arrangemang mellan bostadsbolag och delägare

HFD 1980/4461 II 510

Fast alla bostadsaktiebolagets inkomster av tomtförsäljning enligt överenskommelsen mellan bostadsaktiebolaget som äger och säljer tomter och dess huvuddelägare tillföll regional byggherre som svarade för alla kostnader för bostadsaktiebolagets verksamhet, beskattades försäljningsinkomsterna som bostadsaktiebolagets inkomster. Skatteåret 1974.

HFD 1983/4660

Banken hade sålt affärs- och bostadsbyggnaden som varit till hälften investeringstillgångar och till hälften anläggningstillgångar, till ett bostadsaktiebolag som den grundat och vars aktiestock den ägde, till byggnadens bokföringsvärde 303 238 mk. Byggnadens beskattningsvärde för föregående året var 648 000 mk. HFD ansåg att överlåtelsepriset hade förordnats som mindre än byggnadens gängse värde för undvikande av skatt och att skattenämnden hade således haft rätt att såsom överlåtelsevinst av den byggnadshalva, som skall räknas till byggnadens investeringstillgångar, lägga till bankens inkomst hälften

av skillnaden mellan beskattningsvärdet som skall anses som gängse värde av hela byggnaden och byggnadens bokföringsvärde. Skatteåret 1977. På samma sätt HFD D:1330/12/82.

HFD 1990/709 B 558

En bankdirektör och hans hustru köpte 15.9.1983 i ett fastighetsaktiebolag aktier som berättigade till besittning av en kontorslokal om 78 kvadratmeter. Anskaffningspriset för bostaden var 71 392 mark och till lokalen hänförde sig en andel på 248 408 mark i bolagets lån. Med beaktande av bankdirektörens ställning i den bank som var grundande delägare i fastighetsaktiebolaget och att bankdirektören hade suttit i fastighetsaktiebolagets styrelse sedan det bildades och att lånen hade hänfört sig endast till en del av lokalerna, bland annat bankdirektörens och hans hustrus lokal, ansågs det att ifrågavarande arrangemang hade vidtagits för makarnas del uppenbart i avsikt att uppnå befrielse från skatt. De låneamorteringar som makarna betalt såsom ingående i bolagsvederlaget kunde således inte dras av från hyresinkomsten av lokalen. Skatteåret 1985.

HFD 1991/2274

Hela aktiestocket av fastighetsaktiebolaget A ägdes av en bank och den verkställande direktören av banken var verksam som A-bolagets verkställande direktör. A-bolaget köpte en fastighet för räkning av Fastighetsaktiebolag et B som grundats år 1985 till ett köpepris av 6,8 miljoner mark. A-bolaget var den enda aktieägaren av B-bolaget och den verkställande direktören av banken var också verksam som ordförande av B-bolaget. Samma bank beviljade B-bolaget ett lån på 6 miljoner mark och bolagets eget kapital var 800 000 mk. Hyresavkastningen som A-bolaget fick genom att det hyrde ut lägenheter av B-bolaget utgjorde 363 000 mk, driftsvederlagen som A-bolaget betalat 59 832 mk och finansieringsvederlagen 1 067 004 mk. Uthyrningen avkastade således en förlust på 763 836 mk. När man beaktade sambandet mellan intressena av B-bolaget, A-bolaget och banken samt annan utredning om saken, ansåg man att det hade vidtagits åtgärder tydligen i syfte att bli befriad från skatt. Med tanke på detta och med beaktande förhållandet mellan hyresavkastningen och erlagda aktievederlag ansågs det att finansieringsvederlaget som A-bolaget hade erlagt till den del som de översteg det belopp som B-bolaget behövde för att det kunde täcka räntekostnader och övriga sedvanliga finansieringsutgifter, var inte avdragsgilla kostnader för inkomstens förvärvande som skulle ansluta sig till uthyrningsverksamheten av A-bolaget. Finansieringsvederlag som inte kan avdras uppskattades utgöra 760 000 mark. Skatteår 1986.

HFD 1991/2275

Skattskyldige fick på basen av ägandet av ett fastighets-aktiebolag avdra finansieringsvederlag från hyresinkomster som han erhöll från lägenheterna som han besatt, när dessa finansieringsvederlag inte fonderades i aktiebolaget utan de beaktades som intäkt. Med beaktande också att finansieringsvederlag i främsta rummet uppbars för att de skulle täcka fastighetsaktiebolagets ränte- och motsvarande finansieringsutgifter och att uthyrningsverksamheten av ifrågavarande lägenheter var vinstgivande, ansåg högsta förvaltningsdomstolen på basen av dessa grunder och de grunder som nämns i centralskattenämndens beslut att den skattskyldige hade rätt att avdra finansieringsvederlagen från hyresinkomsterna som erhålls från dessa. Förhandsuppgift. Skatteår 1990. Omröstning 3-1-1.

HFD 1993/188 B 526

Då den skattskyldige till underpris sålde tomten till aktiebolaget som han grundat och på aktiebolagets uppdrag på tomten byggdes en bostadsbyggnad som kom att vara i den skattskyldiges användning, kunde vid bestämning av tillfällig försäljningsvinst såsom överlåtelsepris av tomten inte användas ett sådant gängse pris av tomten som är större än köpepriset. Skatteåret 1988. Omröstning 4-1.

HFD 1993/5074 B 541

X Kb, i vilket A var ansvarig bolagsman, hade från A:s make B köpt Y Ab:s aktier för ett bolags (Z Ab) räkning, vars aktiestock X Kb anskaffade senare. Fast det vid köpet avtalade vederlaget understeg det gängse priset på det sättet som avses i 18 § 3 mom. lagen om skatt på arv och gåva, fick Z Ab inte någon skattepliktig gåva, eftersom den vederlagsfria förmånen var kapi-

talinvestering som B erlagt för A:s räkning. Omröstning 4-1.

HFD 1993/5479 B 519

Skattskyldig A hade anskaffat sig fastighetsaktiebolagets aktier under skatteåret. Aktierna berättigade till besittningen av en industri- och förrådsbyggnad. Köpepriset av aktierna hade enligt köpebrevet varit 76.000 mk och skulden som belastat lägenheten 2.687.254 mk. A hade till bolaget erlagt 466.080,35 mk i vederlag, varav driftsvederlaget utgjorde 11.255,40 mk och kapitalvederlaget 454.824,95 mk. Kapitalvederlaget hade inte fonderats, utan bolaget hade inkomstfört vederlaget i sin helhet. A hade erhållit 47.314 mk i hyra för lägenheten. Den andel av fastighetsaktiebolagets skulder, som hänförde sig till aktierna som A köpt, var ovanligt stor jämfört med köpepriset som erlagts för aktierna samt jämfört med andra skuldandelar som hänförde sig till samma bolags aktier. Uthyrningsverksamheten, som A bedrivit, hade efter avdragandet av bolagsvederlagen till denna del avkastat ett underskott på 418.766 mk. Den faktiskt erlagda andelen av anskaffningspriset på fastighetsaktiebolagets aktier, som anskaffats under skatteåret, var således i form av kapitalvederlag. Med beaktande av 56 § beskattningslagen kunde de betalda kapitalvederlagen inte under dessa förhållanden avdras från A:s personliga inkomst som utgifter för förvärvande av inkomst i anslutning till uthyrningsverksamheten till den del som vederlagen översteg beloppet som behövs för täckande av ränteutgifterna för fastighetsaktiebolaget och övriga sedvanliga finansieringsutgifter. Skatteåret 1988. Omröstning 5-2.

HFD 1993/5480 B 520

Skattskyldig A hade under skatteåret anskaffat fastighetsaktiebolagets aktier till ett köpepris av 1.560.262 mk. 11.490.250 mk:s andel av bolagets skulder hade hänfört sig till aktierna. A hade betalat 7.359.132 mk i bolagsvederlag för aktier motsvarande lägenheter och bilplatser. I bolagsvederlaget hade enligt fastighetsbolagets bevis ingått både kostnaderna för skötseln av lägenheten och kostnaderna för skuldandelen. Bolaget hade inkomstfört bolagsvederlagen helt. A hade erhållit 555.927 mk i hyra för lägenheten och bilplatserna. Den andel av fastighetsaktiebolagets skulder, som hänförde sig till aktierna som A köpt, var ovanligt stor jämfört med det erlagda köpepriset av aktierna och andra skuldandelar som hänförde sig till andra aktier av samma bolag. Uthyrningsverksamheten som A bedrivit hade efter avdragandet av bolagsvederlagen till denna del avkastat ett underskott på 6.803.205 mk. I form av finansieringsvederlag hade således faktiskt betalats en del av anskaffningspriset på fastighetsaktiebolagets aktier som anskaffats under skatteåret. De betalda finansieringsvederlagen kunde inte med beaktande av 56 § beskattningslagen avdras från A:s personliga inkomst som utgifter för förvärvande av inkomst som hänför sig till uthyrningsverksamheten till den 6.229.800 mk:s del, för vilken vederlagen hade använts till amortering av A:s andel av fastighetsaktiebolagets skulder. Skatteåret 1989. Omröstning 5-2.

HFD 1994/5408 B 508

Byggherrebolaget ägde aktiestocket av det ömsesidiga fastighetsaktiebolaget som det grundat. Fastighetsbolagets aktiekapital var 1.000.000 mark, byggnadsfondens 3.224.628 mark samt lånet från byggherrebolaget 11.000.000 mark samt övriga lån 3.000.000 mark. Byggherrebolaget hade erlagt 2,2 miljoner mark per år såsom finansieringsvederlag till fastighetsbolaget och erhållit närmast motsvarande belopp av hyresinkomster från lägenheterna. Länsrätten ansåg på skattetagarnas besvär att lånens amorteringsandel av finansieringsvederlagen var icke avdragbar på basis av 56 § beskattningslagen. Med beaktande av att fastighetsaktiebolagens grundande anslöt sig till byggherrebolagets bransch, utredningen om orsakerna till och sätten för förverkligande av finansieringen, beloppet av hyresinkomsterna samt att fastighetsbolaget inkomstförde finansieringsvederlagen, ansåg HFD att byggherrebolaget har rätt att avdra de finansieringsvederlag som det erlagt även i fråga om lånens amorteringsandelar. Skatteår 1989 och skatteår 1990.

HFD 1995/4228 B 521

A hade 31.10.1990 förvärvat aktierna i Fastighets Ab B som berättigade till besittning av en affärslokal på 36,5 kvadratmeter för 130.000

mark. Av Fastighets Ab B:s skulder hänförde sig 600.000 till dessa aktier. A hade till fastighetsbolaget avkortat sin andel i bolagsskulden med 500.000 mark 7.12.1990 och med 100.000 mark 2.1.1991 och fastighetsbolaget hade inkomstfört betalningarna som kapitalvederlag. A drog från sina hyresinkomster för affärslokalen av också de avkortningar på bolagsskulden som han hade betalat till fastighetsbolaget och förhyrningen kom då att år 1990 visa underskott på 509.133 mark och år 1991 på 33.605 mark. Länsrätten ansåg med anledning av stats- och kommunalombudets besvär att den andel av bolagsskulden som hänförts till de aktier som A ägde var ovanligt stor i relation till köpesumman för aktierna. En del av anskaffningspriset för aktierna hade således de facto betalats i form av bolagsvederlag. Eftersom åtgärderna uppenbarligen vidtagits i avsikt att undgå skatt, kunde finansieringsvederlagen inte till den del de överskred det belopp som behövdes för att täcka Fastighets Ab B:s räntekostnader och andra sedvanliga finansieringskostnader dras av från A:s personliga inkomst som utgifter för förvärvande av inkomst i samband med hyresverksamheten. Länsrätten tog som första instans inte upp ärendet om hur A:s beskattning skulle rättas för avgörande, utan upphävde A:s beskattning och återbördade ärendena till skattebyrån för ny behandling. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg med anledning av A:s besvär att länsrätten efter ombudets besvär hade kunnat upphäva A:s beskattning och återsända ärendet för utredning av frågan om vilken del av de betalda kapitalvederlagen som eventuellt var en post som kunde jämställas med en icke avdragsgill kapitalplacering. I den nya behandlingen av ärendet skulle man ta hänsyn till att A dessutom då han ägde aktier i fastighetsbolaget, till den del som hänförde sig till lägenheten som han besatt, från de kapitalvederlag som han hade betalat under de båda skatteåren, såsom utgift för förvärv och bevarande av inkomt i anslutning till hyresverksamheten hade rätt att dra av den del som fastighetsbolaget för det år kapitalvederlagen influtit hade använt till betalning av låneamorteringar motsvarande sedvanliga avskrivningar på bolagets anläggningstillgångar. Skatteåret 1990. Skatteåret 1991. Omröstning 6-1.

HFD 1996/2621

Banken hade 20.12.1988 mot en köpesumma om 12 200 000 överlåtit sitt huvudkontorsbyggnad, som huvudsakligen varit i eget bruk, till ett fastighetsbolag A som banken ägde helt (bolagisering). Fastighetsbolaget hade betalt 2,2 miljoner mark av köpesumman med sitt aktiekapital. Resterande 10 miljoner mark hade fastighetsbolaget betalt så, att fastighetsbolaget hade fått kredit från banken genom ett masskuldebrevslån som fastihgetsbolaget emitterat 15.12.1988 och som ensamt tecknats av banken och som 20.12.1988 betalts till banken. Fastighetsbolaget hade avkortat masskuldebrevslånet från och med 1989 med 500 000 mark och banken hade å andra sidan som en del av fastighetsbolagets bolagsvederlag betalt 500 000 mark av avkortningarna på fastighetsbolagets skulder (20 års återbetalningstid). Banken hade som utgifter i bokföringen avdragit från sin näringsinkomst bland annat de till ifrågavarande fastighetsbolag betalda bolagsvederlag som innehöll avkortningarna på lån. Länsskatteverket ansåg, på skattetagarnas besvär, att den del av kapitalvedrlaget som motsvarade avkortningarna på lånet inte var med stöd av 56 § beskattningslagen avdragbara från näringsinkomst. Då anknytningen av grundandet av fastighetsbolaget för bolagisering av loikaliteter som banken ägde, utredningen om fastighetsbolagets finansieringsstuktur och anordnandet av finansieringen samt det att fastighetsbolaget hade beaktat vederlagen som intäkt togs i beaktande, kunde banken inte anses ha vidtagit ifrågavarande arrangemang på sätt som avses i 56 § beskattningslagen uppenbarligen i syfte att uppnå befrielse från skatt. Banken var således berättigad att dra av de betalda vederlagen även till den del som motsvarande avkorningarna på lån. Skatteår 1989. Skatteår 1990. Skatteår 1991. Skatteår 1992.

HFD 1998/669

Banken hade år 1985 grundat ett ömsesidigt fastighetsbolag, vars aktiekapital var 18 610 mark. Fastighetsbolagets aktier utgjorde bankens placeringsegendom. Fastighetsbolaget B hade på en tomt som banken ägde låtit bygga en affärs- och kontorsbyggnad som blivit färdig år 1987 och vars byggnadskostnader hade finansierats med en byggnadsfond om 1 526 020 mark

och med ett lån om 7 500 000 mark som tagits från ett bolag som hörde till samma bankgrupp. Banken hade under skatteåret 1988 betalt till fastighetsbolaget vård- och finansieringsvederlag, som fastighetsbolaget hade i sin bokföring behandlat som en post och anmält i resultaträkningen såsom driftsbidrag om 2 058 068 mark, som minskats med fastighetsvårdskostnaderna. Fastighetsbolaget hade gjort en avskrivning om 935 309 mark på byggnaderna och maskinerna samt en avskrivning om 177 585 mark på de långfristiga utgifterna. Fastighetsbolaget hade avkortat sina långfristiga skulder under 1998 med 166 680 mark, under 1989 med 83 300 mark och under 1991 med 2 000 000 mark. År 1990 hade låneamorteringar inte gjorts och finansieringsvederlag hade inte uppburits för låneamorteringar. Enligt skatteinspektörernas framställning hade såsom anskaffningsutgifter för aktier till bankens inkomst för år 1988 genom efterbeskattningar med stöd av 14 och 42 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet samt 56 § beskattningslagen tillagts 1 100 567 mark av vederlag som betalts till fastighetsbolaget, dvs. fastighetsbolagets vårdvederlag och kostnaderna för främmande kapital samt den del av vederlag som överskred skatterna.

Då den utredning som fåtts om fastighetsbolagets finansieringsstruktur och anordande av finansieringen, användingen av fiansieringsvederlaget för amortering av fastighetsbolagets lån under 1988-1991, uthyrningen av fastighetsbolagets lokaliteter som banken ägde samt det att grundandet av fastighetsbolaget har med tanke på realisering av de byggda utrymmen varit motiverat ur bankens synpunkt, kunde banken inte anses ha vidtagit ifrågavarande åtgärder uppenbarligen i avsikt att på sätt som avses i 56 § beskattningslagen befria sig från den skatt som skall betalas. Banken har således varit berättigad att dra av de vederlag som betalts till fastighetsbolaget.

Se också HFD 30.8.1996 L 2621.

HFD 1999/231 B 5671

A hade köpt en aktie i ett fastighetsaktiebolag, som berättigade till besittning av en lägenhet om 58 m^2. Köpesumman var 10 000 mark och aktien motsvarande andel av bolagets lån var 600 000 mark. A hade fått av nämnda lägenhet som han hyrt ut 35 894 mark i hyresinkomst. A hade betalt till bolaget 5 004 mark i driftsvederlag och 649 274 mark i kapitalvederlag. Av kapitalvederlaget hade bolaget använt 49 274 mark för ränteutgifterna och 600 000 mark för amortering av lån. Bolaget hade under räkenskapsperioden amorterat sina lån sammanlagt 796 260 mark och gjort 796 716 marks avskrivningar på sina anläggningstillgångar. Det ansågs, att A hade i form av finansieringsvederlag betalt aktiens anskaffningspris.

A var berättigad att såsom till uthyrningen hänförlig utgift för inkomstens förvärvande och bibehållande från sin hyresinkomst dra av, förutom driftsvederlaget och kapitalvederlaget till den del som hänförde sig till fastighetsaktiebolagets ränteutgifter, även den del av kapitalvederlaget som han betalt för lägenheten som han med stöd av fastighetsbolagets aktieägande förvaltade över och som fastighetsbolaget hade under året för inflytning av kapitalvederlaget använt för amortering av lån som motsvarade fastighetsaktiebolagets ordinarie avskrivningar på bolagets anläggningstillgångar. Då A ägde 2 procent av fastighetsaktiebolagets aktiestock och då bolagets låneamorteringar var mindre än avskrivningarna på anläggningstillgångar, av 600 000 marks andel av kapitalvederlaget som A betalt, som med stöd av 56 § beskattningslagen skulle betraktas som betalning av aktiens anskaffningspris, godkände man såsom avdrag nämnda procenttalet motsvarande andel av bolagets samtliga låneamorteringar, dvs. 15 925 mark. Skatteår 1992.

HFD 2009/1634 2009:66

Personerna A, B och C ägde aktiestocken i X Ab. A, B och C grundade var sitt aktiebolag vars alla aktier tecknades av resp. grundare. Då A, B och C sålde sina aktier i X Ab till ett pris som var mindre än det gängse priset till respektive nytt bolag som de grundat, ansågs överlåtelserna utgöra placeringar som kan likställas med apport. Såsom överlåtelsepriset för egendomen som på detta sätt placerades i aktiebolaget betraktades i personernas beskattning det gängse värdet för X Ab:s aktier vid överlåtelsetidpunkten. Förhandsavgörande för år 2008 och 2009.

Aktionärens köp och köp inom koncernen

HFD 1988/2859 B 567

X hade 19.9.1977 sålt sina 693 aktier i A Ab till B Ab för ett pris av 4 200 000 mk och en anna delägare Y 297 aktier för ett pris av 1 800 000 mk. Samma dag hade X sålt 133 aktier i B Ab till A Ab för ett pris av 1 050 000 mk och Y 57 aktier för ett pris av 450 000 mk. Efter köpen innehades A Ab:s 1000 aktier av B Ab, som ägde 990 aktier, X som ägde 7 aktier och Y som ägde 3 aktier. Av B Ab:s 200 aktier ägde A Ab 190 aktier, X 7 aktier och Y 3 aktier. Med beaktande av att köpen var likartade och det att delägarnas bestämmanderätt i bolaget inte hade förändrats i praktiken samt att aktieköpen inte hade affärsekonomiska eller några andra grunder än beskattningsmässiga, ansåg HFD att till A:s inkomst skulle hänföras med stöd av 56 och 57 §§ beskattningslagen det i besvären påyrkade beloppet om 3 424 000 mk. På nytt verkställd beskattning för år 1977.

HFD 1989/5024 B 550

Två delägare som ägde aktiestocken i två aktiebolag och som var verksamma i bolagen sålde till det ena bolaget aktierna i det andra bolaget, där anskaffningarna av anläggningstillgångar i avsevärd grad hade finansierats med statsunderstöd. Efter detta genomfördes omedelbart en dotterbolagsfusion jämte uppskrivning av de överlåtna anläggningstillgångarna. Vid beskattningen av delägaren kunde en del av den köpeskilling som han fick för sina aktier som han ägt över fem år hänföras till hans inkomst som förtäckt dividend med stöd av 56 och 57 § beskattningslagen. Skatteåret 1984. Omröstning 4-3.

HFD 1992/2295

Skattenämndens statsombud och kommunalombud påyrkar att beskattningarna av makar upphävs och saken återförvisas till skattenämnden för en ny behandling för att det kan utredas, om stadgandena av 56 och 57 § beskattningslagen kan tillämpas på försäljningen av aktiestocket av ett aktiebolag, som makarna ägt, till annat aktiebolag. Länsrätten förkastade ombudens besvär. Enligt företedd utredning hade köparen varit ett utomstående aktiebolag. Något samband mellan intressen av köpets parter hade inte visats. Det hade inte heller visats att äganderätten till aktierna skulle ha överförts till köparebolaget och att köpet således inte skulle ha varit verkligt. Det faktum att köparebolaget hade från det sålda bolaget lyft tillgångarna som behövdes för erläggande av köpepriset, då ett skuldförhållande uppkommit mellan det sålda bolaget och köparebolaget, liksom andra köparebolagets åtgärder hade inte någon inverkan på beskattningen av försäljarna. Det hade inte visats i ärendet att försäljningen av aktierna skulle ha skett i avsikt att befria sig från skatten och att den inte motsvarade sakens egentliga karaktär och avsikt. Det fanns inte heller några förutsättningar för beskattningen av förtäckt dividendutdelning. Prövningsombud förnyade yrkandet som statsombudet framställt i HFD. Enligt stadsstyrelsens yrkande skulle försäljningsvinsten av aktierna i ett aktiebolag, som makarna ägt, betraktas i sin helhet såsom förtäckt dividendutdelning i förhållandet av deras aktieägande. HFD vidmakthöll länsrättens utslag. Skatteåret 1988.

Grundande av ett personbolag för kringgående av skatt

HFD 1973/3074

Makarna hade ända från året 1960 varit enda bolagsmän i ett öppet bolag, som bedrev lastning och jordtransport. Hustrun hade skött kontorsarbeten i rörelsen och mannen ledningen och arbetsledningen. De hade år 1959 på tu man hand grundat ett öppet bolag för fortsättning av jordbruks- och andra maskiners och -förnöderheters parti- och detaljhandel i ett aktiebolag på ifrågavarande bransch, som upphört med sin verksamhet. Denna rörelse bedrevs helt och hållet av främmande människor. I mannens namn hade ytterligare idkats diversehandel. HFD ansåg att båda de nämnda öppna bolagen skulle år 1965 beskattas såsom en självständig skattskyldig. Skatteåret 1965. Omröstning 3 - 1. Medlem som varit av annan åsikt ansåg att samma personer inte för rörelseidkande kunde bilda mer än ett öppet bolag.

HFD 1973/4395

Delägare i ett kommanditbolag, som bedrev bilskoleverksamhet och vars eget kapital var 3.768,38 mark, var ansvarig bolagsman och tyst

bolagsman, vars insats i bolaget var 1.000 mark. Den sistnämnda bolagsmannen hade inte under skatteåret deltagit i bolagets rörelseverksamhet och hade inte erhållit dividend. Bolaget hade beskattats som en särskild skattskyldig för två år som föregår skatteåret. Bolagsmännen hade i sina besvär framställt bland annat, att den ansvariga bolagsmannen inte hade beviljats något tillstånd att personligen idka ifrågavarande rörelse, varför den skulle idkas i form av kommanditbolag. Det ansågs att nämnd rörelseverksamhet, som under skatteåret hade bedrivits i kommanditbolagets namn, skulle anses som den ansvariga bolagsmannens privata rörelseverksamhet, varför nämnd bolagsman var personligen skattskyldig för bolagets inkomst. Omröstning 3-2. Skatteåret 1969.

HFD 1974/256

Representant och hans hustru hade med en skriftlig överenskommelse, som träffats under skatteåret, grundat ett öppet bolag som sköter representationsuppgifter. Mannens uppgift var enligt bolagsavtalet att ensam ta hand om försäljningsresorna av representationsrörelsen. Hustruns uppgift var att delta i kontorsförsäljningen. Kapitalinsatsen, som mannen investerade i bolaget, var 4.000 mark och hustruns 2.000 mark. Bolaget hade inte någon affärslokal, utan det var verksam i makarnas hem. Bolaget hade enligt balansräkningen varken telefon eller bil eller några kontorsredskap. Bolagskapitalet var i form av pengar. Bolaget hade samma representationsuppgifter som mannen hade haft många år tidigare. Representationsrörelsen hade erhållit sammanlagt 76.664 mark i försäljningsprovisioner från fyra olika uppdragsgivare. Bolaget skulle inte betraktas såsom en särskild skattskyldig, utan dess inkomst skulle räknas till mannens skattepliktiga inkomst vid beskattningen. Skatteåret 1970.

HFD 1974/3763

Tre personer som i form av öppet bolag hade bedrivit hushållsmaskinsrörelse i staden A, hade köpt en rörelse på samma bransch som var belägen i staden B och för bedrivande av denna rörelse bildat också ett öppet bolag, där kapitalandelarna emellerid fördelade sig på annat sätt än i det förstnämnda bolaget. Motsvarande rörelseidkare var olika bolagsmän som varit verksamma enligt anmälan. Bolagen anmäldes ha behandlats som helt särskilda enheter. Bokföringen av en rörelse som bedrivits i staden B hade förrättats i samband med en rörelse som varit verksam i staden A. HFD ansåg liksom länsskattenämnden och länsrätten, att bolagen med beaktande av likheten av branscherna och ägoförhållandena skulle beskattas som en enda skattskyldig. Skatteåret 1971.

HFD 1975/764

Som en ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag som bedriver advokatverksamhet var verksam vicehäradshövding samt som tysta bolagsmän hans make och en tredje person, en vicehäradshövding som var verksam på annan ort och till vem bolaget inte erlagt lön för skatteåret. Kapitalinsatsen av de båda tysta bolagsmännen var 500 mark. Med beaktande av 56 § beskattningslagen betraktades den ansvariga bolagsmannen personligen vara skattskyldig för inkomsten som anmälts i bolagets namn samt för förmögenheten. Skatteåret 1970.

HFD 1975/2605

I ett öppet bolag fanns två delägare: dotter (hemmafru) och hennes åldriga mamma (stickerska). Bolagets begynnelsekapital hade anskaffats med en växel. Delägarna i bolaget hade inte deltagit i bolagets verksamhet (bokförläggning). Bolagets verkställande direktör hade tidigare varit delägare i en förlagsfirma som försatts i konkurs. Skattenämnden hade beskattat den äkta mannen för verksamheten som bedrivits i bolagets namn. Bolagets yrkande på att det skulle beskattas såsom en självständig skattskyldig förkastades, eftersom verksamheten som bedrivits i bolagets namn inte var bolagets verksamhet i verkligheten.

HFD 1975/3802

Såsom en självständig skattskyldig betraktades ett kommanditbolag som bedrivit produktion på underhållningsbranschen samt agentverksamhet och vars räkenskapsperiods 1.11.1971-31.10.1972 omsättning var 171.238 mark samt vars ansvariga bolagsman var musiker och tysta bolagsman en ekonom som skötte bolagets

ekonomiska ärenden, båda av dem med 2.000 marks kapitalinsatser. Skatteåret 1972.

HFD 1976/2358

Rörelseidkare hade bedrivit svetsrörelse i sitt eget namn. Kommanditbolaget, vars ansvariga bolagsman var rörelseidkare samt tysta bolagsman med 1.000 marks kapitalinsats som rörelsens arbetsledare, hade grundats för att det skulle fortsätta med rörelseidkandet. Bolagets omsättning hade varit c:a 5.900.000 mark under skatteåret. Efter att stats- och kommunalombudsmannen hade beklagat beskattningen av bolaget ansåg länsrätten, att rörelseidkaren hade bedrivit svetsrörelse i form av kommanditbolag på ett sätt som inte skiljer sig från den rörelse som han bedrivit tills det. Därför och då den tysta bolagsmannens insats var ett så litet belopp att det inte kunde anses ha inverkat på rörelseverksamheten, upphävde länsrätten den verkställda beskattningen och återförvisade målet till skattenämnden för att bolagets inkomst och förmögenhet kunde beskattas som rörelseidkarens personliga inkomst och förmögenhet. HFD förkastade besvären över länsrättens utslag. Skatteåret 1973.

HFD 1977/10

A hade tillsammans med sin fru B och bror C grundat ett kommanditbolag, i vilket han själv var ansvarig bolagsman, och i bolaget tidigare investerat en metallproduktaffär som han tidigare bedrivit som en privat firmanamn och vars värde var 29.534 mark. De båda tysta bolagsmännens insats var 5.000 mark. De hade rätt att få en 15 %:s ränta för sina insatser. Både A och B hade skött uppgifter i bolaget, B dock endast genom att han skötte kontorsuppgifter. Båda av dem hade också lyft lön från bolaget. Bolagets omsättning under skatteåret, 280.000 mark, var två gånger större med avseende på den tidigare rörelsens sista räkenskapsperiod. Bolaget hade anskaffat nya ma skiner samt avlönat nya anställda. Eftersom de tysta bolagsmännens insatser inte skulle anses som ringa och eftersom rörelsen hade vidgats väsentligt, ansågs bedrivandet av rörelsen i form av kommanditbolag inte huvudsakligen bero på beskattningsmässiga saker, utan bolaget betraktades såsom en självständig skattskyldig. Skatteåret 1972.

HFD 1980/1124 II 576

Vid beskattningen hade öppet bolag upplösts med stöd av 56 § BeskattningsL och dess inkomst hade lagts till den ena bolagsmannens beskattningsbara inkomst. Bolagsmännen sålde samtidigt sina bolagsandelar. HFD fann, att på överlåtelserna skulle tillämpas stadgandena i 21 § IFSkL och att inte till bolagets och inte till den för bolagets inkomster personligen skattskyldige bolagsmannens inkomst sålunda skulle läggas skillnaden mellan köpesumman och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för bolagets lösa anläggningstillgångar. Skatteåret 1975. Omröstning 3-1.

HFD 1980/4723 II 602

Ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag var ett aktiebolag, vars aktiemajoritet (198 aktier av 200) åter ägdes av kommanditbolaget. Som tyst bolagsman i kommanditbolaget var en person, som även var styrelseordförande i aktiebolaget och som faktiskt även lett kommanditbolagets verksamhet. Skattenämnden hade rätt, att med stöd av 56 § beskattningslagen betrakta den tysta bolagsmannen som kommanditbolagets ansvariga bolagsman vid sidan om aktiebolaget och han kunde sålunda förordnas till ansvar enligt 3 § beskattningslagen för skatter som vid efterbeskattning påförts kommanditbolaget. Omröstning 3-2. Skatteåret 1969.

HFD 1980/4864 II 511

Två arkitekter hade grundat ett kommanditbolag, vars ansvariga bolagsman var arkitekt A och tysta bolagsman arkitekt B. Den sistnämnda arkitekten hade en egen arkitektbyrå, i vilken han var ansvarig bolagsman. Arkitekt A hade ytterligare sin huvudsyssla annanstans. Arkitekt B:s kapitalinsats var 1 000 mark och det hade inte betalats någon lön till honom. Bolagets omsättning var 102 279 mk och lönerna som erlagts till utomstående anställda 40 907 mk. Eftersom det inte hade betalats lön till arkitekt B och han hade annars inte med sin verksamhet eller kapitalinsats betydligt inverkat på bolagets företagsekonomiska ställning och med beaktande av att verksamheten som bedrivits i bolagets namn var ringa samt med beaktande av övriga omständigheter, ansågs bolagsformen inte motsvara sakens egentliga natur eller avsikt. Arkitekt A var

således personligen skattskyldig för bolagets inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1974. Omröstning 3-1.

HFD 1980/4865 II 512

Två arkitekter och en ekonom hade grundat ett kommanditbolag, i vilket som tysta bolagsmän var verksamma ekonom C samt arkitekt A och som ansvarig bolagsman arkitekt B. Kapitalinsatserna av de båda tysta bolagsmännen var 5 000 mk. Också arkitekt A hade en egen arkitektbyrå, som bedrevs i form av kommanditbolag och i vilken han var ansvarig bolagsman. Han hade därutöver sin huvudsyssla annanstans. Ekonom C:s uppgift var att i huvudsak uppfölja bokföringen. Bolagets omsättning var 616 434 mk. Till utomstående anställda hade betalats 324 603 mk i löner. Fast de tysta bolagsmännens kapital- och arbetsinsatser inte hade någon praktisk betydelse med tanke på bolagets verksamhet, ansågs det med beaktande av hur omfattande bolagets verksamhet var, att bolagets verksamhet i form av kommanditbolag motsvarade sakens egentliga natur och avsikt. Skatteåret 1974.

HFD 1980/5201

Ansvariga bolagsmän optiker A och hans make merkonom B samt tyst bolagsman C, vars kapitalinsats hade varit 15 000 mk, hade grundat ett kommanditbolag som bedrev handel på den optiska branschen. Bolaget infördes i handelsregistret 24.1.1975. Räkenskapsperiodens omsättning var 684 386 mk och varuinköpen 343 452 mk. Bolagets anläggningstillgångar utgjorde 57 334 mk i slutet av skatteåret och omsättningstillgångar 29 860 mk. Lönerna till ansvariga bolagsmän var 46 167 mk och till utomstående arbetstagare 102 682 mk. Skattenämnden beskattade bolagsman A personligen för bolagets inkomst. Länsrätten ansåg, att rörelseidkandet i form av kommanditbolag motsvarade sakens egentliga natur och avsikt, då omfattningen av bolagets verksamhet samt bolagsmännens insatser och antalet främmande arbetstagare beaktades. Stadsstyrelsen söker ändring i beslutet. HFD: ingen ändring. Skatteåret 1975.

HFD 1982/3410

Uppträdande konstnär var ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag, vars verksamhet omfattade produktion och marknadsföring av musik och underhållningsprogram, såsom konserter samt televisions- och showprogram. Bolaget hade under skatteåret två tysta bolagsmän med insatser på 8 000 mk och 500 mk, varvid den ena tysta bolagsmannen deltog på deltid i kansli- och telefonbevakningen. Konstnärens hustru, som året efter skatteåret inträdde som tyst bolagsman i bolaget med en insats på 20 000 mk hade redan under skatteåret verkat på heltid i bolaget och bland annat haft hand om försäljning av program samt deltagit i bolagets produktionsverksamhet genom att göra texter till program, skriva manuskript och konsertprogram samt verka som konferenciär i programmen. Omsättningen under bolagets första räkenskapsår 1.12.1974-31.5.1976 var 552 356,60 mk, inventariernas bokföringsvärde cirka 67 000 mk och de fasta utgifterna cirka 36 000 mk. De löner, som bolaget under skatteåret utbetalt var cirka 170 000 mk. HFD fann, att bolaget utgjorde en självständig skattskyldig. Skatteåret 1976. BeskattningsL 56 § och IFSkL 18 § 4 mom.

HFD 1984/2006 II 508

Kommanditbolag, vars ansvariga bolagsman var ett aktiebolag, idkade produktion av tandläkartjänster genom att anställa tandläkare och mottagningspersonal, genom att åt läkarna anskaffa och utrusta mottagningar samt genom att centraliserat ombesörja apparatur- och andra anskaffningar. I anställningsförhållande till kommanditbolaget stod 54 tandläkare, vilka, förutom fem tandläkare, var tysta bolagsmän i bolaget. Tandläkarna erhöll månadslön och naturaförmåner för sitt arbete av kommanditbolaget och idkandet av privatpraktik var för dem förbjudet utan bolagets medgivande. Kommanditbolaget ansågs idka rörelse. Bolaget var en särskild skattskyldig. Skatteåret 1979.

HFD 1985/4850 II 513

Skattskyldig, som hade bedrivit metallindustri som privatföretag, hade grundat ett kommanditbolag för att han ville fortsätta verksamheten av en privatrörelse. Kommanditbolagets firmanamn och tillgångar samt de tysta bolagsmännens andelar hade sålts till samma köpare cirka tre månader efter bolagets grundande och verksamheten av rörelsen hade upphört. Det ansågs

att grundandet av kommanditbolaget inte motsvarade sakens egentliga natur och avsikt. Överlåtelsepriset som erhållits från försäljningen av affären betraktades med stöd av 56 § beskattningslagen såsom skattepliktig inkomst av en skattskyldig, som varit privat rörelseidkare. Skatteåret 1982.

HFD 1988/5109 B 591

Kommanditbolagets enda ansvariga bolagsman avstod i avsevärd grad från vinstandelarna som tillhörde honom enligt bolagsavtalet och som var till förmån för hans son och bror. De tysta bolagsmännen ansågs ha erhållit en beskattningsbar gåva från den ansvariga bolagsmannen. Skatteåret 1980. Skatteåret 1981. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983. Omröstning 4-3.

HFD 1980/1124 II 576

Vid beskattningen hade öppet bolag upplösts med stöd av 56 § BeskattningsL och dess inkomst hade lagts till den ena bolagsmannens beskattningsbara inkomst. Bolagsmännen sålde samtidigt sina bolagsandelar. HFD fann, att på överlåtelserna skulle tillämpas stadgandena i 21 § IFSkL och att inte till bolagets och inte till den för bolagets inkomster personligen skattskyldige bolagsmannens inkomst sålunda skulle läggas skillnaden mellan köpesumman och den oavskrivna delen av anskaffningsutgiften för bolagets lösa anläggningstillgångar. Skatteåret 1975.

HFD 1990/1833 B 557

Makarna som bedrev både uppfödning av höns och produktion av hönsägg på sin gårsdbruksenhet grundade år 1985 ett kommanditbolag, i vilket de själva blev ansvariga bolagsmän och deras arbetstagare som hade arbetat på deras lägenhet blev tyst bolagsman med en 15.000 marks kapitalinsats. Bolaget fortsatte uppfödningen av höns, som makarna bedrivit tidigare. Bolagets omsättning för den första räkenskapsperioden 1.11.1985-31.3.1986 var 920.167 mark. Lönekostnaderna, 28.710 mark, hade betalats till bolagsmännen som tjänstgjort i bolaget. Den följande räkenskapsperiodens 1.4.1986-31.3.1987 omsättning var 2.244.203 mark. Försäljningsinkomsterna av äggproduktion som makarna efter bolagets grundande anmälde som gårdsbruksinkomst, utgjorde 3.834.812 mark år 1986 och 3.239.985 mark år 1987. Med beaktande av att kommanditbolaget hade grundats för att det skulle fortsätta uppfödning av höns som makarna tidigare bedrivit som en del av sitt gårdsbruk, med beaktande av att den tysta bolagsmannens andel var ringa och att makarna var ansvariga bolagsmän, ansågs bolagsformen inte motsvara sakens egentliga natur och avsikt. Bolaget godkändes inte som en särskild skattskyldig. Skatteåret 1986.

HFD 1992/4828

Kommanditbolaget bedrev uthyrning av fastigheter och lägenheter. Verksamheten hade bedrivits på det sättet, att bolaget hyrde bostadslägenheter från privatpersoner och företag. Lägenheterna reparerades och möblerades vid behov. Bolaget uthyrde lägenheterna vidare till sådana företag som på orten tillfälligt härbärgerade sina män som arbetade i reparerings-, service- och monteringsarbeten i dem. Hyresavtalen var kortvariga och bolaget skötte städningen av bostäderna samt bytte linnet, då nya män kom. Bolagets ansvariga bolagsman tjänstgjorde huvudsakligen i bolagets tjänst. Bolagets omsättning var 1.169.502 mk för skatteåret 1988 och 922.266 mk för 1989. Bolagets verksamhet betraktades som rörelseverksamhet. I bolagsordningen fanns företagsekonomiska grunder för bedrivandet av verksamheten. Inkomsten av bolagets uthyrningsverksamhet och förmögenheten kunde således inte med stöd av 56 § beskattningslagen räknas till den ansvariga bolagsmannens inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1988. Skatteåret 1989.

HFD 1998/756 ÅRSBOK

A Kb:s enda ansvariga bolagsman X hade 15.1.1990 bokfört i A Kb:s balansräkning aktierna i Bostads Ab Y, som han köpt år 1989. X hade bott i lägenheten allt sedan aktierna hade anskaffats och då aktierna varit bokförda såsom A Kb:s anläggningstillgångar hade X betalt till bolaget först hyra och senare fått lägenheten som naturaförmån. På den sista dagen av bolagets räkenskapsperiod 31.3.1993 tog X aktierna i privat bruk och bolaget avdrog såsom överlåtelseförlust från sin inkomst med stöd av 51 b § NärSkL skillnaden mellan aktiernas anskaffnings-

utgift 1 015 000 mark och det uppskattade gängse värdet vid övertagandet till privat bruk 60 000 mark, dvs 415 000 mark. I beskattningen tillades sagda beloppet med stöd av 56 § BeskL till bolagets inkomst. Efter privatuttaget användes lägenheten fortsättningsvis som X:s bostad förutom under tiden från februari 1995 till november 1996, då X hade hyrt ut lägenheten åt utomstående.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att man vid verkställandet av beskattningen hade kunnat tillämpa 56 § BeskL, eftersom man inte uppvisat några affärsekonomiska grunder för arrangemangen, utan man borde anse att arrangemangen hade företagits i avsikt att man i bolagets bokföring kunde utnyttja den värdeminskning av aktiernas värde, som enligt gällande rättspraxis inte skulle ha varit avdragbar såsom värdeminskningsavskrivning i enlighet med 42 § NärSkL, om aktierna hade förblivit i bolagets ägo. Skatteår 1993.

Ändring av bolagsformen

HFD 2000/2530

Ett kommanditbolag som idkade minuthandel med dagligvaror hade lagt ned sin affärsverksamhet och sålt sina omsättningstillgångar 24.2.1995. Kommanditbolagets ursprungliga räkenskapsperiod var 1.4.1994\-31.3. 1995, men den hade förlängts så att den skulle utgå 30.9.1995. Kommanditbolaget hade enligt anteckningen i handelsregistret ändrats 30.8.1995 till ett aktiebolag, vars aktiekapital var 15 000 mark. Innan bolagsformen ändrades hade kommanditbolagets enda ansvariga bolagsman lyft från bolaget som privat uttag aktier, en bil och pengar sammanlagt till ett värde av 1 362 134 mark. Aktiebolagets balansräkning av 30.9.1995 innehöll ingen annan egendom än fordringar och penningtillgångar och bolaget hade inte affärsverksamhet under 1996 och 1997. Fortsättningen av kommanditbolagets räkenskapsperiod och nedläggning av kommanditbolagets verksamhet efter ändring av bolagsformen ansågs ha vidtagits uppenbarligen i avsikt att frigöra sig från den skatt som ska betalas för inkomsten som fåtts av verksamheten som bedrivits som kommanditbolag. Beskattningen kunde därför verkställa trots ändring av verksamhetsformen genom att i enlighet med 16 § inkomstskattelagen fastställa resultatet för kommanditbolaget. Skatteår 1995.

Hänförande av aktiebolagets inkomster till delägare

HFD 1982/3517 II 571

A hade varit verksam som ett visst bolags verkställande direktör från året 1973. På lönen och förmånerna som erlagts till honom hade verkställts förskottsinnehållning och för dem hade erlagts arbetsgivares socialskyddsavgift. Bolaget hade ända från april 1976 betalat premierna för verkställande direktörens arbete till konsultbolaget, vars grundare och huvuddelägare A var tillsammans med sin fru på basis av överenskommelsen mellan bolaget och konsultbolaget. Den verkliga ställningen av A, som varit verksam som verkställande direktör, hade inte ändrats i bolaget efter att överenskommelsen träffats. De erlagda premierna ansågs i verkligheten ha betalats till A personligen som lön enligt lagen om förskottsuppbörd. Betalningsår 1976. Betalningsår 1977.

HFD 1982/3406 II 576

Bolaget hade med konsultbolaget träffat en överenskommelse om skötandet av bolagets verkställande direktörs uppgifter under saneringstiden som uppgift att bland annat förbereda försäljningen av bolaget och att göra sitt förslag till bolagets nya ledningsorganisation. Konsultbolaget var berättigat till att utnyttja utomstående hjälp i produktions- och beräkningsuppgifterna, men uppgifterna av den verkställande direktören anförtroddes enligt bolaget en benämnd konsult i konsultbolaget, som också var bolagets delägare och verkställande direktör. Den verkställande direktörens uppgifter under saneringstiden hade anförtrotts konsultbolaget efter att den tidigare verkställande direktören avgått ur sin tjänst. Länsskatteverket debiterade bolaget förskottsinnehållningarna, som inte hade verkställts, samt konsultbolaget arbetsgivarens socialskyddsavgifter för premierna för den som verkat som verkställande direktör. HFD ansåg att bolaget hade i de rådande omständigheterna haft motiverade grunder att fylla den verkställande direktörens tjänst med överenskommelserna träffade med konsultbolaget, varför konsultbolagets konsult som nominerats

till verkställande direktör inte skulle anses vara i ett sådant förhållande till uppdragsgivarebolaget, att förskottsinnehållning skulle ha verkställts på nämnda premier eller arbetsgivares socialskyddsavgift skulle ha verkställts på dem. Betalningsår 1977. Betalningsår 1978.

HFD 1982/4277

Utövande konstnär hade tillsammans med sin hustru och två andra personer grundat ett aktiebolag, vars verksamhetsområde enligt bolagsordningen var att producera, inspela och sälja olika slag av underhållningsprogram. De arvoden, som bolaget för konstnärens personliga uppträdanden debiterat olika samfund och infört i sin bokföring betraktades med hänsyn till den i ärendet erhållna utredningen utgöra inkomst för konstnären själv. Skatteåren 1977-1978.

HFD 1985/1591

Ett aktiebolag med hemort i H stad bedrev konsultverksamhet. Affärsverksamhet hade under skatteåret bedrivits enbart, i kommanditbolaget X:s lokaliteter, varvid av bolaget köptes alla behövliga kontors-, telefon-, bil- m.fl. tjänster. Verksamheten i bolaget, som saknade egen avlönad personal, hade grundat sig på kommanditbolaget X:s som bedrev samma slags konsultverksamhet, ansvariga bolagsmans personaliga arbetsinsats. Bolagsmannen innehade bestämmanderätten även i aktiebolaget. Under dessa förhållanden kunde det inte anses att bedrivandet av konsultverksamheten i aktiebolagets namn skulle ha motsvarat sakens egentliga natur, utan verksamheten ansågs som kommanditbolaget X:s rörelse. Skatteåret 1981.

HFD 1985/1764

En ishockeyförenings ligasektion hade ingått ett avtal med A Ab till vars verksamhetsområde hörde försäljning av sådan tränings- och marknadsföringskunskap som anslöt sig till idrott samt försäljning och förmedling av därtill hörande material. Avtalet gällde träningen av föreningens representationslag i ishockey och utvecklande av träningen inom den övriga ishockeyverksamheten. Enligt avtalet ställde A Ab sin verkställande direktör B, som var huvudaktionär i A Ab, för två års tid till ligasektionens och dess verksamhetsledares disposition för att under deras överinseende verka som ligalagets heltidsanställda tränare mot ett visst årsarvode till A Ab, vilket skulle utbetalas månatligen. B fick i sitt uppdrag använda föreningens kontor och dess tjänster. A Ab:s övriga uppgifter fick inte störa det arbete som utfördes för ishockeyföreningen, och B måste utverka tillstånd av ligasektionens verksamhetsledare till att sköta uppgifter som inte hörde träningsuppgifterna inom ishockeyföreningen. De ersättningar som ishockeyföreningen i enlighet med avtalet betalade till A Ab ansågs som B:s inkomst. Skatteåret 1980.

HFD 1985/1767 II 611

Mellan bolag A och konsultbolag B hade år 1977 träffats en två månaders skriftlig överenskommelse om organisering av A:s förvaltning och personval i anslutning till den. B:s verkställande direktör C hade enligt detta skött bland annat uppgifterna av A:s verkställande direktör och kontorschef. Hans uppgifter var ursprungligen avsedda som ett tidsbestämt konsultarbete, då arbetsförhållandena av A:s kontorschef, verkställande direktör och bokföringens medarbetare hade upplösts år 1977 och han hade förordnats att tillsvidare sköta dessa tjänster. C hade emellertid skött uppgifterna av den verkställande direktören ända till året 1982. I handlingarna fanns inte någon utredning, enligt vilken verkställande direktör eller kontorschef skulle ha sökts till A efter året 1977. HFD ansåg, att under dessa förhållanden och efter att C:s arbetande i A hade pågått många år efter avtalen mellan bolagen var A:s prestationer till B C:s lön för tiden efter den ursprungliga två månaders avtalsperiod, för vilken A skulle ha innehållit förskott och socialskyddsavgifter som skall erläggas. Betalningsår 1977. Betalningsår 1978. Betalningsår 1979. Betalningsår 1980. Betalningsår 1981.

HFD 1987/324 B 597

Ab A, vars delägare var tandläkare B och hans hustru, producerade tandläkartjänster. Bolagets omsättning för skatteåret hade varit 936.185 mk. Tandläkare B samt tre tandsköterskor och en deltidsanställd städare var i bolagets tjänst. Bolagets löneutgifter hade varit 415.262 mk.

Verksamheten omfattade tandläkare B:s mottagning, som B skötte med hjälp av två tandvårdare samt en särskild tandvårdarens mottagning, som en tandvårdare som erhållit hygienistens specialutbildning skötte självständigt utan tandläkare. Skattetagarna påyrkade i sina besvär att bolagets inkomst skall beskattas som tandläkare B:s yrkesinkomster med stöd av 56 § beskattningslagen. HFD förkastade besvären. Skatteåret 1983.

HFD 1987/5207 B 600

A hade grundat aktiebolaget X för att fortsätta revisionsverksamhet som han skött som bisyssla. Delägarna i bolaget var A och dennes make. Aktiebolagets omsättning hade under räkenskapsperioden 1.2-31.12.1982 varit 29 096 mk och under räkenskapsperioden 1.1-31.12.1983 35 673 mk. Till delägarna hade bolaget under dessa räkenskapsperioder utbetalat 9 020 mk resp. 6 980 mk i löner. I dividend hade bolaget för år 1982 utbetalat 5 500 mk och för 1983 22 634 mk. Utomstående arbetstagare hade bolaget inte haft. HFD ansåg, att aktiebolagets verksamhet skulle betraktas som A:s yrkesutövning och att inkomsterna som anmälts i bolagets namn skulle enligt 56 § beskattningslagen beskattas som A:s inkomster. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983. Omröstning 3-1.

HFD 1987/5208 B 601

Vicehäradshövding A och hans maka talterapeuten B hade 8.1.1983 grundat ett aktiebolag, vars verksamhetsområde omfattat tal- och musikundervisning samt skötsel av juridiska ärenden. Omsättningen för bolagets första räkenskapsperiod (1.1-31.12.1983), var 54 340 mk, varav talterapins andel var 10 172 mk, musikundervisningens andel 23 083 mk, och de juridiska ärendenas andel 21 084 mk. Maken A hade sin huvudsyssla på annat håll och han hade inte lyft lön från bolaget. Till makan B hade bolaget under räkenskapsperioden betalt i lön 26 000 mk. Utanför bolaget hade B inkomster av arbete som timlärare och talterapeut. HFD ansåg att de inkomster för skötsel av juridiska ärenden som uppgivits i bolagets namn skulle beskattas med stöd av 56 § beskattningslagen som vicehäradshövding A:s inkomster och inkomsterna för musikundervisningen och arbetet som talterapeut som makan B:s inkomster. Skatteåret 1983.

HFD 1988/4316 B 512

A Ab:s omsättning hade i huvudsak bestått av provisionerna som Oy H Ab betalat. Provisionerna hade efter verkställandet av ordinarie beskattningar betraktats som löneinkomst som A Ab:s huvudägare och enda arbetstagare, försäljningschef V erhållit från H Ab. Beloppet av prestationerna hade, minskade med kostnaderna för inkomstens förvärvande, vid efterbeskattningarna lagts till försäljningschef V:s inkomster för skatteåren 1978-1981. Beskattningarna av A Ab hade inte rättats i samband med efterbeskattningarna. HFD ansåg med anledning av A Ab:s besvär, att eftersom provisionerna skulle betraktas såsom försäljningschef V:s inkomst, var det omotiverat att räkna dem till A Ab:s inkomst. HFD upphävde länsrättens utslag och de ordinarie beskattningarna av A Ab och utan att avgöra, hur beskattningarna av bolaget av nämnd anledning skulle rättas, återförvisade målet till skattenämnden för att behandlas på nytt. Skatteåret 1978. Skatteåret 1979. Skatteåret 1980. Skatteåret 1981.

HFD 1989/733 B 546

Ett bolags omsättning hade under den andra räkenskapsperioden i huvudsak bestått av disponentarvoden från nio bostadsaktiebolag. Trots att räkenskaperna och disponentuppgifterna hade skötts av en delägare som ägde aktiestocken i bolaget, skulle till bolagets inkomst hänföras de disponentarvoden som bolaget burit upp och till delägarens skattepliktiga inkomst endast den lön som bolaget betalt till honom samt värdet av naturaförmånerna. Skatteåret 1985.

HFD 1989/4579 B 547

Pensionerad flygkapten A hade grundat aktiebolag X, vars bransch var flygundervisning och flygprestationer. Delägare i bolaget var A och hans make. Aktiebolagets omsättning hade varit 50.432 mark under räkenskapsperioden 1.2.1985 - 31.1.1986. Bolaget hade en bil som anläggningstillgångar. Inga utomstående anställda användes, A skötte bolagets flygverksamhet utan lön. Bolagets kostnader bestod i hu-

vudsak av kostnadsersättningarna som betalats till A. Det ansågs, att i aktiebolagets verksamhet var frågan om A:s yrkesverksamhet och att i bolagets namn anmälda inkomster skulle med stöd av 56 § beskattningslagen beskattas som A:s inkomster. Skatteåret 1986.

HFD 1989/4355 B 548

Ett kommanditbolag som bedrev reparation av skodon och försäljning av reparationsförnödenheter samt tillverkning av nycklar och därtill hörande försäljning av förnödenheter hade under skatteåret ombildats till ett aktiebolag, vars huvuddelägare blev den ansvariga bolagsmannen i kommanditbolaget. Kommanditbolaget hade inte vid beskattningen godkänts som en separat skattskyldig. Enligt aktiebolagets deklaration var dess omsättning 354 921 mark. Värdet av anläggningstillgångarna var 49 480 mk och av omsättningstillgångarna 29 706 mk. Under räkenskapsperioden hade bolaget i lön till sin huvuddelägare betalt 90 000 mk och till dennes make 12 000 mk. Andra arbetstagare fanns inte. Bolaget var verksamt i ett varuhus på ett separat affärsställe, från vilket allmänheten erbjöds tjänster. Verksamheten ansågs som bolagets rörelse och för verksamheten kunde inte med tillämpning av 56 § beskattningslagen beskattas huvuddelägaren i form av yrkesinkomst. Skatteåret 1985. Omröstning 3-2.

HFD 1989/4590 B 558

X, som hade utfört försäljningsarbete i bolaget A, blev uppsagd. Därefter hade X ingått ett representationsavtal med bolaget A och arbetade nu som handelsagent. X hade dessutom bildat aktiebolaget B, inom vilket X fullgjorde nämnda representationsavtal. Bolaget B påfördes inte förskott, emedan provisionerna av representationsavtalet ansågs som X:s löneinkomst från A. Skatteåret 1988.

HFD 1990/361 B 555

X Ab bedrev bl.a. notariatverksamhet. Bolagets aktiekapital på 1 000 mk ägdes av vicehäradshövding A:s merkonomhustru B samt makarnas tre barn, av vilka två var minderåriga. Vicehäradshövding A, som i huvusyssla hade arbetat utanför bolaget, hade varit enda styrelsemedlem. Han hade utan lön konsulterats av bolaget, men hade å andra sidan fått ett lån av bolaget. Lånebeloppet hade överstigit bolagets fria egna kapital. B hade vid sidan av sin huvudsyssla utanför bolaget arbetat i bolaget, varvid hon fått bilförmån av bolaget. Den studerande dottern C hade arbetat delvis i bolaget och delvis utanför bolaget. Bolaget hade en verksamhetslokal i utrymmen som hyrts i A: och B:s privata bostad. Under dessa förhållanden och med beaktande av att A de facto hade haft beslutanderätten i X Ab hade det i bolagets verksamhet varit fråga om skötsel av notariatärenden som bedrevs av A som bisyssla. De inkomster som uppgivits i X:s namn skulle anses som A:s inkomster.

HFD 1990/2221 B 546

A Ab, som bedrev uthyrningsverksamhet som skulle beskattas enligt lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, hade upptagit en skuld om 1 500 000 mark från banken och vidareutlånat hela skuldbeloppet till B Ab. B Ab hade till A Ab betalat räntorna och kostnaderna, sammanlagt 74 677 mark, som A Ab betalat till banken. NN ägde aktiestocken i A Ab och var även en delägare i B Ab. Vid verkställandet av beskattningen hade det ansetts att inkomsterna som A Ab fick av B Ab och räntorna och kostnaderna som A Ab betalat till banken hade kvittat varandra. Med anledning av stats- och kommunalombudets besvär ansåg länsrätten att de från B Ab erhållna inkomsterna som ränteinkomster som skulle beskattas som A Ab:s personliga inkomster. Eftersom räntorna som på lånet betalades till banken hänförde sig till dessa inkomster, hade A Ab rätt att vid beskattningen från sin totalinkomst på basis av lagen om begränsning av rätten att vid beskattningen avdra ränta på gäld avdra högst 10 000 mark räntor det betalat till banken. HFD förkastade A Ab:s besvär om tillstånd att avdra räntorna utan begränsning. Skatteåret 1986. Omröstning 4-3.

HFD 1990/2530 B 556

Ett aktiebolag bildades 1985 och dess verksamhetområde var byggnadsplanering inom husbyggnadsbranschen samt uppfödning av travhästar och tävlingsverksamhet. Bolaget fortsatte den byggnadsplaneringsverksamhet som byggnadsingenjör A under egen firma hade bedrivit åtminstone sedan 1979. Aktierna i bolaget ägdes

av A och hans familj. Bolagets omsättning hade skatteåret 1986 uppgått till 208 810 mk och skatteåret 1987 till 262 279 mk. Omsättningarna hade bestått enbart av planeringsarbeten. Antalet uppdragsgivare uppgick skatteåret 1986 till 14 och skatteåret 1987 till 24. Till A hade i lön betalts 75 357 mk skatteåret 1986 och till hans år 1972 födda son 1 675 mk för ADB-arbeten samt till A 111 435 mk skatteåret 1987 och till B 3 312 mk. Några andra arbetstagare hade bolaget inte. Bolaget hade till en början fungerat i samband med A:s egnahemshus och i ett hyrt kontor och senare i kontorslokaliteter som hyrts tillsammans med en annan ingenjörsbyrå. De lösa anläggningstillgångarna bestod vid utgången av den första räkenskapsperioden av arbetsbord, två arbetsstolar och en ADB-anslutning. Under följande räkenskapsperiod som utgick 1987 hade bolaget hyrt en ADB-anläggning och en ritapparat. Travverksamheten för vilken hade skaffats en fastighet, hade inte börjat under nämnda skatteår. Bolagets inkomst ansågs som A:s yrkesinkomst. Skatteåren 1986 och 1987. Omröstning 3-2.

HFD 1991/4096

Tandläkare A hade år 1984 grundat ett aktiebolag, vars bransch var tandvård. A var enda delägare i bolaget. I bolagets tjänst var förutom A även tandvårdare och som kontorsanställd maken till A. Utöver tandläkarens mottagningsverksamhet bedrev bolaget uthyrning av mottagningsutrymmen och -tjänster till utomstående tandläkare. Bolagets omsättning hade från året 1984 till året 1987 ökat från 212.375 mark till 358.497 mark och avkastningarna av uthyrningsverksamheten från 3.187 mark till 75.462 mark. HFD ansåg att i aktiebolagets verksamhet var frågan om A:s yrkesverksamhet och att i bolagets namn anmälda inkomster skulle med stöd av 56 § beskattningslagen beskattas som A:s inkomster. Skatteåret 1984. Skatteåret 1985. Skatteåret 1986. Skatteåret 1987. Omröstning 4-1.

HFD 1993/1566

Öppet bolag A, som skulle beskattas såsom en särskild skattskyldig, bedrev jordbyggnadsentreprenadarbete närmast genom att det använde grävmaskiner. Majoriteten av A:s delägare hade grundat B Ab år 1980 och bolaget hade ända från året 1982 haft samma delägare. B Ab bedrev skogsplogning tidigare och under skatteåret huvudsakligen jordbyggnadsentreprenadsverksamhet med bandschaktare. B Ab hade sin egen avlönad personal och dess verksamhet baserade sig inte enbart på delägarnas personliga arbetande. Den största delen av aktiebolagets inkomster kom från andra än gemensamma entreprenader med det öppna bolaget. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att B Ab:s inkomster och utgifter inte skulle läggas till öppet bolag A:s inkomster och utgifter, utan aktiebolaget skulle betraktas såsom en särskild skattskyldig. Skatteåret 1987. Omröstning 3-2.

HFD 1994/1676 B 548

Företagsledningens konsult A hade varit heltidsanställd i aktiebolag X, som bedrev företagskonsultering och i vilket han hade varit delägare. A hade i huvudsak utfört produktions- och kvalitetskonsulteringsuppgifter samt utbildningen av personalen för X Ab:s räkning. För utförandet av uppdrag som X Ab erhållit från två olika aktiebolag hade A hört till styrelserna av dessa bolag. A:s verksamhet i dessa styrelser hade anslutit sig till konsulteringsuppdrag som X Ab erhållit och från arvoden som betalats för dem skulle således inte åtskiljas ens en del som löner som A:s styrelse erhållit av medlemskapen i styrelsen. Skatteåret 1986 och skatteåret 1987. Omröstning 5-2.

HFD 1994/1700

Advokat A, som hade en advokatbyrå i form av kommanditbolag, hade skött juridiska ärenden av ett svenskt moderbolags dotterbolag i Finland och var verksam bland annat som ordförande till dotterbolagets styrelse år 1988. Dotterbolaget hade trätt i likvidation samma år och A hade utsetts till annan utredningsman. Advokatbyrån fakturerare dotterbolaget också för A:s deltagande i mötena av dotterbolagets styrelse. Hela beloppet av fakturan skulle anses ha hänfört sig till advokatuppgifter, varför den motsvarande prestationen var advokatbyråns inkomst och inte till någon del A:s personliga inkomst av uppdraget som ordförande till styrelsen. Skatteåret 1988.

HFD 1994/1701 B 549

Vicehäradshövding A, som hade varit heltidsanställd förvaltningsdirektör i en viss högskola, hade som bisyssla tjänstgjort i X Ab som bedrev företagsekonomisk och juridisk konsultering och i vilket han hade varit delägare. X Ab hade fakturerat Z Ab för konsulteringsuppgifterna som det utfört med belopp, i vilka ingick även arvoden för att han varit verksam som styrelseledamot i Z Ab. Den del av prestationerna som Z Ab betalat till X Ab och som enligt handlingarna skulle betalas för att A var verksam som styrelseledamot i Z Ab, hade med efterbeskattningar lagts till A:s inkomst som personlig löneinkomst.

Länsrätten ansåg att A hade inte som styrelseledamot visats ha erhållit ifrågavarande arvoden.

HFD ansåg att av arvoden som betalats till X Ab utgjorde en del A:s lön för att han varit verksam som styrelseledamot i Z Ab. HFD upphävde därför länsrättens beslut på kontrollombudets besvär och gjorde gällande efterbeskattningen av A:s statsbeskattning. Skatteåret 1987. Omröstning 3-2-2.

HFD 1995/225

Ab idkade grävmaskinsentreprenad med en grävmaskin som han ägde. Bolagets omsättning var under skatteåret 285.192 mark och den oavskrivna anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar 174.923 mark. I lön hade utbetalats 77.605 mark, varav 70.800 mark till A:s make som ägde hela aktiestocken i bolaget. Med beaktande av omsättningen och värdet på anläggningstillgångarna samt delägandeförhållandet i bolaget, ansåg högsta förvaltningsdomstolen att de inkomster och utgifter som deklarerats i bolagets namn inte med stöd av 56 § beskattningslagen skulle beskattas som inkomster och utgifter för A:s make. Skatteåret 1991. Omröstning 4-1.

HFD 1997/155

Bolagets, som hade grundats år 1989, bransch omfattade bl.a. konsultering av affärsledningen, administrationen och marknadsföringen. Bolagets huvudaktionär hade varit heltidsanställd i bolaget varutöver bolaget hade anlitat utomstående arbetskraft. Bolaget hade flera uppdragsgivare. Enligt bolagets anmälan hade antalet uppdrag uppgått årligen till 30-30 stycken och under hela verksamhetstiden till ca 200 stycken. Bolaget hade marknadsfört sina tjänster. Bolagets omsättning hade varit under 1990 441.029 mark, under 1991 365.598 mark, under 1992 143.223 mark, under 1993 251.061 mark och under 1994 251.197 mark. Då bolagets bransch samt verksamhetens art och omfattning togs i beaktande, motsvarade inkomsternas hänförande till bolaget ärendets egentliga natur och ändamål. Skatteår 1993.

HFD 1997/1820 B

Aktiebolaget hade fortsatt verksamheten av ett transportfirma som A, som ägde hela aktiestocket i bolaget, hade bedrivit som privat rörelseidkare. Verksamheten bedrevs utomlands med en lastbil och med stöd av ett utlandschartertrafiktillstånd, vilket gjorde det möjligt att man oavbrutet kunde vistas utomlands. Bolaget hade fast driftställe varken i Finlande eller på utlandet. Under den första räkenskapsperioden hade bolaget haft två uppdragsgivare, från vilka man hade såsom med trafikantavtalet överensstämmande transportavgifter fått sammanlagt 713 005 mark. Löner hade betalts 128 998 mark, av vilket belopp 100 000 mark hade betalts till A. Bolaget hade dessutom betalt utlandsdagtraktamenten 90 386 mark, av vilka 79 725 mark hade betalts till A. Bolaget har ansett att A:s löneinkomst är fri från skatt såsom arbetsinkomst från utlandet. Såsom bolagets resultat av näringsverksamhet före skatterna hade anmälts 22 414 mark. Då trafiktillståndet och lastbilen hade varit i bolagets namn och då man beaktade aktiebolagets omsättning och värdet av anläggningstillgångarna samt arten av verksamheten, där både förarens och bilens andel inverkade på uppkomsten av inkomsten, högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att inkomst som deklarerats i bolagets namn inte skulle beskattas med stöd av 56 § beskattnignslagen såsom A:s yrkesinkomst. På ärendet inverkade inte den omständighet, att löneinkomsten som A fått från bolaget inte var A:s skattepliktiga inkomst med stöd av 54 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88). Skatteår 1992. Omröstning 7-1. Jmfr HFD: 1989-B-547 och HFD 1995/225).

HFD 2000/3033

Ett aktiebolag som bedrivit konsultation och utbildning för ekonomin i och beskattning av affärsföretag och jordbruksföretag hade som sina inkomster för år 1995 deklarerat förutom inkomster av placeringsverksamhet och arvoden för utlåtanden och konsultation även arvoden för upphovsrätt. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade skatteombudet besvärstillstånd därom, huruvida arvoden för upphovsrätt som i beskattningen räknats till bolagets inkomst skulle betraktas som inkomst för bolagets majoritetsaktionär.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i sitt utslag, att till bolaget hade enligt förläggaren betalts arvoden för upphovsrätt 40 000 mark under år 1994, 74 254,30 mark under år 1995, 127 933,30 mark under år 1996 och 138 808,20 mark under år 1997 dvs. sammanlagt 380 995,80 mark under år 1994 - 1997. Ifrågavarande arvoden för upphovsrätt ingick i den inkomst som bolaget deklarerat för konsultering som följer: 40 000 mark i de sammanlagda konsulteringsinkomsterna om 342 700 mark för skatteåret 1995, 74 254 mark i de sammanlagda konsulteringsinkomsterna om 700 041 mark för skatteåret 1996 och 266 741 mark i de sammanlagda konsulteringsinkomsterna om 543 828 mark för skatteåret 1997.

Arvoden för upphovsrätt hade betalts för ett kontinuerligt kompletterat uppslagsverk, vars författare och uppdaterare var den huvudsakliga aktionären i bolaget. Enligt framförda utredningar hade man vid införskaffande av arvoden för upphovsrätt i någon mån anlitat medhjälpare. Bolaget hade inte lokaliteter för sin verksamhet eller omsättningstillgångar före år 1997 och bolaget hade inte marknadsförts.

Upphovsrätt är en till en författare av ett skriftligt verk tillkommande rättighet och grundar sig således på författarens personliga kunnande och kompetens. Upphovsrätten till verket som utgör grunden för arvoden för upphovsrätt som räknats till bolagets inkomst tillhörde bolagets huvudsakliga aktionär och det hade inte lämnats utredning om att de till upphovsrätten hörande ekonomiska rättigheterna skulle ha överförts till bolaget. Aktiebolagsformen var inte nödig för anskaffningen av de ifrågavarande arvoden för upphovsrätt och bedrivande av bolagets verksamhet hade inte heller på annat sätt, vad arvoden för upphovsrätten beträffar, ägt rum ur omfattningens eller publicitetens synpunkt sett i sådan form att det skulle finnas motiveringar till att hänföra arvoden

för upphovsrätt till bolaget. Bolagets huvudsakliga aktionär har således varit den rätta mottagaren av arvoden för upphovsrätt. Med dessa grunder högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att deklarerandet av arvoden som grundade sig till upphovsrätten hos bolagets huvudaktionär såsom bolagets inkomst för skatteåret 1995 motsvarade inte ärendets egentliga natur och ändamål och, med beaktande av bestämmelsen i 56 § beskattningslagen, upphävde länsrättens och skatterättelsenämndens beslut till den del som gällde arvoden för upphovsrätt samt återförvisade ärendet till skatteverket för ånyo verkställande av beskattning. Skatteår 1995.

HFD 2001/1564

Personaktionärer som verkade i advokatbyrå A Ab omorganiserade år 1996 sitt ägande i advokatbyrån så, att varje personaktionär sålde huvuddelen av sina aktier i A Ab mot deras nominella värde till aktiebolaget som nämnda aktionärer grundat. Aktiestocken i dessa bolag ägdes i sin helhet av personaktionärerna. Dessutom överläts en del av A Ab: s aktier överläts till det öppna bolaget som grundats och vars bolagsmän de nämnda aktionärerna var. C Ab, som personaktionären B grundat och som han ägde i sin helhet kom att äga 3999 stycken aktier i A Ab och i B: s besittning förblev en aktie i A Ab. Det meddelades, att ägararrangemanget i A Ab hade genomförts i avsikt att ändra A Ab: s kapitalstruktur så att den skulle bland annat göra det möjligt att idka förnuftig delägarpolitik i advokatbyrån samt att främja utvecklingen av advokatbyråns affärsverksamhet och true partnership -modellen som valts till advokatbyråns strategiska verksamhetsmodell. I den valda verksamhetsmodellen betalades A AB: s vinstmedel som dividender till bolag som delägarna ägde, genom vilken åtgärd man försökte hindra tillväxten av A Ab: s förmögenhet och stegringen av aktiens substansvärde. Detta gjorde det möjligt att nya aktier kunde anslutas utan orimlig ekonomisk insats. Skatteombudets besvär över att arrangemang hade företagits på sätt som avses i 28 § lagen om beskattningsförfarande och att från de beskattade inkomsterna

hos det grundade C Ab skulle ha subtraheras dividendinkomsterna som det fått från A Ab jämte därtill anslutna gottgörelser för bolagsskatt och att B skulle ha beskattats för dem förkastades både i förvaltningsdomstolen och i högsta förvaltningsdomstolen. Det ansåg, att av beskattningen oberoende affärsekonomiska grunder hade visats föreligga i fråga om de genomförda åtgärderna. Arrangemang som ledde till indirekt ägande hade det i rådande omständigheter inte visats ha vidtagits i sådan avsikt att man skulle kunna undgå skatt eller att åtgärderna i övrigt hade givits sådan juridisk form som inte svarar ärendets egentliga natur eller avsikt. Skatteår 1996. Skatteår 1997.

HFD 2010/926

A hade hyrt lägenheten han ägde till ett bolag, vars aktiestock A hade ägt till och med augusti 2005 helt och hållet och därefter 150 stycken av bolagets samtliga 638 aktier. Lägenheten hade hyrts ut till bolaget för att användas som arbetsbostad. Bolaget hade hyrt bolaget ut vidare till A:s make B såsom arbetsbostad i enlighet med arbetsavtalet. Lägenheten hade använts såsom stadigvarande bostad för A:s och B:s familj.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att lägenheten inte hade övergått till bolagets besittning så att den skulle kunna användas som arbetstagarens naturaförmånsbostad. Lägenhetens uthyrningsarrangemang skulle anses ha skett i första hand i bolagsdelägarens intresse. Det genomförda arrangemanget svarade således inte ärendets egentliga natur och ändamål. Den betalda hyran var således inte en från bolagets näringsinkomst avdragbar utgift. Hyran för lägenheten som bolaget betalt till sin delägare utgjorde en sådan förmån i penarnas värde som bolaget hade gett delägaren på basis av delägarskapsställningen. Skatteår 2005.

HFD 2010/927

A Ab hade såsom sin arbetstagare B:s arbetsbostad hyrt en fastighet som C Ab ägde. C Ab, vars aktier ägdes tillsammans av B och dennes make, hade hyrt ut fastigheten till A Ab. A Ab hade betalt för fastigheten förutom hyran även utgifterna för användning av fastigheten. A Ab hade i sin lönebokföring behandlat förmånen som på detta sätt getts B såsom sådan bostadsförmån som definieras i Skattestyrelsens naturaförmånsbeslut.

B och dennes make hade ägt C Ab helt och hållet. Hyran och andra betalningar som A Ab, dvs. B:s arbetsgivare, hade betalt hade således utgjort förmån för B, dvs. arbetsgivaren hade i praktiken betalt hyra för lägenheten som B och dennes familj ägde samt betalt B:s och dennes familjs levnadskostnader. Omständigheten hade genom sådant förfarande givits en sådan juridisk form som inte motsvarade ärendets verkliga natur, varför det inte var frågan om sådan bostadsförmån som avses i Skattestyrelsens beslut. Hyror som A Ab hade betalt och fastighetens brukskostnader utgjorde således i sin helhet löneinkomst för B, på vilken inkomst A Ab borde ha verkställt förskottsinnehållning och betalt arbetsgivares socialskyddsavgift. Skatteår 2002-2006.

HFD 2011/911 HFD 2011:31

A arbetade hos X Ab, som bedrev kapitalplaceringsverksamhet. Avsikten var, att han skulle medverka i Y Ab:s styrelse såsom medlem som utses av X Ab. Då bestämmelsen i 13 § 1 mom. 2 punkten i lagen om förskottsuppbörd samt karaktären såsom personligt uppdrag som medlem i aktiebolagets styrelse, som endast kan skötas av en fysisk person, togs i beaktande, utgjorde arvodet för medlemskapet i styrelsen A:s personliga lön och inte näringsinkomst från X Ab.

Förtäckt dividendutdelning Stadgandena som skall tillämpas

HFD 1993/196

Äkta makar hade 10.12.1985 till ett pris av 350.000 mark sålt aktierna som berättigade till besittningen av sin stadigvarande bostad till bolaget, vars delägare de var och vars verkställande direktör den andra av makarna var. Köpepriset som betalats för aktierna ansågs i inspektionen, som förrättats i bolaget, vara större än den gängse prisnivån. Makarna hade inte för beskattningen för året 1985 anmält uppgifter om det gjorda köpet, inte heller om till vem aktierna hade sålts. Utan hinder av att uppgiften erhållits om tidpunkten för köpet, om köpepriset och erläggandet av stämpelskatten från andra handlingar än makarnas anmälningar, ansågs

det att makarna hade avgivit bristfälliga skattedeklarationer och att skattenämnden hade efterbeskattningsrätt i ärendet. Skatteåret 1985

HFD 1996/2289 B 536

Ab B, som bedrev adb-planering och hade tre anställda, hade köpt en sommarstugefastighet på vilken de två delägar-arbetstagarna i bolaget tillbringat en del av sina semestrar enligt skattedeklarationen för år 1991. Enligt skattedeklarationen hade det privata bruket av sommarstugan inte behandlats som lön i bolagets bokföring, eftersom länsskatteverket i sitt förhandsavgörande, som meddelats med stöd av 17 § lagen om förskottsuppbörd, på grundval av den utredning bolaget företett om bolagets verksamhet, delägare, arbetstagare och utnyttjandet av sommarstugan hade ansett att användningen av stugan under personalens fritid utgjorde av arbetsgivaren anordnad rekreations- och hobbyverksamhet enligt 49 § 1 momentet 4 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, av vilken verksamhet det inte uppkom någon inkomst, som skulle ha varit skattepliktig och därmed även förskottsinnehållningspliktig. Vid verkställandet av beskattningen för år 1991 begärde man inte heller någon mer ingående utredning om personalens bruk av stugan av bolaget. Under dessa omständigheter samt med beaktande av 55 § beskattningslagen ansåg högsta förvaltningsdomstolen att det inte kunde göras något tillägg till bolagets inkomst med stöd av 57 § beskattningslagen till följd av delägar-arbetstagarnas privata bruk av sommarstugan. Skatteåret 1991.

Samfund som delar ut förtäckt dividend

HFD 1964/2735 II 600

Då fastighetsaktiebolaget, som inte skulle betraktas såsom ett i 24 § IFL avsett bostads- eller fastighetsaktiebolag, hade från sina aktieägare för lägenheterna som aktieägarna besatt enligt deras bolagsordning och som uthyrts till andra uppburit ett mindre bolagsvederlag än den gängse hyresnivån, kunde förmånen som bolagets delägare erhållit beaktas såsom ett skäligt belopp med stöd av 57 § 1 mom. beskattningsL vid stats- och kommunalbeskattningen av bolaget. Såsom ett dylikt skäligt belopp betraktades 30 % av skillnaden mellan den gängse hyresnivån och vederlagen, då bolagets årsresultat var förlustbringande utöver nämnd förmån. Skatteåret 1959. Plenum. Omröstn.

HFD 1969/1354 II 513

Förmånen, som kommanditbolaget hade givit en ansvarig bolagsman, då det inte hade uppburit ränta för denna fordran, kunde inte anses vara kommanditbolagets inkomst. Skatteåret 1965.

HFD 1969/3989 II 544

Förmånen, som ett öppet bolag hade givit sina bolagsmän, då det inte hade uppburit ränta för fordringarna som det hade från bolagsmännen, kunde inte betraktas såsom det öppna bolagets inkomst. Skatteåret 1963.

HFD 1986/1554 II 576

Ett aktiebolags syfte var att äga och besitta en fastighet. En bostad i byggnaden som var belägen på fastigheten hade använts av bolagets delägare som dennes och hans familjs bostad. Då bolaget av sin delägare hade uppburit en hyra som var avsevärt lägre än de fastighetskostnader som hänförde sig till bostaden, kunde den förmån som delägaren således erhållit beaktas vid hans beskattning med stöd av 57 § 1 mom. beskattningslagen. Skatteåret 1983.

HFD 1991/1406 II 545

Ägandet av ett fastighetsbolags (fastighetsaktiebolags) aktier hade inte enligt år 1986 gällande bolagsordning berättigat till besittning av bolagets lägenheter. Bolagets enda delägare hade ansetts ha fått lägenheterna i sin användning till ett mindre aktievederlag än vad som var en gängse hyra. Skattenämndnen hade uppskattat att beloppet av en gängse hyra var 1 388 760 mark och att den dividendartade inkomsten som delägaren erhållit var 250 000 mark. Eftersom bolaget hade under skatteåret in-drivit av sin delägare som hyra mera än vanligt, var delägarens förmån skattepliktig i beskattningen och den ansågs vara dividendartad inkomst. På saken inverkade inte att bolagsordningen hade i slutet av skatteåret 16.12.1986 i bolagsstämman ändrats så att ägandet av aktier berättigade till besittning av bolagets lägenheter. Ändringen i

bolagsordningen hade antecknats i handelsregistret 31.12.1986. Skatteåret 1986.

CSN 1992/392

Inkomsterna av B Ab som A ägde helt och hållet hade under skatteåren 1990 och 1991 beskattats med stöd av 56 § beskattningslagen som A:s inkomster. Om A lyfter tillgångar från B Ab, betraktades tillgångarna som lyftes inte som A:s skattepliktiga tillgångar till den del som det är fråga om B Ab:s inkomster från skatteåren 1990 och 1991, vilka hade beskattats som A:s inkomst för ifrågavarande år. Skatteåret 1992 och skatteåret 1993.

Mottagare av förtäckt dividend

HFD 2007/1893, 2007:52

A ägde hela aktiestocket i X Ab. A:s make B var verkställande direktör i X Ab och den enda ordinarie styrelsemedlemmen. A hade enligt utredning som hade fåtts av handlingarna inte deltagit i bolagets praktiska verksamhet, utan den hade ombesörjts av B. Då bolaget hade försatts i konkurs, kom det fram att bolaget inte hade kontanter enligt bokföringen, eftersom B hade lyft dessa pengar från bolaget. På grund av utredningen över användningen av bolagets tillgångar kunde man dra den slutsatsen, att A hade i egenskap av bolagets enda delägare godkänt lyftandet av bolagets kassamedel på det ifrågavarande sättet eller åtminståne varit likgiltig mot förfarandet. Beskattning av förtäckt dividend kommer i fråga i sådana situationer, där från ett bolag överförs medel på grund av delägarskap till en delägare eller till sådan annan mottagare att förmånen kan förklaras med delägarens och förmånstagarens nära förhållande. PÅ uppskattning av begreppet anhörig inverkar bland annat det ekonomiska förhållandet mellan parterna. A och B hade, då medel hade lyfts, bott tillsammans och bolagets ägar- och beslutanderättsförhållanden hade uppenbarligen berott på deras äktenskap. Då förmånen hade i det första skedet tillfallit delägarens make, ansågs bolaget ha gett förmånen till delägarens anhörig på sätt som avses i 29 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Bolagets enda delägare A kunde på grund av medel som hade lyfts trån bolagets kassa beskattas för förtäckt dividend. Skatteår 2001. Lag om beskattningsförfarande 29 § 1 mom.

HFD 1961/3050 II 430

Då kommanditbolagets delägare var i ett sådant förhållande till aktiebolaget som avses i 30 § IFSkL, kunde hyresvärdet av anläggningstillgångar som aktiebolaget utan hyra överlåtit till kommanditbolaget, med stöd av nämnd paragraf räknas till aktiebolagets inkomst, fast kommanditbolaget inte ägde aktiebolagets aktier. Skatteåret 1957. Plenum. Omröstning 12-9.

HFD 1967/3314 II 581

Kusinen till aktiebolagets delägare, som bolaget hade beviljat ett räntefritt lån, kunde inte betraktas som en i 30 § IFL avsedd annan anhörig. Räntan på lånet kunde således inte läggas till bolagets inkomst som förtäckt dividendutdelning. Skatteåret 1956.

HFD 1977/3110

När två av ett öppet bolags tre delägare var i ett i 57 § beskattningslagen avsett förhållande till aktiebolaget, kunde skillnaden mellan hyran som aktiebolaget uppburit från öppet bolag och som är mindre än den gängse hyran samt som anses vara skälig kunde läggas till aktiebolagets beskattningsbara inkomst, även om det öppna bolaget inte ägde aktiebolagets aktier. Skatteåret 1969-1973.

HFD 1978/4073 II 537

Bolaget hade tagit sina anställda en privat olycksfallsförsäkring, försäkringspremierna för vilka var 400 mark per person. Eftersom säkerhetsförmånen inte baserade sig på medlemskapet i bolaget, var försäkringspremierna avdragbara utgifter för bolaget även till delägarnas del som alla ägde ett par procent av bolagets aktiestock. Skatteåret 1970

HFD 1981/5187 II 551

Aktiebolaget hade erbjudit sina aktier, som det erhållit med anledning av ett annat bolags fusion, till sin personal till ett pris av 250 mk per aktie. Som beskattningsvärde av aktierna hade för årets 1980 beskattning fastställts 340 mk. En anställd i bolaget, som redan förut ägde 190 av

bolagets aktiestock på 73 000 aktier, fick inte förtäckt dividend, då det köpte 40 aktier till det nämnda priset på 250 mk. Förhandsbesked. Skatteåret 1980. Skatteåret 1981.

HFD 1982/4631

Ett bolag vars aktiestock fördelade sig på flera miljoner aktier hade beviljat sina arbetstagare räntefria lån. Två av dessa ägde även aktier i bolaget, den ena en aktie och den andra aderton aktier. Bolaget ansågs ha beviljat räntefritt lån även åt dessa två arbetstagare på basen av arbetsförhållandet, och lånens beräknade ränta kunde inte, såsom förtäckt dividendutdelning med stöd av 57 § beskattningslagen, fogas till bolagets inkomst. Skatteåret 1978.

HFD 1983/635 II 550

A hade från X Ab, som bedrivit byggnadsrörelse, erhållit förmån på det sättet att X Ab hade erlagt utgifterna för hans privathushåll belastande bolagets resultat, åtminstone delvis med räkningarna som har ett felaktigt innehåll. A hade inte varit aktieägare i X Ab, men han hade varit delägare i Y Ab, som bedrivit ägande och förvaltning av värdepapper och vars aktiestock hade varit i hans och hans föräldrars och bröders ägo. En del av förmånerna hade senare betalats tillbaka till bolaget. HFD vidmakthöll länsrättens utslag, i vilket de förmåner som A erhållit hade på basen av hans delägarställning betraktats såsom dividendutdelning som han erhållit och för vilken han skulle efterbeskattas. Eftersom prestationerna inte i X Ab:s bokslut hade beaktats såsom bolagets fordringar från A och A inte hade låtit tro att avsikten skulle ha varit att grunda ett skuldförhållande mellan honom och bolaget, skulle förmånerna i efterbeskattningarna räknas till hans inkomst oberoende av att en del av dem senare skulle ha betalats tillbaka till bolaget. Skatteåret 1971. Skatteåret 1972. Skatteåret 1973. Skatteåret 1974.

HFD 1983/840

A och B hade i november 1975 sålt aktierna av X Ab, som de ägde, till Y Ab och X Ab hade i december 1975 utlånat c:a 700 000 mk till A och c:a 350 000 mk till B för betalning av det slutliga köpepriset av aktierna. Efter ändringarna som skett i bolagens ägo och efter förhöjningen av X Ab:s aktiekapital ägde A och B inte X Ab:s aktier, men Y Ab ägde 2 997 av X Ab:s aktiestock på 3 000 aktier. A däremot ägde 80 och B 40 aktier av Y Ab:s aktiestock på 130 aktier. Då kreditgivningen hade anslutit sig till rättshandlingarna, med vilka Y Ab hade från A och B köpt X Ab:s aktier som de ägde, ansåg HFD att lånen hade beviljats A och B räntefria på grund av deras delägarställning, varför till inkomsten av X Ab skulle som dividendartad inkomst läggas den kalkylmässiga räntan på nämnda lån. Skatteåret 1977.

HFD 1984/6151

Samma personer var aktieägare i ett aktiebolag och bolagsmän i ett öppet bolag. Det öppna bolaget hade fordringar hos sina bolagsmän och aktiebolaget åter hade fordringar hos det öppna bolaget. Det öppna bolaget hade år 1973 upphört med sin egentliga affärsverksamhet. Aktiebolaget hade inte uppburit ränta på sin fordran hos det öppna bolaget och bolagsmännen i det öppna bolaget hade å sin sida inte erlagt räntor på sina skulder till det öppna bolaget. Med beaktande av delägar- och ägarförhållandena i det öppna bolaget och i aktiebolaget ansågs bolagsmännens lån utgöra lån, som de erhållit direkt av aktiebolaget. Till aktiebolagets inkomst för år 1975 lades genom efterbeskattning såsom dividendartad inkomst en beräknad 10 % ränta på sagda lån. Skatteåret 1975.

HFD 1985/4208 II 603

Ett fastighetsaktiebolag hade en hyresfordran på ett kommanditbolag som idkade rörelse. På fordran hade inte uppburits ränta. Kommanditbolagets ansvariga bolagsmän var delägare även i aktiebolaget, men kommanditbolaget var inte delägare. Aktiebolaget ansågs ha gett sina delägare en i 57 § beskattningslagen avsedd förmån i form av ett räntefritt lån till kommanditbolaget. Beloppet av den ränta som inte uppburits kunde läggas till aktiebolagets inkomst. Skatteåret 1980.

HFD 1985/5334 I 54

Det att någon ränta inte löpte på ett lån som ett aktiebolag gett sitt dotterbolag (bostadsaktiebolag) kunde anses ha minskat beloppet av det

vederlag som bostadsaktiebolaget uppbar av sina delägare och således kommit aktiebolagets delägare till godo, då de även var delägare i detta bostadsaktiebolag. Den ränta som inte uppburits skulle därför i enlighet med 57 § beskattningslagen beaktas till skäligt belopp såsom aktiebolagets inkomst. Skatteåret 1980.

HFD 1985/5335 I 55

Då en förmån, som utgjordes av räntefria lån som ett bolag gav sitt dotterbolag, enligt den utredning som företetts inte åtminstone ännu under ifrågavarande skatteår hade tillkommit bolagets delägare, fanns det inte förutsättningar för att lägga ouppburna räntor till bolagets inkomst såsom dividendartad förmån med stöd av 57 § beskattningslagen. Förutsättningar för beskattning med stöd av 56 § beskattningslagen förelåg inte heller, då det inte visats att långivningen ägt rum i avsikt att undgå skatt. Skatteåret 1976. Skatteåret 1978. Skatteåret 1979. Skatteåret 1980.

HFD 1985/6091 II 604

Då ett dotterbolag sålde sina aktier i moderbolaget till delägarna i moderbolaget mot ett pris som avsevärt understeg gängse pris, ansågs dessa på grundval av sin ställning som delägare få förtäckt dividend, fastän de inte var delägare i dotterbolaget. Skatteåret 1980.

HFD 1985/5064 II 605

Vid förhandlingar om försäljning av ett aktiebolags aktiestock hade överenskommits att bolaget till sin dåvarande huvudaktionär, sin verkställande direktör, säljer bl.a. ett outbrutet område, en fastighet och aktier. Köpet av både aktiestocken och sagda förmögenhetsposter skedde samma dag. Under dessa förhållanden utgjorde den omständigheten att köparen av förmögenhetsposterna vid köpet var f.d. aktionär inte hinder för att tillämpa 57 § 1 mom. beskattningslagen vid den f.d. aktionärens och aktiebolagets beskattning. Skatteåret 1982.

HFD 1986/4489

Verkställande direktören i byggnadsfirma X Ab, som samtidigt var huvuddelägare i bolaget, hade med sin brorsson överenskommit om uppförande av ett egnahemshus för sistnämnde. Byggnadsfirmans aktiestock hade strax efter detta övergått till byggnadsbolaget Y. I samband med aktieköpet hade mutligt överenskommits om genomförande av egnahemshusprojektet med tidigare villkor. Byggnaden hade sedermera blivit färdig och överlåtits till brorssonen. HFD ansåg att brorssonen i förevarande fall var en i 57 § 1 mom. beskattningslagen avsedd anhörig. Skatteåret 1977. Omröstning 3-1 + 1.

HFD 1988/5202 B 566

För att byggnadsplanering, som X tidigare bedrivit såsom privatrörelse, kunde fortsättas, grundades A Ab år 1975. X:s hustru Y anskaffade 9/10 av aktiebolagets aktiestock. Aktierna som Y ägt år 1980 överfördes med sitt nominella värde till B Ab, som efter förhöjningen av A Ab:s aktiekapital ägde 145 av bolagets 150 aktier. Z var enda delägare i B Ab. Z hade överenskommit om grundande av B Ab med X och betalat aktiernas nominella värde till Y. X köpte B Ab:s aktiestock för sig själv år 1984. X anskaffade kunderna av A Ab och skötte en del av uppdragen, Y skötte kontorsarbeten. Z deltog inte i verksamheten. Endast Y hade rätt att skriva firmanamn. Då makarna X och Y hade faktiskt grundat A Ab och använt beslutanderätt i det, ansågs ordnandet av detta bolags ägoförhållanden inte motsvara sakens egentliga natur. Kostnadsersättningarna som A Ab erlagt för X och Y för deras privata utgifter var inte avdragbara utgifter för bolagets rörelseinkomst, utan dividendartad förmån som givits X och Y. Skatteåret 1981. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983.

HFD 1989/3545 B 552

Ett aktiebolag hade till sin delägares make sålt en gäststugebyggnad som bolaget låtit uppföra och som låg på mark som maken utarrenderat till bolaget. Arrendeavtalet hade ingåtts för tio år och det hade upphört före köpet. Som byggnadens värde ansågs dess gängse värde och eventuella kostnader för flyttning av byggnaden beaktades inte. Bolaget ansågs av sin delägares make ha uppburit i köpesumma mindre än vad som var vanligt, och delägaren hade därigenom fått en sådan förmån som avsågs i 57 § beskattningslagen.

HFD 1990/3866

A som var aktieägare i en ledande ställning i B Ab samt verkställande direktör och ordförande för en direktion/styrelse, var även C Kb:s enda ansvariga bolagsman. B Ab var tyst bolagsman i C Kb med en kapitalinsats, som var 750.000 mk år 1980 och 1.335.000 mark ända från år 1981. Den andra tysta bolagsmannens insats var 5.000 mk. B Ab, som under de ifrågavarande åren inte hade utdelat dividend, hade med namnet inköpskredit beviljat C Kb kredit så att C Kb:s inköpskredit från B Ab var c:a 600.000 mark 31.10 1980, inemot 1,1 miljoner mark 31.10.1981 och inemot 1,9 miljoner mark 31.10.1982, vilket 31.12.1984 är inemot 3 miljoner mark. B Ab.s försäljningar till C Kb åren 1980-1984 utgjorde sammanlagt c:a 1,6 miljoner mark. B Ab:s revisorer hade anmärkt redan år 1978, att åtminstone en del av bolagets försäljningsfordringar från C Kb skulle anses som lånefordringar. B Ab hade uppburit ränta för sina fordringar från C Kb åren 1983 och 1984. Vinstandelen, som tillhör B Ab enligt C Kb:s bolagsavtal, hade inte betalats till B Ab enligt C Kb:s bolagsavtal under de ifrågavarande åren. I skattegranskningsberättelsen hade konstaterats, att A hade åren 1980-1984 lyft medel från C Kb via ett privatkonto. B Ab hade ofta först överfört medlen till C Kb, sammanlagt inemot 1,8 miljoner mark. Resultaten, som bokföringen av C Kb:s bokföring visat åren 1980-1984, var sammanlagt c:a 250.000 mark. Det var uppenbart under dessa förhållanden, att B Ab hade givit den förmån som avses i 57 § 1 mom. beskattningslagen. Då de belopp av förtäckt dividend (år 1980 c:a 13.000 mark, år 1981 c:a 46.000 mark och år 1982 c:a 76.000 mark), som hade beräknats enligt 10 procents ränta på basen av de genomsnittliga lyftningarna från C Kb som A gjort över sitt kapitalinsats och för vilka skattenämnden vid verkställandet av efterbeskattningen hade beskattat B Ab, skulle inte anses som för stora, upphävde högsta förvaltningsdomstolen länsrättens utslag till ifrågavarande del och förverkligade av skattenämnden verkställda efterbeskattningar till denna del. Skatteåret 1980. Skatteåret 1981. Skatteåret 1982.

HFD 1991/1298 B 546

Den skattskyldige hade 16.12.1986 för ett bolags som skulle bildas räkning inköpt ett visst område. Säljaren av det vissa området var ett bostadsaktiebolag vars hela aktiestock ägdes av den skattskyldige. Det vissa området hade överförts till ett i handelsregistret 21.10.1987 antecknat bostadsaktiebolag av vars aktier den skattskyldige hade ägt hälften. Till den skattskyldiges inkomst lades vid beskattningen för 1986 med stöd av 57 § 1 mom. beskattningslagen skillnaden mellan det vissa områdets gängse pris och köpesumma. Skatteåret 1986.

HFD 1991/4030

Den skattskyldige var huvudaktionär i två aktiebolag. Han var dessutom den enda ansvariga bolagsmannen i ett kommanditbolag vars första räkenskapsperiod upphörde 28.8.1983. Tysta bolagsmän i kommanditbolaget var de nämnda aktiebolagen. Aktiebolagen placerade under den första räkenskapsperioden 280 000 mark som insatser i bolaget. Den skattskyldige lyfte under räkenskapsperioden i form av privatuttag 362 000 mark ur kommanditbolaget. Då räkenskapsperiodens vinst enligt bokföringen var 14 888,64 mark, var det egna kapitalet i bokslutet negativt 67 111,36 mark. Uttaget hade inte varit möjligt utan de nämnda kapitalinsatserna. Den skattskyldige kunde som en följd av förfarandet beskattas för dold dividend som erhållits från aktiebolagen. Efterbeskattning. Skatteåret 1982. Skatteåret 1982.

HFD 1992/125

Till aktiebolagets beskattningsbara inkomst skulle läggas ombudsmannaarvoden utbetalda av försäkringsbolaget för tiden 1.1.-3112.1986 till aktiebolagets delägarnas syster beträffande försäkringar som gällde aktiebolaget, då systern i verkligheten inte hade ombesörjt försäkringarna och bolaget kunde anses ha kunnat bestämma om dessa inkomster genom att överföra de till den i 57 § 1 mom. avsedda delägarens anförvant. Skatteåret 1986. Omröstning 4-1. 57 § BeskattningsL.

HFD 1992/4276

Ab hade givit räntefri lån åt ett Bost.Ab, vars delägare var A och hans hustru B samt Ab. A var delägare också i Ab. Att ränta inte uppbars ansågs minska beloppet på vederlag som Bo-

st.Ab uppbar av sina delägare och således ha tillfallit A till godo. Räntan som inte uppburits skulle som fördold dividendutdelning läggas till Ab:s inkomst, likväl inte till den del som motsvarar Ab:s andel av aktiestocket i Bost. Ab.

HFD 1994/2208 B 574

A hade med köpebrevet som avfattats 31.5.1990 sålt sina aktier i Bostads Ab X som berättigade till besittningen av bostadslägenheten och garaget till 630.000 mark till Y Ab. Av köpepriset hade enligt köpebrevets betalningsvillkor erlagts 550.000 mark i pengar. Det slutliga köpepriset hade kvittats som erhållet på det sättet att köpare Y Ab hade börjat ansvara för pensionen som omfattade livstid bostadsrätt i ovannämnd bostadslägenhet. A ägde inte Y Ab:s aktier. A:s dotter B var huvuddelägare i Y Ab. Länsrätten hade på stats- och kommunalombudets besvär ansett att med beaktande av köpebrevets villkor, den överlåtna lägenhetens storlek och A:s ålder hade värdet av bostadsrätten bestämts mindre än det gängse värdet. A, vars dotter B var delägare i Y Ab, hade erhållit förtäckt dividend i samband med köpet. Länsrätten hade lagt 110.000 mark som förtäckt dividend till A:s beskattningsbara inkomst. Eftersom A inte var delägare i Y Ab, ansåg HFD att beloppet som länsrätten ansetts såsom förtäckt dividend inte kunde räknas till A:s inkomst med stöd av 57 § 1 mom. beskattningslagen. HFD upphävde därför länsrättens utslag och gjorde av skattenämnden verkställd beskattning gällande. Skatteåret 1990.

HFD 1996/1944 B 535

A Ky ägde hela aktiestocket i Byggfirma B Oy. A Ky:s ansvariga bolagsman var K, som också fungerade som aktiebolagets verkställande direktör. K:s hustru L var tyst bolagsman. Byggfirma B hade ingått ackordsavtal om sanering av en byggnad i ett bolagsaktiebolag och separat ett avtal med L om sanering av aktielägnheter i samma aktiebolag som hon skaffat från byggherren. L hade pantsatt aktierna som berättigade till innehav av lägnheterna som skulle saneras som säkerhet för uppfyllandet av förpliktelser som Byggfirma B:s ackordavtal förutsatte. I samband med skattegranskningen konstaterades, att byggnadskostnader som förorsakats av saneringen inte hade uppburits av L. Eftersom kommanditbolagets tysta bolagsman L inte ens indirekt var aktieägare i Byggfirma B, skulle som L:s inkomst med stöd av 57 § beskattningslagen inte betraktas den förmån som hon hade fått då bolaget hade underlåtit att från henne uppbära ersättning för byggande och sanering av lägenheter som hon förvaltade över. Skatteår 1989. Skatteår 1990. Skattepr 1991. Omröstning 3-2. Likaså D:710/3/95

HFD 1998/2715 1998:71

Ett aktiebolags delägare fick inte sådan förtäckt dividend som avses i 57 § 2 mom. beskattningslagen, då medlen som fanns på bolagets, vars verksamhet hade lagts ned för ca tio år tidigare och som var skuldfritt, bankkonto delades ut utan förrättning varom stadgas i lagen om aktiebolag. Skatteår 1995. Omröstning 4-1.

HFD 1999/868

Ett aktiebolag hade 31.7.1981 med stöd av 24 § handelsregisterlagen avförts ur handelsregistret genom registermyndighetens beslut. Beslutet om avförandet hade likväl med stöd av 26 § lagen om förvaltningsförfarande undanröjts såsom felaktigt och bolaget hade 14.7.1992 återinförts i handelsregistret. Det ansågs, att delägaren kunde beskattas under 1996 för förtäckt dividend även för den tid under vilken bolaget inte varit infört i handelsregistret. Omröstning 4-1. Skatteår 1990-1992.

HFD 2000/2002

A och B ägde både en sammanslutning och ett aktiebolag hälften var. Nettointäkten som fastställts för sammanslutningen fördelades att beskattas hos A och B. Förmån som aktiebolaget givit sammanslutningen kunde betraktas som förtäckt dividend då sammanslutningens nettoinkomst fastställdes, trots att sammanslutningen inte själv var delägare i aktiebolaget. Skatteår 1995.

HFD 2005/422

A hade ägt hela aktiestocken i Fastighets Ab C. Fastighetsaktiebolaget ägde förutom en semesterfastighet i Lappland även aktiestocken i B Ab som varit verksam inom byggbranschen. B Ab

hade fortsatt med verksamheten inom byggbranschen som bolaget som år 1998 försatts i konkurs hade bedrivit. I dessa två bolag hade den praktiska verksamheten, liksom entreprenadoffert och penningrörelsen ombesörjts av A:s far. Dottern A hade på sin fars förslag börjat år 1998 verka såsom egentlig medlem i B Ab:s styrelse. B Ab hade enligt utredeningen i ärendet ingen verkställande direktör. A hade huvudsyssla annorstädes.

Hyran som B Ab hade år 1999 betalt till Fastighets Ab C för användning av semesterfastigheten efterbeskattades såsom förtäckt dividend som A fått från B Ab på basis av delägarskap i Fastighets Ab C. A yrkade på, att 28 § i lagen om beskattningsförfarande skulle tillämpas till hennes fördel med den grund att hon endast hade varit en formell delägare och sin fars bulvan och att det således inte fanns någon grund till tillämpning av 29 § i lagen om beskattningsförfarande.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att förmånen i penningars värde hade tillkommit A, som var delägare i B Ab och ägare av Fastighets Ab C, på basis av hennes ställning som delägare. A skulle beskattas för sådan förmån med iakttagande av 29 § 1 och 3 mom. i lagen om beskattningsförfarande oberoende av att förmånen i fråga skulle i verkligheten ha riktats till hennes far som i verkligheten hade en central ställning i bolagets verksamhet. Den fullvuxna ägaren A till B AB:s delägarbolag kunde inte heller med stöd av 28 § i lagen om beskattningsförfarande och på grund av ägararrangemanget som överenskommits och genomförts inom familjen frigöra sig från beskattningen som på grund av detta förorsakades henne. Det fanns således inte anledning till att upphäva efterbeskattningen. Skatteår 1999. Lag om beskattningsförfarande 28 och 29 §.

HFD 2007/1893 2007:52

A ägde hela aktiestocken i X Ab. A:s sambo B var X Ab:s verkställande direktör och den enda ordinarie styrelsemedlemmen. A hade enligt utredningar som kunde fås av handlingarna inte medverkat i bolagets praktiska verksamhet, utan den hade ombesörjts av B. Då bolaget hade försatts i konkurs, kom det fram, att bolaget inte hade i bokföringen ingående kassakonto, eftersom B hade tagit ut dessa medel från bolaget. På grund av det som framförts av användningen av bolagets tillgångar kunde man dra den slutsats, att A hade i egenskap av bolagets enda delägare godkänt uttagandet av bolagets kassamedel på det nämnda sättet eller åtminstone förhållit sig likgiltigt till förfarandet. Beskattning av förtäckt dividend kommer i fråga i sådana situationer, där man från ett aktiebolag på grund av delägarskapsställning överför medel till delägaren till ett annat håll så, att förmånen kan förklaras med delägarens eller förmånstagarens nära förhållande. På begreppet anhörig inverkar bland annat den ekonomiska förbindelsen mellan parterna. Då pengarna lyftes, hade A och B bott tillsammans och ägarförhållanden och beslutsfattandet i bolaget hade uppenbarligen berott på deras äktenskap. Då förmånen hade i det första skedet tillfallit delägarens sambo, ansågs bolaget ha gett förmånen till delägarens anhörig på sätt som avses i 29 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande. Bolagets enda delägare A kunde beskattas för förtäckt dividend på grund av medel som tagits ut från bolagets kassa. Skatteår 2001.

Sätten för förtäckt dividendutdelning

HFD 1960/72 II 7

Styrelsens medlemsarvoden, som aktiebolaget hade betalat till vissa aktieägare och som redan i c:a tjugo år hade erlagts enligt samma grund, (utöver egentligt arvode hade betalats 0,5 % av den årliga vinsten) betraktades i sin helhet som i 25 § IFSkL avsedda avdragbara utgifter för förvärvande och bevarande av inkomst, fast beloppet av arvodet med anledning av den årliga ökningen hade under åren blivit exceptionellt stor. Skatteåret 1953. Plenum. Röstning 26-2.

HFD 1968/1930 II 567

Då aktiebolaget till bokföringsvärdet sålde hela sin egendom till en person som ägt bolagets aktiestock och som fortsatte bolagets rörelse som privatrörelse, ansågs bolaget med anledning av undervärderingen av omsättningstillgångarna ha givit delägaren förtäckt dividend, men denna förmån ansågs ha ingått i inkomsten som delägaren anmält från sin privatrörelse. Det var inte möjligt att särskilt beskatta delägarens förtäckta dividend. Skatteåret 1961. Omröstning 3-2.

HFD 1969/3696 II 542

Huvuddelägaren i byggnadsbolaget, som byggt huset för bostadsaktiebolaget, hade, genom att han som grundardelägare av bostadsaktiebolaget till ett billigare pris än det gängse priset anskaffat sig själv aktierna berättigande till besittning av en bostadslägenhet, erhållit skattepliktig inkomst i form av priset som bostadsaktiebolagets andra delägare betalat för aktierna som de tecknat, dock högst skillnaden mellan det gängse priset och priset som den skattskyldige betalat för aktierna. Eventuell olikvärdighet mellan lägenheterna skulle beaktas vid bestämningen av denna skillnad. Målet återförvisades till skattenämnden. Skatteåret 1961.

HFD 1970/3040

Delägarna av aktiebolaget hade, efter att det bestämts att bolaget skulle upplösas, fördelat bolagets tillgångar mellan varandra för att de skulle förverkliga upplösningsbeslutet. Fast inställelsedagen för den offentliga stämningen, som med anledning av upplösningsbeslutet sökts för bolagets gäldenärer, tillsvidare inte vid fördelning av medel hade varit föreliggande, skulle de fördelade beloppen inte anses som bolagets fordringar från sina delägare och från delägarna skulle således inte uppbäras ränta för detta belopp. Med anledning av att räntan inte uppburits avlägsnades beloppet som vid beskattningen lagts till bolagets inkomst. Skatteåret 1966. Plenum. Omröstning 14-9.

HFD 1973/1156

Av aktiestocket av ett aktiebolag som bedrev parti- och minutförsäljning av hälsoprodukter ägde dess verkställande direktör 16/30 och hennes man, som var folkskollärare, 10/30. Bolaget, vars omsättning var c.a 2.000.000 mark, erlade 24.187 mark i lön till sin verkställande direktör för skatteåret och som utgift för honom bokförde 12.000 mark i tantiem. Till den verkställande direktörens man, som var verksam som bolagets prokurist, betalades 9.558 mark i arvode och bokfördes 9.000 mark i tantiem. Till en delägare, som var verksam som medlem av bolagets styrelse, bokfördes 5.000 mark i tantiem. Tantiemen betalades till delägarna först efter den följande räkenskapsperioden. HFD ansåg, att tantiemen inte med beaktande av rörelseverksamhetens art och omfattning samt det betalda lönebeloppet och tantiem anses som förtäckta dividender, utan som en avdragbar utgift för anskaffning och bevarande av bolagets inkomst. Skatteåret 1968.

HFD 1973/4026

Aktiebolaget, som bedrivit sågning, hade 8.11.1969 tillsammans med sina fyra delägare träffat en överenskommelse om skogsavverkning på lägenheterna som de ägt som rotförsäljning på ett visst område till ett fast markbelopp för virke som skall köpas och vars kvalitet bestämts. Det uppskattade totalpriset enligt överenskommelsen var 440.000 mark. Det hade överenskommit om att slutmätningen och överlåtelsen skulle ske senast 30.12.1971. Förskotten, som enligt förskottsförteckningen hade betalats till delägare, hade varit 387.981,54 mark 31.12.1970. Eftersom förskottsbeloppet i andra rotförsäljningar, gjorda med främmande parter, hade varit högst 50 procent av det uppskattade köpepriset, lades till bolagets inkomst av skatteåret 1970 med efterbeskattningar enligt detta till den del som överstiger det belopp av förskotten som skall anses vara normalt, 13.438 mark, som skall beräknas enligt åtta procents årliga ränta som förtäckt dividendutdelning. Skatteåret 1970.

HFD 1975/2135

Aktiebolaget hade från huvuddelägaren köpt aktierna som han ägt som huvuddelägare i sitt andra aktiebolag. Skillnaden mellan aktiernas uppskattade gängse värde och köpepriset räknades till aktieägarnas skattepliktiga inkomst enligt 57 § 1 mom. beskattningslagen. Skatteåret 1971.

HFD 1977/537 II 514

Kommanditbolaget hade under räkenskapsperioden 1.1.-31.12.1973 enligt förfarandet i lagen om ändring av kommanditbolag till aktiebolag ändrats till ett aktiebolag som införts i handelsregistret 18.5.1973. Bolagsmännen av kommanditbolaget hade fattats ett beslut om ändring av bolagsform 1.12.1972. Bolagsordningen i aktiebolaget, enligt vilken dess hela aktiekapital hade betalats i sin helhet, hade fastställts 20.12.1972. En del av aktiekapitalet hade i en utgående

balansräkning bokförts som fordran från aktieägarna och bolaget hade inte uppburit någon ränta för denna fordran. Fast bolaget enligt stadgandena om aktiebolag skulle beskattas för hela räkenskapsperioden, kunde till bolagets inkomst inte med stöd av 57 § 1 mom. beskattningslagen läggas den årliga räntan på 8 procent som beräknats för ovannämnd fordran för den del av räkenskapsperioden, då bolaget inte som aktiebolag varit infört i handelsregistret. Skatteåret 1973. Omröstning 4-1.

HFD 1978/1607A II 604

Verksamheten av ett aktiebolag som bedrivit rörelse hade upphörts. Bolaget hade inte annan egendom än en räntefri fordran från sin delägare, som motsvarade bolagets aktiekapital. Bolaget hade inte börjat upplösas, eftersom man ville bevara det. Eftersom bolaget inte hade uppburit ränta för fordran, skulle denna enligt 10 procents räntefot beräknad förmån med stöd av 57 § 1 mom. beskattningslagen såsom förtäckt dividendutdelning räknas till bolagets inkomst som förtäckt dividendutdelning. Skatteåret 1975.

HFD 1979/2341

Aktiebolagets huvuddelägare hade uthyrt utrymmen till bolaget och enligt överenskommelsen utfört förvaltnings-, kontors-, postnings-, bokförings-, måltids- och städningstjänster för det. Huvuddelägaren hade vid utgången av skatteåret fakturerat bolaget för allt detta. Det ansågs att bolagets räntefria fordran från sin huvuddelägare var i fråga om beloppet, som motsvarar det skäliga beloppet av den nämnda fakturering, en sådan fordran som hänför sig till de ovannämnda avtalsförhållandena, i fråga om vilken bolaget inte enligt 57 § beskattningslagen skulle beskattas för den ränta som inte hade uppburits från delägaren. Skatteåret 1975. Omröstning 3-2.

HFD 1980/378

Av aktiekapitalet på 4 000 mk i ett aktiebolag som idkade målerirörelse ägde verkställande direktören A 75 %, B 20 % och C 5 %. Bolagets omsättning hade under skatteåren 1970-1972 växlat från 108 595 mk till 497 723 mk. En prestation på 4 000 mk, som erhållits år 1970, och prestationer på sammanlagt 1 707 mk, som erhållits år 1971, vilka prestationer omfattade bland annat dagpenningar som sjukförsäkringsbyrån erlagt åt bolaget på grund av A:s sjukdom, hade inte beaktats som intäkt i bokföringen. Dessa belopp hade efterbeskattats som bolagets inkomster. I avsaknad av ytterligare utredning om utnyttjandet av dessa inkomstposter ansågs att även A kunde efterbeskattas för en dividendartad inkomst till dessa betalningars belopp. Skatteåren 1970-1971.

HFD 1980/2304 II 559

Av ett byggnadsaktiebolags 10 aktier ägde både verkställande direktör K och hans fru E 1 aktie och deras dotter, född år 1969, 8 aktier. Byggnadsaktiebolaget byggde ett 290 kvadratmeters parhus för bostadsaktiebolaget och E ägde 65 stycken av bolagets 140 aktier som berättigade till besittningen av en 141 kvadratmeters bostadslägenhet. E hade betalat 127 500 mk för bostadsaktierna. Vid inspektionen konstaterades, att i bokföringen av byggnadsaktiebolaget hade inkomstförts 250 000 mk för byggandet av parhuset, medan de verkliga byggnadskostnaderna utgjorde minst 282 092 mk. Skattenämnden ansåg, att E hade erhållit en förmån enligt 57 § beskattningslagen och lade 17 900 mk till E:s inkomst med efterbeskattningar. E påyrkade att efterbeskattningen skulle upphävas, eftersom den direkta förmånen av anskaffningspriset på fastigheten hade blivit till förmån för bostadsaktiebolaget och inte delägaren. HFD ansåg att byggnadsaktiebolaget hade till bostadsaktiebolaget överlåtit den bostadsbyggnad som det byggt, till ett mindre pris än byggnadskostnaderna av bostadsfastigheten. Bostadsaktiebolaget hade däremot debiterat E på motsvarande sätt ett mindre pris av bostadsaktierna som det köpt. Eftersom beloppet som byggnadsaktiebolaget debiterat bostadsaktiebolaget och köpepriset som E betalat hade bestämts så små uppenbarligen i avsikt att E skulle erhålla en i 57 § beskattningslagen avsedd förmån och med beaktande av att verkställande direktör K hade lyft endast nominell lön från byggnadsbolaget, förkastade HFD besvären med beaktande av stadgandet i 57 § beskattningslagen. Skatteåret 1975.

HFD 1981/4959 II 550

Bostadsaktiebolaget hade från sitt aktiekapital

betalat till sin grundaredelägare B Ab 3 082 651 mk i förskott för kostnaderna för en bostadsbyggnad som planerats att skall byggas för bostadsaktiebolaget. Den återstående delen av aktiekapitalet hade använts bland annat till anskaffning av jordområden till bostadsaktiebolaget. HFD ansåg att det var vanligt vid grundarentreprenadverksamheten att grundare av bostadsaktiebolaget sköter uppgifterna i anslutning till bostadsaktiebolagets grundande, anskaffning av tomten som skall vara i bostadsaktiebolagets ägo samt uppgifterna i anslutning till planering och finansiering av byggnadsarbeten. Vid grundandet av aktiebolaget skall medel investeras i bolaget i form av aktiekapital som bostadsaktiebolaget skall behöva senare. Bostadsaktiebolagets förfarande, då det till B Ab som grundat bostadsaktiebolaget utan ränta utlånar medel som det erhållit som aktiekapital, ansågs motsvara den praxis som vanligen iakttagits vid dylikt byggande. Därför och då bostadsaktiebolaget ännu inte under skatteåret hade behövt medlen som det lånat för byggandet, ansågs det att bolaget inte vid sin kreditgivning hade förfarat på det sättet som avses i 57 § 1 mom. beskattningslagen. Skatteåret 1977.

HFD 1982/3 II 562

Ett bostadsaktiebolag hade gett sina grundande aktionärer sammanlagt 10 081 747,82 mk såsom förskottsbetalningar för kostnader av bostadsbyggnad som planerats att skulle uppföras för bostadsaktiebolaget. Av bolagets aktiekapital på 1 235 200 mk hade 3 191 095,40 mk angetts som anskaffningspris för marken. I sin balansräkning hade bolaget såsom främmande kapital uppgett ett banklån på 1 000 000 mk. Förskottsbetalningarna, som motsvarade detta främmande kapital ansågs utgöra sådant räntefritt lån åt de grundande aktionärerna, för vilket med stöd av 57 § 1 mom. beskattningslagen en beräknad ränta skulle läggas till bolagets inkomst. I fråga om den del som motsvarade aktiekapitalet ansågs bolaget inte, då det gav förskottsbetalningar, ha förfarit på sätt som avses i 57 § 1 mom. Skatteåret 1976.

HFD 1982/816

Bostadsaktiebolaget hade givit sin grundardelägare 6 411 466,37 mk i förskott för kostnaderna av en bostadsbyggnad, som skall byggas för bostadsaktiebolaget. Bolaget hade i den utgående balansen anmält 7 000 000 mk som eget kapital och 930 000 mk:s banklån som främmande kapital. Bostadsaktiebolaget hade inte ännu under skatteåret behövt medlen, som det utlånat sin grundardelägare, för byggandet. Till den del, som beloppet som utlånats som förskott motsvarade bolagets eget kapital, hade förfarandet motsvarat sedvunnen praxis vid dylikt byggande. Också banklånet motsvarande andel av förskottsbetalningarna hade varit i grundardelägarens användning. Han hade betalat räntekostnaderna för lånet. Bostadsaktiebolaget hade inte i sin kreditgivning förfarat på det sättet som det avses i 57 § 1 mom. Skatteåret 1976.

HFD 1985/5808

Den förmån av fri nyttjanderätt till båt som ingående i lönen hade tillkommit en arbetstagare skulle bestämmas enligt förmånens gängse värde. Förmånens gängse värde kunde inte bestämmas enligt de båtkostnader som antecknats i arbetsgivarens bokföring. Skatteåret 1982.

HFD 1985/6094 II 532

Ett aktiebolag som bedrev utskänkningsrestaurangverksamhet hade köpt en personbil av märket Cadillac Eldorado till ett pris av 192 896 mk och ställt den till förfogande såsom bilförmån för sin huvuddelägare som stod i arbetsförhållande till bolaget. Penninglönen till delägaren uppgick till 75 000 mk. Bolaget gjorde på bilen en avskrivning om 53 368 mk, varav skattenämnden godkände 15 000 mk. HFD ansåg att bilen hade hört till bolagets anläggningstillgångar. Bolaget hade med anledning av bilförmånen som givits till delägaren såsom löneförmån rätt att från sin inkomst avdra avskrivningen på personbilen i sin helhet. Då det inte hade visats att bolaget med beaktande av delägarens samtliga förmåner från bolaget såsom bilförmån skulle ha erlagt mera än vad som var att anse såsom skäligt, förkastade HFD prövningsombudets besvär, vari hade yrkats att den beskattning som skattenämnden verkställt skulle bringas i kraft med stöd av 57 § beskattningslagen. Skatteåret 1981.

HFD 1987/404

Ett bolag vars huvudverksamhetsområde ut-

gjordes av transportrörelse, antecknades i handelsregistret, varvid meddelades att bolagets aktiekapital hade betalts i sin helhet. Bolaget började dock inte idka transportrörelse eller någon annan verksamhet, emedan det trafiktillstånd som givits i huvuddelägarens namn inte kunnat överföras i bolagets namn. Till huvuddelägarens inkomst lades genom efterbeskattning såsom förtäckt dividend den kalkylerade räntan på aktiekapitalet, som enligt den företedda utredningen inte hade betalts. Det ansågs att det under nämnda förhållanden inte fanns förutsättningar för efterbeskattning av förtäckt dividend. Skatteåret 1977. Skatteåret 1978. Skatteåret 1979. Efterbeskattningsår 1982.

HFD 1989/3637

En bil som hade hyrts av ett bolag hade utan debitering upplåtits till att användas av bolagets verkställande direktör A, som samtidigt var en delägare i bolaget. Kostnaderna åsamkade av bilen belastade bolagets resultat även beträffande A:s privatkörningar. Eftersom den bilförmån som A på detta sätt erhållit inte hade bokförts som A:s lön i bolagets bokföring och eftersom förskottsinnehållning inte heller hade verkställts, ansåg HFD att den bilförmån som A hade erhållit av bolaget utgjorde förtäckt dividendutdelning och inte naturaförmån. Skatteåret 1986. Omröstning 4-1.

HFD 1991/433 B 570

X Ab:s aktiekapital bestod av 20 aktier av vilka Y ägde 5 stycken och hans tre minderåriga barna 5 stycken var. Y hade utan säkerhet av X Oy erhållit ett ursprungligen 200 000 mark stort aktionärslån vars årsränta var 14 procent. I balansen 31.12.1985 hade bolagets fria egna kapital varit 53 093 mark. Enligt bolagets skattedeklarationer hade aktionärslånets kapital 31.12.1985 uppgått till 294 591 mark och 31.12.1986 till 294 596 mark såsom även 31.12.1987. Som bolagets ränteinkomster och resultatregleringar hade, uträknade enligt en räntefot om 9 procent på detta lån, i bokslutet för skatteåret 1985 antecknats ränta 8 084 mark, skatteåret 1986 26 513 mark såsom även skatteåret 1987. Då i saken inte ens påståtts att Y eller hans maka har möjlighet att återbetala detta lån jämte räntor och det ur handlingarna inte framgick att Y haft för avsikt att återbetala lånet till bolaget ansåg länsrätten att det ifrågavarande lånet på 294 591 mark inte var att anse såsom ett verkligt lån som var avsett att återbetalas utan att lånebeloppet skulle anses såsom åt Y betald förtäckt dividend. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det inte fanns orsak till att ändra länsstyrelsens beslut. Skatteåret 1985.

HFD 1991/3440

Ett aktiebolags huvudaktionär hade haft omhand medel som årligen ingått i bolagets balans såsom medel bokförda på kassakontot. Dessa medel skulle vid beskattningen anses som åt aktionären givet räntefritt aktionärslån. Skatte-åren 1982-1984 och 1986.

HFD 1993/1654

Aktiebolaget hade långfristiga lånefordringar från sina delägare, som var fysiska personer. Bolaget hade årligen i sin bokföring för fordringarna inkomstfört räntan enligt den ränteprocent som fastställts i skattestyrelsens anvisningar. Räntorna hade emellertid inte betalats årligen och de hade inte heller lagts till lånekapitalet, utan de hade bokförts som kontofordringar. Länsrätten hade ansett att då räntorna på bolagets delägarlån, 1.316.609 mark under skatteåret 1982 och 2.394.360 mark under skatteåret 1983, inte hade betalats till bolaget och då räntorna hade bokförts som bolagets kontofordringar, hade bolagets fordran från sina delägare ökats med dessa belopp. Till bolagets inkomst skulle således med efterbeskattningar med stöd av 57 § 1 mom. beskattningslagen läggas de kalkylmässiga räntorna på kontofordringarna, 131.659 mark, för året 1982 och 215.491 mark för året 1983. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade bolagets besvär, där upphävningen av efterbeskattningar hade påyrkats på den grund att bolaget inte var skyldigt att uppbära ränta på ränta. Skatteåret 1982. Skatteåret 1983. Omröstning 4-1.

HFD 1994/2895

A och B ägde 48 procent och 26 procent av aktiebolagets aktiestock. A var verksam som bolagets verkställande direktör. A och B hade förbundit sig till en proprieborgen för bolagets skulder. Bolaget betalade premier till A och B på

basen av en borgensförbindelse. Beloppet av premierna var mindre än den allmänna nivån av garantipremierna. Garantipremierna var förvärvsinkomst vid beskattningen av A och B. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Omröstning 3-2.

HFD 2000/2116 ÅRSBOK

Ett öppet bolag omvandlades till aktiebolag och bolagsordningen godkändes 1.9.1995. Aktiebolaget infördes i handelsregistret 8.11.1995. En bolagsman in det öppna bolaget blev aktiebolagets huvudaktionär. Det öppna bolagets aktiekapital hade i slutet av räkenskapsperioden 1.12.1993- 30.11.1994 varit 36 723 mark positivt. Vinsten för räkenskapsperioden 1.12.1994-30.11.1995 var 169 640 mark. Vid räkenskapsperiodens slut var aktiebolagets eget kapital enligt bokslutet 213 430 mark negativt. I samband med ändring av bolagsformen hade bolagsmannen gjort ett privat uttag om sammanlagt 434 793 mark från det öppna bolaget, av vilket belopp 103 797 mark hade bokförts som bolagets skuld till bolagsmannen. Enligt noterna till bokslutet 30.11.1995 var aktiebolagets rättade eget kapital likväl 32 170 mark positivt, då omsättningstillgångarna beaktades i uträkningen till det gängse värdet.

Enligt revisionens 18.9.1995 daterade utlåtande räckte det öppna bolagets tillgångar till att täcka bolagets skuld och aktiebolagets aktiekapital om 15 000 mark. Av privata uttag som ägt rum innan aktiebolaget införts i handelsregistret hade 138 135 mark uttagits i september 1995 och 162 366 mark i början av november 1995.

Det konstaterades att bolagsmannen var berättigad att från det öppna bolaget lyfta bolagets vinster innan bolagsformen ändrades. Vinstmedel är vinster från tidigare räkenskapsperioder samt den vinst för ändringsräkenskapsperioden som uppkommit innan bolagsformen ändrades. Privata uttag ska inte betraktas som sådan förtäckt dividend som avses i 57 § beskattningslagen till den del som det öppna bolagets eget kapital har räckt till dessa privata uttag. Till den del som privat uttag hänfört sig till det öppna bolagets icke realiserade vinst före ändring av bolagsformen ska ett privat uttag däremot inte anses motsvara ärendets egentliga natur och ändamål. Åtgärden ska till denna del anses ha företagits med avsikt att undgå skattebetalning. Ett privat uttag från ett öppet bolag ska betraktas som förtäckt dividend som betalts till delägaren till den del som det hänförde sig till det öppna bolagets icke realiserade vinst. Ärendet returnerades till skatteverket för bestämmande av beloppet av förtäckt dividend. Skatteår 1995. Omröstning 5-2.

HFD 2004/359, HFD:2004:19

Ett kommanditbolag omvandlades till aktiebolag genom anteckning i handelsregistret 5.1.2001. Kommanditbolagets sista räkenskapsperiod var 1.6.2000 - 4.1.2001 och bolagets förstsa räkenskapsperiod var 5.1.2001 - 31.5.2001. Kommanditbolagets ansvariga bolagsmän A och B blev aktiebolaget delägare båda med 50 procents ägarandel. Kommanditbolagets eget kapital var 166 685 mark negativit i början avden sista räkenskapsperioden 1.6.2000 och 76 132 mark negativt vid utgången av den sista räkenskapsperioden 4.1.2001. Kommanditbolagets vinst från den sista räkenskapsperioden var 370 015 mark och bolagsmännen privata uttag uppgick under den sista räkenskapsperioden till 276 762 mark. Eftersom kommanditbolagets vinst från den sista räkenskapsperioden var större än de sammanlagda privata uttag som bolagsmänne hade gjort under räkenskapsperioden i fråga och då det negativa egna kapitalet berodde i samband med omvandling av bolagsformen på privata uttag som överskred vinstandelarna och privata placeringar under tidigareräkenskapsperioder, var det, med beaktande av bestämmelsen i 28 § lagen om beskattningsförfarande, inte fråga om förtäckt dividendutdelning. Skatteår 2001.

HFD 1995/3012

Ett fastighetsaktiebolag var ett s.k. tomtbolag som hade etablerats för fastighetsförvärv och -ägande. Bolaget hade, utan att ta ut ersättning, åt en av sina delägare, som idkade byggherreverksamhet, gett medel att disponera som bolaget hade fått för tomtförsäljningar. Fastighetsaktiebolaget hade inte i sitt namn haft byggnadslov, entreprenadavtal och inte heller hade det konstaterats att bolaget gjort upp några byggplaner eller inlett marknadsföring. Medlen ansågs ha getts till delägarens disposition räntefritt på grund av hans delägarställning och därför skulle de räntor som räknades på medlen till skälig

storlek läggas till bolagets inkomst med stöd av 57 § 1 mom. beskattningslagen som förtäckt dividend. Skatteåren 1986-1988. Efterbeskattning.

HFD 2007/2424, HFD 2007:63

A:s privata affär hade ändrats till aktiebolag i enlighet med 24 § 1 mom. i inkomstskattelagen. Vinsten av A:s privata affär under den sista räkenskapsperioden 1.1.2002 - 8.7.2002 var 5 009,54 euro och A:s privata uttag 23 549,16 euro. Eget kapital var vid utgången av den privata affärens räkenskapsperiod, dv. i aktiebolagets inledande balansräkning negativt sammanlagt 22 971,38 euro. Enligt expertulåtandet som hade givits för handelsregistermyndigheten motsvarade värdet av egendomen som tillföll aktiebolaget enligt det gängse värdet minst bolagrets blivande andelskapital. Firmas eget kapital hade blivit negativt så, att vinsten för den första räkenskapsperioden 1999 hade varit 20 106,19 euro och privata uttag 28 338,82 euro (negativt eget kapital vid räkenskapsperiodens slut 8 342,63 euro). För skatteåret 2000 hade räkenskapsperiodens vinst motsvarigt varit 30 041, 56 euro och privata uttag 33 229,90 euro (negstivt eget kapital vid räkenskapsperiodens slut 11 530,97 euro) och för skatteåret 2001 hade räkenskapsperiodens vinst varit 35 209,13 euro och privata uttag 28 109,92 euro (negativt eget kapital vid räkenskapåsperiodens slut 4 431,76 euro). förvaltningsdomstolen hade på skatteombudets besvär räknat som A:s inkomst såsom förtäckt dividend från bolaget som hade grundats beloppet med vilket privata uttag under firmans sista räkenskapsperiod hade överskridit räkenskapsperiodens vinst, dvs. 18 539,68 euro. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade förvaltningsdomdstolens beslut på A: besvär och satte skatterättelsenämndens beslut i kraft bl.a. med följande motiveringar. Det hade i ärendet inte framgått, att privata uttag hade gjorts strax innan ändring av företagsformen eller på annant sätt som exeptionella poster. Storleken av privata uttag har inte avvikit väsentligen från det vad från bolget hade lyfts under tidigare år, även om beloppet hade beräknat per månad varit något större än tidigare. Beloppet överskred likväl inte det vilket kan betraktas som normala uttag för företagarens uppehälle. Det hade inte heller framgått, att uttag skulle ha finansierats på ett exceptionellt sätt eller att beloppet av uttag skulle ha bokförts som lånetillgodohavande från företagaren. Skatteåret 2002. Lag om beskattningsförfarande 28 § 1 mom. och 29 § 1 mom.

HFD 2002/93

A hade år 1992 givit sitt aktiebolag ett lån utan säkerhet för anskaffning av ett konkurrerande bolag. På lånet hade man kommit överens om en årlig ränta om 12 procent och lånet skulle återbetalas senast i slutet av år 1998. Den avtalade räntan hade inte vid långivningen varit avvikande från den allmänna räntenivån. Trots att den allmänna räntenivån var år 1996 väsentligt lägre än under år 1992, ansågs det att förutsättningar för beskattning av förtäckt dividend inte förelog. Skatteåret 1996. Omröstning 4-1.

CSN 1994/22

Verkställande direktör A ägde 51 procent av X Ab:s aktiestock. X Ab hade flera banklån, vilkas säkerhet var aktierna som berättigade till besittning av bostadslägenheter och som A ägde. A tänkte också utlåna X Ab 1,5 miljoner mark med en ränta på 8,5 %. Då X Ab betalade garantiprovision till A för beloppet av bolagets kredit som av honom överlåtna realsäkerheter täckt, var garantiprovisionen A:s skattepliktiga kapitalinkomst. Ytterligare, då A utlånade 1,5 miljoner mark till X Ab, var räntan som X Ab betalat, kapitalinkomst för A. Vid verkställandet av beskattningen skulle dock prövas, om 57 § 1 mom. beskattningsL skulle tillämpas på den grund att beloppet av garantiprovisionen eller låneräntan, som skall betalas till A, var betydligt större än vad som är vanligt. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994 (ej vunnit laga kraft).

CSN 1994/48

Aktiebolag A, som bedrev tillverkning och försäljning av betong och betongprodukter samt grusförsäljning hade givit delägare X, som varit verksam som verkställande direktör, ett lån för investeringsverksamhet. Då lånet givits, hade stadgandena av 12:7 § ABL inte iakttagits. X hade konstaterats som medellös vid utsökningsutredningen. Om A Ab skulle anse att fordran är värdelös i sin helhet eller delvis och om det i sin bokföring skulle göra den slutliga värdesänk-

ningen motsvarande förlustens bokföring som kostnad, skulle värdesänkningen inte, då lånet inte hörde till bolagets näringsverksamhet, kunna betraktas såsom en i 7 § och 17 § 2 punkten lagen om beskattning av näringsverksamhet avsedd avdragbar utgift. Eftersom förmånen, som A Ab givit, inte var vederlag av den verkställande direktörens arbetsinsats i bolaget, var det i förlustens bokföring som kostnad inte frågan om löneutbetalning enligt lagen om förskottsuppbörd. Eftersom förmånen som A Ab givit var en prestation som tillfallit delägare X och som inte hade behandlats som lön vid bokföringen av bolaget, skulle förlustens bokföring av kostnad betraktas såsom förtäckt dividendutdelning enligt 57,1 § beskattningslagen. Skatteåret 1994.

CSN 1994/50

Delägare A i X Ab hade givit bostadsaktierna, som han använt som bostad, som allmän säkerhet till banken för X Ab:s cirka 2,6 miljoner mk:s skulders garanti. X Ab och A hade överenskommit om att säkerhetsvärdet av bostadsaktierna skall vara 2,1 miljoner mk. X Ab och A hade överenskommit om att säkerhetsvärdet av bostadsaktierna skall vara 2,1 miljoner mk. X Ab hade år 1993 betalat 44 000 mk till A i garantiprovision enligt 1,68 %. Den garantiprovision som betalats till A betraktades som A:s kapitalinkomst till den del som bostadsaktiernas verkliga säkerhetsvärde täcker beloppet av bolagets kredit, för vilket garantiprovision hade betalats. Till den del som den betalda provisionen överstiger det ovannämnda beloppet skall den betalda provisionen betraktas såsom förtäckt dividendutdelning av A. I samband med beskattningen skulle ytterligare prövas, om stadgandet i 57,1 § beskattningsL skall tillämpas på den grund att till A betalat provisionsbelopp är väsentligt större än vanligt eller att garantiprovisionen har betalats under sådana förhållanden att nämnd säkerhet inte har varit nödvändig för bolaget. Skatteåret 1993.

CSN 1994/264

Bolaget behövde helikoptertjänster i sin näringsverksamhet och tänkte anskaffa en helikopter samt utbilda sin huvuddelägare samt en av sina anställa till helikopterflygare. Utbildningskostnaderna ansågs under de i ansökan avsedda förhållandena såsom bolagets avdragbara utgifter. I utbildningen ansågs det inte uppkomma förtäckt dividend för bolagets delägare och utbildningskostnaderna skulle inte anses såsom skattepliktig löneinkomst av ett arbetsförhållande. Skatteår 1994 och skatteår 1995.

Rättelseförsök

HFD 1978/4287

Betalningar, som aktiebolag erlagt sin aktieägare till godo hade inte beaktats såsom fordran på aktieägaren i bolagets bokslut för räkenskapsåret. Oberoende av om aktieägaren något senare år hade ersatt bolaget dessa betalningar kunde de betraktas som aktieägarens inkomst för skatteåret. Skatteåret 1969. BeskattningsL 57 §.

HFD 1979/129

Aktiebolag, vars verksamhet inskränkts och som sedermera upplösts, hade sålt sina aktier i ett bostadsaktiebolag, vilka berättigade till besittning av affärslägenhet, som bolaget använt som sina verksamhetsutrymmen, åt sin aktieägare, vilken ägde mer än 86 % av säljarbolagets aktier. Sedan skattenämnden ansett, att aktierna sålts till ett lägre pris än gängse värde, och beskattat aktieägaren för dold dividend, hade vederbörlig underrätt på aktieägarens talan, som närmast baserades på, att köparen och säljaren misstagit sig i fråga om köpets skattepåföljder, förklarat köpet återgå. Länsrätten och HFD vidmakthöll beskattningen, vars belopp dock nedsattes. Skatteåret 1974.

HFD 1983/4513 II 524

Dotterbolaget hade givit sitt moderbolag räntefria lån åren 1976-1978, varför till inkomsten av dotterbolaget lades vid efterbeskattningarna som hänförts till dotterbolaget såsom förtäckt dividendutdelning den kalkylmässiga räntan på delägarlånen. Fast bolagen därefter år 1981 hade överenskommit om erläggande av ränta som kallades ersättning, hade moderbolaget inte på basis av denna prestation rätt till att avdra räntan som avses i 23 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet från åren 1976-1978.

HFD 1984/6243 II 620

Bolaget hade som utgift för skatteårets hyra för utrymmen som det hyrt från sina delägare bokfört 65 000 mk. Efter att bolaget konstaterat, att skattenämnden uppenbarligen skulle lämna en del av hyran som bolagets icke acceptabel utgift med stöd av 57 § beskattningslagen, hade bolaget i sin bokföring ändrat en del av hyran till delägarnas lön och arbetsgivarens socialskyddsavgift samt på motsvarande sätt rättat skatteårets bokslut. Den rättade skattedeklarationen, som baserar sig på ändrat bokslut, hade 14.10.1982 befordrats till skattenämnden med yrkandena på att beskattningen skulle verkställas enligt den. Skattenämnden verkställde beskattningen på basen av bolagets första skattedeklaration och accepterade med stöd av ovannämnt lagrum inte 35 000 mk av hyran som avdrag på inkomst. Länsrätten ansåg, att det inte hade visats att prestationen som hyra till bolagets delägare skulle ha baserats på ett misstag. Beskattningen av bolaget kunde således inte verkställas på basen av den ändrade, nya skattedeklarationen som avgivits före slutförandet av beskattningen. Länsrätten förkastade bolagets besvär, där det hade påyrkat att beskattningen verkställs enligt den rättade skattedeklarationen. HFD vidmakthöll länsrättens utslag. Skatteåret 1981.

HFD 1991/320 B 547

I samband med en aktieaffär hade A 1987 av X Ab för 30 000 mark fått en personbil vars värde var 60 000 mark. Skattenämnden hade som dold dividend lagt 30 000 mark till A:s inkomst året 1987. På grund av att A medelst häradsrättens beslut 1.2.1989 och hovrättens beslut 1.12.1989, för vilket högsta domstolen inte beviljat be-svärsrätt, förpliktigats returnera bilen till X Ab:s konkursbo och även gjort detta, ansåg HFD att A inte skulle beskattas för förtäckt dividend. Skatteåret 1987.

Belopp av förtäckt dividend

HFD 1978/3792 II 560

Aktieägare i aktiebolag hade på lån, som han erhållit av bolaget betalt lägre än gänse ränta. Enär aktieägaren redan från sin inkomst fått avdraga det stadgade maximibeloppet för räntor på skuld 5 000 mark lades till hans inkomst skillnaden mellan gängse ränta och den erlagda räntan. Skatteåret 1975.

HFD 1983/846

Bolaget hade ägt bostadsaktierna, som sålts till den huvudsakliga aktieägare-verkställande direktörens dotter, en längre tid än 5 år. Eftersom aktierna inte hade varit bolagets omsättningstillgångar, var överlåtelsepriset av aktierna enligt 6 § 1 mom. 1 punkten lagen om beskattning av näringsinkomst inte skattepliktig inkomst för bolaget och stadgandet i 57 § beskattningslagen kunde således inte tillämpas på försäljningen av aktierna. Avskrivningen som eventuellt tidigare hade godkänts från anskaffningsutgiften för aktierna vid beskattningen betraktades som bolagets skattepliktiga inkomst. Skatteåret 1978.

HFD 1984/5954 II 611

Dotterbolaget hade sålt aktierna av moderbolaget, som dotterbolaget ägt över 5 år, till delägarna av moderbolaget till ett betydligt mindre pris än det gängse priset. De sålda aktierna var inte omsättningstillgångar för dotterbolaget och avskrivningar från anskaffningsutgiften för aktier hade inte tidigare godkänts vid beskattningen. Då överlåtelsepriset av aktierna inte var skattepliktig inkomst och avskrivningar inte hade gjorts, kunde stadgandet i 57 § beskattningslagen inte till dotterbolagets del tillämpas på försäljningen av aktierna. Skatteåret 1980.

HFD 1988/4866 B 544

Delägare A i aktiebolaget hade 29.1.1986 köpt ett outbrutet område från bolaget till ett pris av 428.000 mark. Skattenämnden hade vid verkställandet av A:s beskattning för året 1986 ansett, att det gängse värdet av det outbrutna området var 2.000.000 mark, och lagt till A:s skattepliktiga inkomster enligt 57 § beskattningslagen 1.572.000 mark som förtäckt dividendutdelning. A tänkte sälja det outbrutna området vidare år 1988. Han ansågs ha anskaffat det outbrutna området mot vederlag. Vid beräkningen av den tillfälliga försäljningsvinstens storlek betraktades såsom i 21 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd anskaffningsutgift för det outbrutna området förutom vederlaget som betalats till A:s bolag

även det belopp som han vid beskattningen ansågs ha fått såsom förtäckt dividendutdelning. Förhandsbesked. Skatteåret 1988. Omröstning 4-2-1.

HFD 1990/3001

Ett aktiebolag skaffade sig en båt med 300 000 mark och utrustning därtill med 4 241 mark. Kostnaderna för underhåll av båten var 11 257 mark och driftkostnaderna 10 830 mark. Bolaget gjorde en utgiftsrestavskrivning om 30 % på anskaffningspriset på och utrustningen till båten, dvs. 91 272 mark och avdrog underhålls- och driftkostnaderna som sina utgifter. A, som tillsammans med sin fru ägde aktierna i bolaget, deklarerade hälften av driftkostnaderna, dvs. 5 415 mark, såsom båtförmån. Till A:s skattepliktiga inkomster lades såsom förtäckt dividendutdelning de ovannämnda båtkostnaderna, dock inte dockningsavgiften på 1 815 mark, dvs. sammanlagt 111 544 mark, som på motsvarande sätt återfördes till bolagets beskattningsbara inkomst. Beloppet som vid skatterättelsen hade lagts till A:s inkomst nedsattes till 96 687 mark, dvs. till det sammnlagda beloppet av avskrivningen och den deklarerade båtförmånen. Länsrätten förkastade A:s besvär. HFD ansåg att avskrivningen som bolaget gjort i sin bokföring inte kunde beaktas som sådan då förmånen som A erhållit fastställdes. I stället skulle den ränta som skulle beräknas på det kapital som använts till båten och kostnaderna för båten till den del A hade använt båten till sina privatåkningar beaktas då värdet av förmånen fastsälldes. Med denna motivering nedsattes det i 57 § beskattningslagen avsedda skäliga beloppet, som skulle läggas till A:s inkomster, till 50 000 mark. Skatteåret 1985.

HFD 1998/2694

A, som hade ägt 60 procent av B Ab:s aktiestock och arbetat i bolaget, hade bott i en aktielägenhet som bolaget ägde. Av lägenheten hade för sagda tid förorsakats 115 049 mark vederlags- och ränteutgifter. A hade betalt till bolaget hyra 1 700 mark i månaden, dvs. sammanlagt 20 400 mark under skatteåret. I samma bostadsaktiebolag hade av motsvarande lägenhet uppburits i ett hyresförhållande mellan utomstående ca 2 600 mark i månaden. Bolaget ansågs under dessa förhållanden ha uppburit från delägaren lägre hyra än vad som var sedvanligt. Förmån som A hade fått och som inte behandlats som naturaförmån i arbetsförhållandet mellan B Ab och A, beaktades i beskattningarna av bolagets delägare såsom förtäckt dividendutdelning. Såsom beloppet av förtäckt dividend fastställdes i B Ab:s beskattning 94 649 mark och i A:s beskattning med beaktande den allmänna hyresnivån och hyran som A betalt 10 800 mark. Skatteår 1993. Se också HFD 4.12.1998 L 2693.

HFD 2008/1881

Fastighetssammanslutningen hyrde ut sin stuga som fanns i Lappland årligen i huvudsak på vintertid under 19 – 12 veckor. Stugan stod tom under resten av året, då stugan användes enligt deklarationen av sammanslutningens delägare endast under en vecka per år. Sammanslutningen yrkade på avdragande av utgifter som hänförde sig till uthyrningen på basis av 20 uthyrningsveckor och en veckas privat bruk i förhållandet 20/21. I beskattningens godkändes avdragandet av utgifterna på basis av 21 veckors uthyrning och resterande tiden på basis av privatbruk i förhållandet 21/52. Förvaltningsdomstolen förkastade fastighetssammanslutningens besvär och konstaterade, att fastigheten hade varit uthyrd i huvudsak på vintertid under 21 veckor till en viss kundgrupp. Under resterande delan av året användes fastigheten inte i verkligheten för uthyrning. Fastighetssammanslutningens delägare kunde bestämma, i vilken mån de använde fastigheten då den inte var uthyrd. Fastigheten omfattades under tidsfristen i fråga inte av inkomstförvärvsverksamheten trots att sammanslutningens delägare enligt sin egen anmälan använde fastigheten endast i ringa omfattning. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade fastighetssammanslutningens besvär och konstaterade, att det inte fanns skäl att ändra förvaltningsdomstolens beslut, då det i ärendet inte hade visats tillräcklig utredning om att man skulle ha försökt hyra ut fastigheten också utanför vintersäsongen. Omröstning 3 - 2. Skatteår 1999-2002.Inkomstskattelagen 54 §.

Inlösning av egna aktier

HFD 1971/4493 II 578

Bolaget, som med sina egna tillgångar hade förhöjt sitt aktiekapital från 10.000 till 60.000 mark,

hade därefter från sin delägare, som tillsammans med sina barn ägde nästan hela aktiestocket, inlöst aktier till deras nominella värde. Då förhöjningarna av aktiekapitalet beaktades samt då delägarens ställning i bolaget inte hade ändrats, skulle det anses att bolaget hade, då det inlöst aktier, trots att det utdelat även dividend, fördelat tillgångar till sin delägare för undvikande av skatten för dividenden. Skatteåret 1968.

HFD 1973/2362

Aktiebolaget tänkte med sina vinstmedel inlösa 300 aktier till deras beskattningsvärde från sin aktieägare, som ägde 594 av bolagets 600 aktier. Bolaget hade under de tidigare åren regelbundet utdelat betydligt stora dividender. Då verksamheten av bolaget samtidigt reducerades, ansågs det att aktierna inte inlöstes för undvikande av skatt på dividenden. Inlösningspriset av aktierna skulle således inte på basen av 57 § 2 mom. beskattningslagen räknas till aktieägarens skattepliktiga inkomst. Förhandsbesked. Skatteåret 1972 eller 1973.

HFD 1973/4921 II 560

Aktiebolaget hade upphört med sin industriella verksamhet år 1970 och fortsatte med parti- och minuthandeln, som det bedrivit även tidigare. Då bolaget enligt utredningen inte mera behövde fastigheten som det ägde i Helsingfors centrum, hade det slutits ett föravtal om försäljningen av fastigheten. Bolaget hade planerat att det skulle använda medlen, som erhålls från försäljningen, delvis till fortsättningen av rörelseverksamheten och delvis till inlösningen av aktier. HFD ansåg med anledning av två bolags delägares ansökan om förhandsbesked, då verksamheten av bolaget hade visats ha reducerats och bolaget hade från de tidigare åren utdelat en betydlig del av sina årliga vinster som dividend, att uppenbarlig avsikt med inlösningen av aktierna inte var att undvika skatten för dividender. Förhandsbesked. Skatteåret 1973.

HFD 1975/4796

Person A ägde 32.000 av aktiebolag B:s 46.000 aktier. Bolagets andra aktier var i fem andra personers ägo. Bolaget, som åren 1968 - 1973 hade utdelat dividend till sina delägare med 6-11 procent, tänkte från A men inte från sina andra delägare inlösa 8.000 egna aktier till beskattningsvärdet. Inlösningen av aktierna, som alltså inte har ändrat A:s ställning som huvuddelägare, skulle ske på grund av A:s behov av pengar och utan att avsikten skulle vara att reducera bolagets verksamhet. Det förklarades som förhandsbesked, att inlösningspriset beaktades vid beskattningen av A på det sättet som avses i 57 § 2 mom. beskattningsL som hans inkomst. Skatteåret 1975. Skatteåret 1976.

HFD 1978/1002 II 603

Skattskyldig, som från året 1945 ända till sin pensionering år 1977 hade varit verkställande direktör, hade ägt 3.406 av bolagets 5.000 aktier. Efter att den skattskyldige sålt 716 aktier till bolagets nya verkställande direktör och att ha överlåtit 1.000 aktier till sina barn vid arvskiftet började bolaget med användande av ett reservfondskonto och icke delade vinstmedel inlösa 500 stycken av de 1.690 aktierna till beskattningsvärdet 810 mark per stycke, dvs. genom att det betalas 610 mark mera än det nominella värdet. Bolaget hade utdelat dividend för åren 1972 och 1973 40 %, för året 1974 80 % samt för åren 1975 och 1976 20 % av aktiekapitalet. Den skattskyldige kvarblev ordförande för bolagets styrelse med anledning av ett japanskt företags önskan. Det ansågs, att inlösningen av aktierna uppenbarligen hade skett för undvikande av skatt på dividenden. Förhandsbesked. Skatteåret 1977.

HFD 1978/3742 II 605

Personen, som från och med grundandet av aktiebolaget år 1930 hade varit dess delägare och verkställande direktör samt från år 1953 ägt 1 940 stycken av bolagets 5 000 aktiers aktiestock, hade år 1975 på grund av sin höga ålder och försämrad hälsa avstått från uppgifterna av bolagets verkställande direktör. Bolaget, vars aktiekapital hade år 1977 med reservfondmedel förhöjts från 50 000 mark till 200 000 mark genom att aktierna med ett nominellt värde på 10 mark ändrades till 40 mark, tänkte med sina medel som influtit i reservfonden inlösa alla de bolagets aktier som personen ägt. Det ansågs, att inlösningen av aktierna uppenbarligen skedde för undvikande av skatt på dividenden.

Förhandsbesked. Omröstning 6-2. Skatteåret 1978.

HFD 1978/3743 II 606

Aktiebolag, vars omsättning av räkenskapsperioden 1.1.-31.12.1976 hade varit 310 879 mark och eget kapital vid utgången av räkenskapsperioden 418 665 mark, hade inte utdelat dividend efter året 1968. Minoritetsdelägare A, som ägde 7 aktier av bolagets 45 aktiers aktiestock, hade inte erhållit förmån från bolaget som lön eller i annan form. Bolaget tänkte med sina icke fördelade vinstmedel inlösa alla de bolagets aktier som A ägt. Det ansågs att inlösningen av aktier uppenbarligen inte hade skett för undvikande av skatt på dividenden. Förhandsbesked. Skatteåret 1977. Skatteåret 1978.

HFD 1979/1989 II 614

Aktiebolaget X, som idkade minuthandel i skobranschen och vars aktiestock ägdes av två i bolaget arbetande bröder A och B jämte familjer, ämnade till följd av generationsväxling av den ena brodern A inlösa en del av de aktier denne ägde dvs. de aktier A ägt i mer än 5 års tid. Vid inlösningen ämnade bolaget X, som idkade rörelse i två butikslokaler, överlåta aktierna, vilka berättigade till besittning av den ena lägenheten åt A, som skulle uthyra denna lägenhet åt ett nytt aktiebolag Y som han skulle grunda. Bolaget Y skulle i lägenheten fortsätta med den tidigare minuthandeln inom skobranschen. Den inredning och de omsättningstillgångar som behövdes skulle bolaget Y inköpa av bolaget X. Inlösningen av aktierna, som skulle ske till deras gängse pris, skulle ske genom att använda reservfonden, som ökats med X bolagets vinster från tidigare år samt bruksfonden, vilken ökats med beskattade medel ur affärsverksamhets utvecklingsfonden. Ansågs, att inlösandet av aktierna inte skulle ske i uppenbart syfte att kringgå skatt på dividend. Förhandsbesked. Skatteåren 1978 och 1979.

HFD 1981/1873 II 530

Verksamheten i ett aktiebolag, som grundats för att äga aktier, vilka berättigade till besittning av lägenhet behövlig för utövande av tandläkarverksamhet samt att äga apparater och anläggningar behövliga vid tandläkarmottagning och att hyra dessa åt tandläkare, hade inskränkts genom att sälja andra anläggningstillgångar än ovannämnda aktier åt ett kommanditbolag i vars tjänst bolagets mottagningsbiträden och kanslister hade övergått och med vilket också de tandläkare, som varit aktiebolagets bolagsmän hade gjort arbetsavtal. Avsikten var att sänka aktiebolagets aktiekapital från 200 000 mk till 20 000 mk. Med beaktande av att aktiebolaget hade outdelade vinstmedel 31 807 mk, vilka senare kunde användas till förhöjning av aktiekapitalet, ansågs nedsättandet av aktiekapitalet till den del som motsvarade vinstmedlen ske i avsikt att undgå skatt på dividend. Förhandsbesked. Skatteåret 1980.

HFD 1982/2967 II 563

Delägare i aktiebolag, som tillsammans med släktingar ägt hälften av aktiebolagets aktier, hade tillsammans med dessa släktingar avstått från sitt aktieägande i bolaget. Bolaget hade av honom inlöst en del av hans aktier och de kvarstående bolagsmännen hade köpt resterande del. Aktiernas inlösnings- och inköpspris hade bestämts i förhållande till den rösträtt de medförde. Även om bolaget åt nämnda delägare, som avstod från sitt aktieägande, i inlösningspris erlagt ett högre pris än vad de i bolaget kvarstående bolagsmännen samtidigt erlagt för de aktier de inköpt av honom, ansågs den avstående bolagsmannen inte av bolaget ha erhållit dividendartad inkomst i anslutning till inlösningen, enär det totala pris han erhållit för alla sina aktier inte överstigit deras gängse värde. Skatteåret 1979. BeskattningsL 57 §.

HFD 1983/5025 II 558

Bostadsaktiebolaget hade i grundläggningsskedet och därefter från sina delägare i förhållandet av aktieägandet uppburit delägarlån, om räntan och återbetalningen av vilket bolagsstämman bestämde med ett enhälligt beslut och vars lån sedan dess hade bokförts i bolagets egna kapital i byggnadsfonden. Till bolaget inflöt tillgångar från försäljningen av byggnaden som det ägt. Återbäringen av delägarlånet på grund av detta producerade inte skattepliktig inkomst för delägaren, som hade ägt sina aktier över 5 år. Förhandsbesked. Skatteåret 1983. Skatteåret 1984.

HFD 1984/1077 II 610

Aktiebolags verksamhet hade överflyttats från aktielägenhet till hyrda utrymmen, varvid behovet av kapital minskades. Bolaget ämnade nedsätta sitt aktiekapital och återbära det frilagda kapitalet åt sina aktieägare. Under förutsättning, att det belopp som skulle återbäras motsvarade nedsättningen av aktiekapitalet och inte översteg den köpesumma som erhållits för aktielägenheten, ansågs åtgärden inte för aktieägarna medföra förtäckt dividend. Förhandsbesked. Skatteåren 1983 och 1984.

HFD 1985/5568A I 53

Ett aktiebolag som idkade lantbruk ämnade sälja jordområden till staden och använda köpesummorna för inlösning av sina aktier i proportion till aktieinnehaven. Inlösningen av aktierna ansågs inte ske i avsikt att undgå skatt för dividend, eftersom bolaget genom de planerade försäljningarna överlät avsevärda områden av sin jordegendom, vilka dock hade varit av endast ringa betydelse för bolagets lantbruk, och då bolaget inte heller ansågs behöva de medel som skulle fås av försäljningarna för finansiering av sin kommande verksamhet. Förhandbesked. Skatteåret 1984. Skatteåret 1985. Omröstning 5-2.

HFD 1986/1678 II 574

Aktieägare i ett fastighetsaktiebolag var den avlidne A:s dödsbo, vars delägare var döttrarna B, C, D och E, A:s hustru F samt B med familj, C, D och E. Fastighetsaktiebolaget ämnade utan att sänka aktiekapitalet inlösa samtliga aktier som A:s dödsbo ägde för att minska antalet aktieägare, göra ägandeförhållandena klarare samt för att genomföra en generationsväxling. Inlösningspriset skulle täckas med bolagets fria egna kapital. Bolaget hade uppvisat vinst för de räkenskapsperioder som upphörde åren 1983 och 1984 och delat ut dividend för åren 1982 och 1983, men inte år 1984. Inlösningen av aktierna ansågs äga rum i avsikt att undgå skatt för dividend. På ärendet inverkade inte att bolaget eventuellt sålde en av de fastigheter det ägde. Förhandsbesked. Skatteåret 1985.

HFD 1986/3793 II 575

Ett bolag hade för avsikt att av sin verkställande direktör inlösa en del av hans aktier i bolaget, för att direktören skulle kunna betala den arvsskatt och kommunalskatt som påförts för ett arv som han på grundval av testamente fått av bolagets avlidne huvudaktionär. I arvet ingick 1199 av bolagets 1500 aktier. Före och efter inlösningen ägde verkställande direktören majoriteten av aktierna i bolaget. Inlösningen av aktierna skulle ske mot högst deras gängse värde vid inlösningstillfället. Inlösningen av aktierna ansågs äga rum i avsikt att undgå skatt för dividend. Förhandsbesked. Skatteåren 1985 och 1986.

HFD 1989/5057 B 553

Ett bolag hade år 1983 sålt sin näringsverksamhet till ett dotterbolag som det bildat. Bolaget hade sålt aktierna i dotterbolaget år 1985, varefter bolagets industriella verksamhet hade upphört. Den nya ägaren fick fortsätta rörelsen till år 1986 i bolagets gamla industrifastighet, varefter fastighetens s.k. nya del sanerades för 16 miljoner mark. Den renoverade delen såldes för 35 miljoner mark år 1988. De medel som inflöt av försäljningen reserverades i huvudsak för betalning av bolagets skulder, för sanering av den gamla delen av fastigheten och som driftkapital för kommande verksamhet. Bolaget skulle i fastigheten som skulle bli ett kontorsservicecenter hyra ut lokaliteter till småföretagare och det skötte den gemensamma marknadsföringen för företagarna. Bolaget ämnade ytterligare nedsätta sitt aktiekapital på 12 miljoner mark så att det nominella värdet av 200 mark för 60 000 aktier sänktes till 20 mark, varefter bolaget hade för avsikt att inlösa 48 000 aktier till ett pris av 100 mark per aktie. Lösenpriset var sammanlagt 4,8 miljoner mark och inlösningen gällde alla aktieägare i proportion till aktieinnehavet. Under dessa förhållanden kunde bolaget inte anses sälja överlopps eller för bolaget obehövlig egendom. Med hänsyn till detta ansåg högsta förvaltningsdomstolen att utdelningen av medel i samband med inlösningen av aktierna skedde för undvikande av skatt på dividenden. Förhandsbesked. Skatteåret 1989. Skatteåret 1990. Omröstning 4-3.

HFD 1996/343 B

Ett aktiebolag, som på en av bolaget ägd fastighet underhöll ett garage och reparationsutrym-

men för de busstrafikanter som var delägare i aktiebolaget, hade inlöst alla de aktier som ägdes av en minoritetsdelägare. Inlösen hade skett i avsikt att hindra en utvidgning av delägarkretsen och nya trafikanters tillträde till kretsen av de tjänster som bolaget producerade. Aktiernas löseskilling, som översteg bolagets fria egna kapital, hade inte visats överstiga deras gängse värde. Även om inlösen stridit mot 7 kap. 2 § ABL tillämpades inte 57 § beskattningslagen på inlösen av bolagets egna aktier. Skatteåret 1990. Omröstning 4-1.

HFD 2003/2055 2003:59

A och B hade varit aktieägare i X Ab som bedrev entreprenadsverksamhet allt sedan etableringen 1982 och arbetat hela tiden i bolaget. Makarna ägde 85 %, deras som T 5 % och X Ab själv 10 procent av bolagets aktiestock. Bolaget hade under 6 senaste år delat ut i dividender knappa hälften av bolagets resultat. A och B hade för avsikt att genomföra generationsväxling i bolaget med sina 3 barn. För detta ändamål X Ab skaffade från A och B deras aktier. A och B fortsatte att arbeta i bolaget under en tre års övergångsperiod. A arbetade som styrelsens ordförande och B i sina tidigare uppgifter inom ekonomiförvaltningen. T blev efter anskaffningen av aktierna i samband med inriktad aktieemission bolagets största aktieägare och verkställande direktör. Ägarandelen av makarnas barn skulle bli 80 % av bolaget. Inlösningen av aktierna ansågs inte ha ägt rum i avsikt att undvika skatt utan vinsten som eventuellt fåtts av överlåtelsen var A:s och B:s beskattningsbar kapitalinkomst på sätt som avses i 45 § inkomstskattelagen. Förhandsavgörande.

CSN 1997/19

A Oy ämnade köpa ca en miljon stycken av sina egna B-aktier, vilket skulle motsvara drygt 20 procent av bolagets alla aktier. Antalet föll inom ramen för fastställt fritt eget kapital. De egna aktierna skulle köpas under 1996 och 1997 i enlighet med gällande 7:2 § aktiebolagslagen med stöd av bestämmelserna i bolagsordningen med fritt eget kapital som motsvarar såväl moderbolagets som koncernens balansräkningar. Enligt bestämmelserna i bolagsordningen A Oy kan utan att minska sitt aktiekapital inlösa sina egna aktier med fritt eget kapital. A ämnade skaffa sina aktier via fondbörsen så, att det skulle köpa ett önskat antal aktier mot ifrågavarande tidpunkt gällande börskurs i sedvanlig börshandel från okända köpare under den förutsättning, att villkor som bolagsordningen ställt kan tas i beaktande. Eftersom anskaffningen skulle ske i sedvanlig börshandel, skulle säljaren inte veta vem aktiernas köpare är och aktiernas köpare skulle inte heller veta vem säljaren är. Då A Oy köpte sina egna aktier så här, var det inte uppenbart att utdelningen av medel skulle ske i avsikt att undgå skatt på dividenderna. Det var inte heller uppenbart, att A Oy skulle åt sina aktieägare betala mera än vad som bör betraktas som skäligt. Den köpesumma som betalades till aktiernas säljare betraktades i beskattningen inte ens till en del såsom sådan förtäckt dividendutdelning som avses i 29 § lagen om beskattningsförfarande. Skatteår 1996 och skatteår 1997.

CSN 1998/101

Publikt bolag A ämnade med vinstutdelningsbara tillgångar och genom värdepappersbörsens förmedling förvärva sina egna aktier så att aktiernas sammanräknade nominella värde eller röstetalet som de gav var högst 5 procent av aktiekapitalet eller av röstetalet som samtliga aktier gav. Förvärvet av de egna aktierna skedde på sätt som stadgas i kapitel 7 i lagen om aktiebolag (14.2.1997/145). Priset som betalades för aktierna skulle betraktas som aktiernas gängse pris. På aktieförvärvet kunde inte till någon del tillämpas bestämmelserna i 29 § lagen om beskattningsförfarande om förtäckt dividendutdelning. Skatteår 1998.

CSN 2001/30

A Ab som bedrev advokatverksamhet hade fördelats på sätt som avses i 52c § NärSkL så att dess tillgångar och skulder hade gått över till två nya aktiebolag. Det ena av dem fortsatte som advokatbyrå och det andra (B Ab) idkade med placeringsverksamhet. I bolaget som fördelats hade under dess verksamhet anhopats sådan förmögenhet med vilken bolaget hade idkat placeringsverksamhet.

Bolaget som fortsatte med advokatverksamheten hade vid fission fått alla de till denna

verksamhet hänförliga tillgångarna, liksom anläggningstillgångarna, övriga utgifter med lång verkningstid, en del av kundfordringar, lånefordringar och resultatregleringar. Också skulderna från det gamla advokataktiebolaget hade överförts till det. Slutsumman i det nya bolagets inledande balansräkning var 3,4 Mmk. Resterande delen av tillgångarna, liksom tillgångar om fanns i placeringsfonder och i aktierna, huvuddelen av kundfordringarna samt pengar och bankfordringar hade överförts till B Ab som idkade finansieringsverksamhet. Slutsumman i detta bolags inledande balansräkning var 12,9 Mmk och i den ingick det fissionerande bolagets samtliga vinstmedel om 12,7 Mmk som inte fördelats.

Efter fissionen var samtliga aktionärer i det fissionerande bolaget delägare i de bägge nya bolagen med sina tidigare ägarandelar.

Advokaten C ägde 14,2 % av aktiestocket i bägge nya bolag. Han hade givit offert till B Ab om inlösning av hans samtliga aktier. Inlösningspriset skulle vara det gängse värdet av bolagets egendom vid inlösningstidpunkten dividerat med aktiernas antal. C ämnade använda inlösningssumman för betalning av sitt bostadslån. Han skulle fortsätta som aktieägare i bolaget som idkade advokatverksamhet.

C hade möjligheten att sälja sina aktier till utomstående, varvid bolaget eller andra aktieägare skulle enligt bolagsordningen vara berättigade att lösa in aktierna. Det var ur bolagets synpunkt viktigt att delägarnas syn på bolagets placeringsverksamhet var sammanfallande. Man skulle genom inlösning av aktierna undvika så här också eventuell inträde av en motstridig aktieägare i bolaget samt tvister om inlösningspriset som i allmänhet uppstår med köparen, vilka saker skulle skada bolagets verksamhet.

1) Om B Ab skulle skaffa eller inlösa från C alla aktier som denne ägde i B Ab, skulle C fortsättningsvis vara delägare med tidigare ägarandelar i bolaget som idkade advokatverksamhet. Ägarförhållanden skulle således ändras endast i B Ab. Anskaffningen av aktierna skulle tjäna närmast C: s privata intressen. Då man ännu tar i beaktande, att alla icke fördelade vinster hade i samband med fission flyttats över till B Ab och alla skulder lämnats kvar i bolaget som fortsatte med advokatverksamheten och att aktierna skulle skaffas eller inlösas efter en tämligen kort tidsperiod efter fissionen som registrerats 1.10.2000, ansågs det vara uppenbart, att anskaffningen av B Ab: s aktier från C under år 2000 eller 2001 skulle genomföras i avsikt att undvika skatt på dividend.

2) På förtäckt dividend tillämpas vad om bolagets dividend som beslutits fördelas har stadgats. B Ab skulle således betala inkomstskatt minst 29/71 av beloppet av dividenden som beslutits utdelas för skatteåret och av förtäckt dividend.

3) I B Ab finns också andra delägare utöver C. C ämnade sälja sina aktier antingen till alla eller till någon av dem. Eftersom avsikten var att sälja aktierna till bolagets ursprungliga ägare och vinstmedel som överförts från det fissionerande bolaget inte skulle användas i arrangemanget, skulle man på försäljningarna tillämpa inkomstskattelagens bestämmelser om vinst för överlåtelse av egendom.

4) A Ab hade på sinom tid från centralskattenämnden fått ett förhandsavgörande angående sin fission. På arrangemanget tillämpades skattebestämmelser om fission. Beslutet hade vunnit laga kraft. Trots att inlösningen eller anskaffningen av aktier i B Ab från en av bolagets aktionärer skulle genomföras i avsikt att undvika skatt på dividend, ledde detta inte ännu till att den enda och huvudsakliga avsikten med fissionen som genomförts på sinom tid skulle anses ha varit att kringgå eller undvika skatt. Förhandsavgörande för år 2001 och 2002. Ingen ändring HFD 2001 L 2512

Anskaffning av egna aktier

CSN 2007/28

Den sökande X hörde till Ab:s verksamma ledning. Den verksamma ledningen ägde sammanlagt ca 3,5 procent av aktierna i A Ab och resten av aktierna ägdes av olika samfund. A Ab hade sålt sina affärslokaliteter och fortsatte med verksamheten i samma lokaliteter såsom hyresgäst. Med tillgångar som hade fåtts för försäljning av affärslokaliteterna ämnade bolaget skaffa sina egna aktier på sätt som stadgas i kap 15. 1 § 1 punkten lagen om aktiebolag. Även om A Ab hade sålt fastigheterna som det ägde hade dess rörelseverksamhet inte i och för sig minskat. Bolagets avsikt var att skaffa sin aktier mot gängse pris från alla delägare i förhållandet till

deras ägarförhållanden, så att delägarna skulle förbli som delägere i bolaget och skulle äga aktier i samma prposition som förut. Anskaffningen av aktierna ansågs ske på sätt som avses i 29 § 2 och 4 mom. i lagen om beskattningsförfarande i avsikt att undvika skatt på dividend. Inkomstskattelag 33 d § 1 mom.

Övriga fall

HFD 1984/6150 I

Bolagsmän i ett öppet bolag var aktiebolaget och tre privata delägare. De var samtidigt aktieägare i aktiebolaget. I det öppna bolagets sammanträde hade 3.3.1976 bestämts, att aktiebolaget beviljas skillnad från bolaget och att aktiebolaget erläggs som skiftesandel importerings- och representationsrätt av bilar med märke X i det öppna bolagets namn. Den utländska tillverkaren av bilar hade därefter, dvs. 21.12.1976 slutit ett ensamförsäljningsavtal med aktiebolaget. Då aktiebolaget redan länge faktiskt skött importen och representationen av bilarna, hade ensamförsäljningsrätten inte mera ett sådant värde som skulle motsvara aktiebolagets andel i det öppna bolaget. Överlåtelsen av ensamförsäljningsrätten som skiftesandel ansågs således och med beaktande av även ägoförhållandena i bolagen inte motsvara sakens egentliga natur. Bolagsmännen, som blivit kvar i det öppna bolaget, ansågs därför ha erhållit dess bolagsandel som förtäckt dividend från aktiebolaget. Skatteåret 1977.

HFD 1984/6150 II

Bolagsmän i öppet bolag var ett aktiebolag och tre privata delägare. Dessa var samtidigt aktieägare i aktiebolaget. Vid det öppna bolagets möte 18.3.1977 hade konstaterats att aktiebolaget utträtt ur det öppna bolaget 3.3.1976. Samtidigt hade beslut fattats om att upplösa det öppna bolaget och att dess nettotillgångar fördelas mellan de återstående bolagsmännen. Då det bör anses att man då avsett, att de som var delägare i det öppna bolaget vid dess upplösning hade rätt att erhålla inkomster, vilka eventuellt uppstod för bolaget, skulle den skatteåterbäring för år 1976 som bolaget erhöll 17.7.1979 inte till någon del anses höra till aktiebolaget. Aktiebolaget kunde fördenskull inte anses till sina aktieägare ha utdelat förtäckt dividend då de lyfte skatteåterbäringen i sin helhet för egen räkning. Skatteåret 1979.

HFD 1985/545

Kommanditbolaget hade erlagt en 600 marks arbetsgivares socialskyddsavgift på basen av en lön på 10 000 mark, som det erlagt till den ansvariga bolagsmannen. Eftersom bolagets inkomst med stöd av 56 § beskattningslagen blivit beskattad såsom inkomst av nämnd bolagsman, hade länskatteverket på ansökan återburit socialskyddsavgiften till bolaget. Länsrätten hade fastställt beslutet om återbäringen. Då bolaget, med beaktande av dess beskattningsmässiga upplösning, inte skulle anses ha betalat lön enligt 2 § 1 mom. lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift, var det inte skäl att ändra de nämnda besluten.

HFD 1996/2103

Då aktiestocken sålts 28.12.1990 kunde en eventuell till affären ansluten förtäckt dividend beaktas vid beskattningen för år 1990 trots att köpesumman med säljarens medgivande betalts först 16.1.1991. Skatteåret 1990.

HDF 2000/2452

Ett aktiebolag hade betalt till sitt verkställande direktör, vars ställning i bolaget kunde likställas med en aktieägares ställning, stämpelskatten som utgår för hederstiteln industriråd som beviljats direktören. Då hederstiteln, trots att den innebär en personlig uppvaktning för direktören, anslöt sig till affärsverksamhet som bolaget som han ledde, medförde betalning av stämpelskatten inte sådan förmån som skulle räknas som skattepliktig och således inte heller förtäckt dividend. Skatteår 1988.

18. VÄRDERING AV TILLGÅNGAR

VÄRDERINGSLAGEN

Företagsförmögenhetens värde bestäms i inkomstbeskattningen på sätt som föreskrivs i värderingslagen (Lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen, VärdL), då näringsverksamhetens eller jordbrukets nettoförmögenhet samt det matematiska värdet på aktiebolagets aktie och jämförelsevärde räknas ut. På basis av värderingslagen beräknas också värdet på fastigheten som utgör grunden för fastighetsskatt.

Näringsverksamhetens och jordbrukets nettoförmögenhet används vid bestämmandet av företagsinkomstens kapitalinkomstandel. Av företagsinkomsten är kapitalinkomst i allmänhet20 procent av näringsverksamhetens eller jordbrukets nettoförmögenhet för det förra året (se närmare kapitel 15).

Det matematiska värdet behövs, då förvärvs- och kapitalinkomstandelen samt den skattefria delen av dividend som fåtts från ett icke noterat bolag räknas ut (se närmare kapitel 7).

Innan värderingslagen trädde i kraft värderades tillgångarna enligt förmögenhetslagen som upphävdes 1.1.2006.

AKTIEBOLAG

Nettoförmögenhet, matematiskt värde och jämförelsevärde

Aktiebolagets nettoförmögenhet fås, då från bolagets tillgångar subtraheras bolagets skulder. Aktiens matematiska värde beräknas genom att dividera nettoförmögenhetens belopp med antalet bolagets utelöpande aktier. Också jämförelsevärdet beräknas utgående från nettoförmögenheten och aktierna, men nettoförmögenheten och aktiernas antal korrigeras på sätt som har bestämts i 5 § VärdL.

Matematiskt värde beräknas endast för aktier i olistade bolag, dvs. i 33b § i inkomstskattelagen avsedda inhemska aktiebolag. Det matematiska värdet på aktien för skatteåret i fråga beräknas utgående från bolaget granskade nettoförmögenheten under räkenskapsperioden som utgått under det förra året. Till exempel det matematiska värdet för år 2009 beräknas utgående från bolagets balansräkning för räkenskapsperioden som utgått under år 2008. Detta matematiska värde tillämpas då dividenden som delägaren har fått under skatteåret 2009 indelas i kapitalinkomstdividend och förvärvsinkomstdividend.

Tillgångar och skulder i beskattningen

Till aktiebgolagets nettoförmögenhet räknas tillgångarna och skulderna från bolagets samtliga förvärvskällor.

Tillgångar är bolagets anläggnings-, omsättnings-, investerings- och finansieringstillgångar samt annan sådan egendom och sådana utgifter med lång verkningstid som har förmögenhetsvärde. I tillgångarna inräknas inte sådana utgifter med lång verkningstid som inte har förmögenhetsvärde.Som skuld betraktas inte bolagets eget kapital, fonder (t.ex. investeringsfond), reserveringar eller värderingsposter. Som skuld betraktas inte heller sådanana latenta skatteskulder som avses i 5 kap. 18 § bokföringslagen (1336/1997).

Latenta skattefordringar

Enligt värderingslagen betraktas latenta skattefordringar som avses i 5:18 § BokFL inte som tillgångar.. Latenta skatteskulder är poster som enligt 5:18 § i BokFL kan antecknas antingen i balansräkningen eller i bilageuppgifterna. I bestämmelsen nämns inte de skattefordringar som uppkommer av att skatter bokförs för räkenskapsperioden enligt prestationsprincipen. En sådan icke debiterad inkomstskattefordring räknas till bolagets tillgångar (Skattestyrelsens anvisningsbrev 11/1998).

Aktiverade utgifter, som saknar förmögenhetsvärde

Sådana aktiverade utgifter med lång verkningstid som saknar förmögenhetsvärde tas inte i beaktande såsom tillgångar. Den omständigheten, om utgifterna med lång verkningstid har förmögenhetsvärde eller inte ska avgöras separat för varje enskilt fall.

Varken utgifterna som med stöd av NärSkL 24 § har aktiverats på grund av etablering och organisering av ett bolag eller byggnadernas aktiverade reparationskostnader och utgifterna för planering av tomtens användning har inte ansetts ha förmögenhetsvärde (HFD 1982/2032). Värdelösheten av de ovan nämnda utgifterna kan begrundas med att de skulle redan under det år de uppkommit i sin helhet bokföras som utgifter, varvid de hade genast minskat bolagets förmögenhet.

De utgifter med långfristig verkningstid som ska aktiveras med stöd av bestämmelserna i NärSkL, ska anses ha förmögenhetsvärde. Sådana utgifter är bl.a. utgifter för grundlig renovering av en hyreslägenhet. Även aktiverade datorprogram har i beskattningspraxisen ansetts ha förmögenhetsvärde.

Aktiverad fusionsförlust

Om det mottagande bolaget har betalt för aktierna i det fusionerande bolaget mera än vad det fusionerande bolagets verkliga värde har varit, hänförs till sådan fusionsförlust inga inkomstförväntningar och den kan inte aktiveras i bokföringen. Sådan fusionsförlust saknar förmögenhetsvärde.

Fusionsförlust kan också bero på att det mottagande bolaget har betalt för aktierna i det fusionerande bolaget mera än nettotillgångarnas bokföringsvärde i det fusionerande bolaget. Då kan värdet på tillgångar i det fusionerande bolaget vara ur det mottagande bolagets synvinkel vara större än bokföringsvärdet. Ur det mottagande bolagets synvinkel utgör fusionsskillnaden då tilläggsanskaffningsutgift för affärsegendom i det fusionerande bolaget och/eller utgift för anskaffning av affärsvärde.

HFD ansåg i sitt utslag 1994 B 545, att bokföringens fusionsskillnad hade förmögenhetsvärde då fusionsskillnaden som uppkom då bolag fusionerades hade hänförts till balansposter för markområden och aktier som hade överförts från det fusionerande bolaget. Även bokföringens fusionsskillnad som hade såsom affärsvärde aktiverats bland balansräkningens långfristiga utgifter ansågs ha förmögenhetsvärde (HFD 1994 B 546).

Odebiterad inkomstskatt

En odebiterad inkomstskatteskuld, som bolaget bokför bland främmande kapital, utgör enligt huvudregeln skuld även då nettoförmögenhet räknas ut.

Avskrivningsdifferens

Avskrivningsdifferensen mellan bokföringens avskrivningar och planerade avskrivningar bland passiva tas inte i beaktande i kalkylen över nettoförmögenheten.

Kapitallån

Om kapitallån bestäms i 12 kap. 1-2 §. Kapitallånet är till sin karaktär främmande kapital, som enligt bokföringsnämndens (KILA) anvisningar antecknas i balansräkningen såsom den första raten i långfristig och kortfristig främmande kapital. Kapitallån räknas till skuld också i nettoförmögenhetskalkylen.

Anslutningsavgifter

Enligt huvudregeln i värderingslagen utgör skuld även el-, tele- m.m. inrättningars anslutningsavgifter, som bokförts bland främmande kapital och som betalningsmottagaren har förbundit sig att återbetala till betalaren då man avstår från anslutningen. Enligt den upphävda förmögenhetsskattelagen betraktades anslutningsavgifterna inte som skuld.

Värdering av tillgångar

Oavskriven anskaffningsutgift som huvudregel

Tillgångarna värderas enligt huvudregeln till den i inkomstbeskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften.

Finansieringstillgångar

Såsom värdet på en fordran som hör till finansieringstillgångarna betraktas det nominella värdet och såsom värdet på andra finansieringstillgångar anskaffningsutgiften, för vilka båda tillgångar har gjorts avdrag för värdenedgångar som avses i 17 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Avdragandet av värdenedgång av försäljningsfordringar i beskattningen förutsätter inte att inkomstbortfallet är slutgiltigt, utan värdenedgångsavdraget kan göras till den del som det inte längre kan väntas att prestation ska inflyta.

Såsom värdet på andra fordringar som hör till finansieringstillgångarna, liksom lånefördringar, resultatregleringar och förskottsbetalningar betraktas det nominella värdet, för vilka man likaså har gjort den i NärSkL avsedda avdraget för värdenedgång. Avdrag för värdenedgång i beskattningen förutsätter i dessa fall, att värdenedgången är slutgiltig.

Såsom värdet på andra finansieringstillgångar betraktas anskaffningsutgiften, för vilken man har gjort det i NärSkL 17 § avsedda avdraget för värdenedgång. Avdraget kan göras bl.a. på basis av förluster härrörande av försnillning, stöld eller annat brott.

Såsom värdet på fordran i utländskt mynt betraktas likväl värdet som avses i 5 kap. 3 § i bokföringslagen.

Omsättningstillgångar

Såsom värdet på omsättningstillgångar betraktas den anskaffningsutgift för vilken man har gjort det i 38 § 1 mom. i lagen om beskattning av inkomst av närigsverksamhet avsedda avdraget för värdenedgång.

Placeringstillgångar

Såsom värdet på placeringstillgångar betraktas det sammanlagda beloppet av anskaffningsutgiften och de uppskrivningar som avses i 5 § 6 punkten lagen om beskattning inkomst av näringsverksamhet, från vilket belopp man har gjort det i 29 § i nämnda lag avsedda avdraget för värdenedgång.

Endast penning-, försäkrings- och pensionsanstalt, men inte andra företag, kan ha placeringstillgångar.

Anläggningstillgångar

Såsom värdet på anläggningstillgångar samt sådana långfristiga utgifter som har förmögenhetsvärde betraktas det vid skatteårets slut i beskattningen oavskrivna värdet.

Fastigheter och värdepapper utgör undantag

Undantag från huvudregeln utgörs av sådana fastigheter, byggnader och konstruktioner som hör till andra än omsättnings- och placeringstillgångar och som värderas i nettoförmögenhetskalkylen till beskattningsvärdet som avses i 5 kap. i VärdL, då beskattningsvärdet är större än den oavskrivna anskaffningsutgiften. Jämförelsen görs separat för varje fastighet. Till fastigheten räknas marken samt byggnaderna på den (så här också i HFD 2005/274).

Offentligt noterade värdepapper och andelar i placeringsfonder, som här till annan egendom än omsättnings- och placeringstillgångar, samt aktier i 2 kap. i VärdL avsedda bolag värderas också avvikande från huvudregeln till deras sammanräknade i 4, 5 eller 5 § i VärdL avsedda jämförelsevärdet för skatteåret föregående år, om det är större än deras sammanräknade oavskrivna anskaffningsutgift.

Såsom jämförelsevärdet för skog betraktas värdet som avses i 7 § i VärdL och såsom jämförelsevärdet för jordbruksjord värdet som avses i 20 §, såsom jämförelsevärdet för annan fastighet som avses i 3 § i fastighetsskattelagen (654/1992) betraktas noll samt såsom

jämförelsevärdet för annan fastighet beskattningsvärdet som avses i 5 kap. i VärdL..

Aktierna i ett bostadsaktiebolag som anskaffats den 1 januari 2006 eller senare och aktierna i ett fastighetsaktiebolag som berättigar till förvaltning av en viss lägenhet värderas likväl till den vid beskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften ökad med den återanskaffningsreservering som gjorts på deras anskaffningsprisutgift.

Jämförelsevärdet för offentligt noterat värdepapper

Jämförelsevärdet för ett offentligt noterat bolag är 70 procent av avslutskursen enligt bokslutsdatumet.

Med bokslutsdag avses den tidpunkt då ägareföretagets egen räkenskapsperiod utgår. Skattestyrelsen bestämmer inte jämförelsevärden, utan aktiernas slutkurser på olika dagar finns bl.a. på www.nasdaqomxnordic. com vid punkt Historiska kurser.

Jämförelsevärdet för offentligt noterade teckningsrätter, derivatavtal liksom optioner, terminer och warranties samt för aktiedepositionsbevis är likaså 70 % av deras slutkurs.

Med ett offentligt noterat värdepapper avses här aktier i ett börsbolag som avses i värdepappersmarkandslagen (495/89) och aktier i ett bolag som är föremål för annan offentlig handel som fondbörsen anordnat. Med börsbolag avses ett bolag, vars någon aktieserie noteras på fondbörsens börslista.

Placeringsfondandelens jämförelsevärde är 70 % av det gängse värdet (VärL 4.3 §). I bestämmelsen ingår inte definition om värderingstidpunkten. Eftersom man inte heller i motiveringarna till lagen har kommit fram med behov till förändring, tillämpas som värderingstidpunkt fortsättningsvis kalenderårets slut.

Jämförelsevärdet för aktier i ett annat bolag

Jämförelsevärdet för en aktie i annat än offentligt noterat bolag beräknas utgående från det föregående skatteårets nettoförmögenhet. Förändringar i bolagets omständigheter efter utgången av den förraräkenskapsperioden, liksom förhöjning och minskning av aktiekapitalet, inlösning av egna aktier, fusion av bolag m.m. tas i beaktande då jämförelsevärdet räknas ut..

Jämförelsevärdet för lägenhetsaktier som skaffats före 1.1.2006

. Enligt VärdL 5 § är jämförelsevärdet för aktier i ett bostadsaktiebolag som bolaget skaffat före den 1 januari 2006 och aktier i ett fastighetsaktiebolag som berättigar till innehav av en viss lägenhet det beskattningsvärde för år 2005 som har beräknats i enlighet med förmögenhetsskattelagen (1537/1992).

Jämförelsevärdet för aktie i ett uländskt bolag

Jämförelsevärdet för utländsk aktie som inte noterats offentligt och som hör till bolagets tillgångar beräknas enligt 6 § VärdL i tillämpliga delar på samma sätt som värdet på inhemska affärsaktier, dvs. utgående från det utländska bolaget nettoförmögenhet.

Räkenskapsperiodens inverkan på jämförelsevärdet som tillämpas i kalkylen

Utgångstidpunkten för aktiebolagets räkenskapsperiod bestämmer, vilket års jämförelsevärde för fastighetens, byggnadens och konstruktionens vidkommande samt sammanräknade jämförelsevärde för värdepapperens vidkommande tillämpas i nettoförmögenhetskalkylen. Om aktiebolagets räkenskapsperiod utgår 30.9. eller tidigare, betraktas som jämförelsevärde jämförelsevärdet för året som föregick skatteåret föregående året.

Exempel

Aktiens jämförelsevärde för delägarens skatteår 2011 beräknas utgående från balansräkningen i bolagets räkenskapsperiod som utgått under år 2010. Då räkenskapsperioden har utgått redan 30.6.2010, tillämpar man vid beräkning av bolagets nettoförmögenhet såsom byggnadens jämförelsevärde 2009 års

beskattningsvärde. (Byggnadens beskattningsvärde för år 2010 har inte ännu fastställts, då räkenskapsperioden slutar).

Skog som hör till bolagets tillgångar

Skogen värderas till ett jämförelsevärde, som är skogens genomsnittliga årliga avkastning multiplicerad med talet 10. Till skog räknas mark och trädbestånd.

Till skogsmark räknas marken som har använts eller är avsedd för att odla skog, på vilken mark den genomsnittliga tillväxten av heltät trädbestånd utgör under omloppsperioden som leder till högsta genomsnittliga avkastning minst 1 kubikmeter per hektar barkträd per år. Mark vars avkastning är sämre än detta räknas till impediment.

Skattestyrelsen fastställer årligen för varje kommun den genomsnittliga årliga avkastningen per hektar skog så att ändringen av denna avkastning i jämförelse med den genomsnittliga nettointäkten i kommunen skatteåret 2005 motsvarar förändringen i konsumentprisindexet från september 2005 till september under skatteåret.

Finns det på grund av att kommunindelningen har ändrats under skatteåret skillnader mellan de senast fastställa årliga avkastningarna i kommunens olika delar, anses som den senast fastställda genomsnittliga årliga avkastningen för skog ett i förhållande till avkastningsarealerna vägt medeltal.

I beskattningen för år 2011 tillämpas Skatteförvaltningens beslut 1551/2011.

Värdering av skulder

Ett bolags skulder värderas till sitt nominella värde. Om skulden är bunden till index eller någon annan jämförelsegrund skall som dess värde anses värdet enligt den ändrade jämförelsegrunden. Skulder i utländsk valuta värderas på det sätt som avses i 5 kap. 3 § i bokföringslagen, dvs. enligt huvudregeln till den kurs som Europeiska Centralbanken (ECB) publicerat på bokslutsdagen. Om fordran eller skulden är skyddad mot kursförändringar, görs omvandlingen inte.

A k t i v a	
Immateriella tillgångar	
Grundläggningsutgifter:	Utgifter som med stöd av 24 §NärSkL kan aktiveras- inget förmögenhetsvärde
Forskningsutgifter:	utgifter som kan aktiveras medstöd av 25 § NärSkL
Utvecklingsutgifter:	- inget förmögenhetsvärde
Immateriella rättigheter:	t.ex. patenträtt samt adb-program, skall aktiveras med stödav 37 § NärSkL- beaktas som tillgångar
Affärsvärde:	- beaktas som tillgångar (om fusionsskillnaden se närmare ovan punkt Aktiverad fusionsförlust
Övriga långfristiga utgifter:	prövas fall för fall, om tvånget att aktivera existerar- t.ex. utgifterna för grundförbättring av aktielägenhet beaktas som tillgångar
Förskottsbetalningar:	- beaktas som tillgångar
Materiella tillgångar:	
Jord- och vattenområden:	värderas antingen vid inkomstbeskattningen till oavskriven anskaffningsutgift eller till jämförelse-värde enligt vilken/-vilket som är större. Jämförelsen sker fastighetsvis, till fastigheten räknas jordgrunden och byggnaderna på den
Byggnader och konstruktioner:	-„-
Maskiner och inventarier:	värderas vid inkomstbeskattningen till oavskriven anskaffningsutgift
Övriga materiella tillgångar:	-„-
Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar	
Investeringar	
Aktier och andelar:	värderas antingen till den sammanräknade vid inkomstbeskattningen oavskrivna anskaffningsutgif-ten eller till jämförelsevärdet enligt vilken/vilket som är större
Lånefordringar:	värderas till nominellt värde
Övriga investeringar:	värderas till den oavskrivnaanskaffningsutgiften vid inkomstbeskattningen
RÖRLIGA AKTIVA	
Omsättningstillgångar:	värderas till anskaffningsutgiften från vilken i 28.1 § NärSkL avsett avdrag för värdeminskning hat gjorts
Fordringar:	värderas till det nominella värdet från vilket har gjorts i 17 § NärSkL avsett avdrag för värdeminsk-ning
Finansieringsvärdepapper:	värderas vid inkomstbeskattningen till den samman-räknade oavskrivna anskaffningsutgiften eller till det sammanräknade jämförelsevärdetenligt vilkendera/vilketdera av dem som är större
Penningar och bankfordringar:	värderas till det nominella värdet, från vilket ett i 17 § NärSkL avsett avdrag för värdeminskning har gjorts

P a s s i v a	
EGET KAPITAL	avdras inte från tillgångarna
ACKUMULERADE BOKSLUTSDISPOSITIONER	
Avskrivningsskillnad:	ingen skuld, avdras inte från tillgångar
Frivilliga reserveringar:	ingen skuld, avdras inte från tillgångar
OBLIGATORISKA RESERVERINGAR:	ingen skuld, avdras inte från tillgångar
FRÄMMANDE KAPITAL	värderas till nominellt värde, avdras från tillgångarna

Nettoförmögenhet

Då bolagets tillgångar och skulder har värderats på det ovan angivna sättet, beräknas nettoförmögenheten genom att skulderna subtraheras från tillgångarna. Nettoförmögenheten som fåtts så här tillämpas vid bestämmandet av bolagets matematiska värde och jämförelsevärde.

Förändringar i företagsformen

Enligt 11 § i VärdL ska förändringar i verksamhetsformen tas i beaktande. Om tillgångar och skulder som hör samman med en tidigare idkad verksamhet vid en ändring av verksamhetsformen har överförts med samma värden till ett aktiebolag som bildats, räknas bolagets nettoförmögenhet ut på basis av det sista bokslutet före skatteåret för den verksamhet som skall överföras. Om endast en del av tillgångarna och skulderna överförts till aktiebolaget när företagsformen ändrades, beaktas bara de överförda tillgångarna och skulderna när bolagets nettoförmögenhet räknas ut.

Då nettoförmögenheten beräknas på basis av det sista bokslutet över verksamheten som överförs, ska man vid beräkningen av nettoförmögenheten i fråga tillämpa de principer som ska iakttas vid beräkning av bolagets nettoförmögenhet (t.ex. CSN 1993/309). Eventuella privata uttag som gjorts före förändring till aktiebolag dras av från skulderna (t.ex. CSN 1993/327).

Matematiskt värde av en aktie

Matematiskt värde av en aktie räknas ut genom att bolagets nettoförmögenhet divideras med antalet bolagets utestående aktier.Nettoförmögenheten som fåtts som skillnad mellan bolagets tillgångar och skulder justeras i de fall som avses i 13 § i VärdL.

Fusion av ett bolag

I 13 § i VärdL bestäms pm beräkning av et matematiska värdet i sådana situationer, där dividenden delas ut för samma räkenskapsperiod och utbetalas under samma kalenderår, under viket fusionen har trätt i kraft. Nettoförmögenheten av ett mottagande bolag och ett bolag som uppkommer vid en kombinationsfusion fås genom att nettoförmögenheterna av det mottagande bolaget och de fusionerande bolagen räknas ihop. till det mottagande bolagets tillgångar räknas dock inte det fusionerade bolagets aktier som det mottagande bolaget ägt. Om fusionsvederlaget består av annat än det mottagande bolagets aktier, om det t.ex. betalas i pengar, avdras det likaså från det mottagande bolagets förmögenhet.

Det matematiska värdet av det mottagande bolagets aktie fås genom att den på detta sätt erhållna förmögenheten divideras med bolagets utestående aktier.

Också för det fusionerade bolagets uträknas ett matematiskt värde som används vid inkomstbeskattningen av en dividend som det fusionerade bolaget eventuellt delat ut.

Fission av ett bolag

Bolagets fission tas i beaktande då det matematiska värdet på aktie i det fissionerade bolaget och i det mottagande bolaget räknas ut med iakttagande i tillämpliga delar av de uträkningsprinciper som används i frågas om fusion (13 § VärdL).

Nettoförmögenheten i det nya bolaget som bildats i samband med fission beräknas på basis av de tillgångar och skulder som överförs till bolaget.Om fissionsvederlaget bildas av något annat än aktier i det mottagande bolaget, tas detta i beaktande som avdrag på tillgångarna i det mottagande bolaget. Aktiens matematiska värde fås genom att man dividerar nettoförmögenheten som fåtts så här med antalet utestående aktier i bolaget eller i det nya bolaget som bildats.

Fission tas i beaktande också i det matematiska värdet, om dividenden delas ut för samma räkenskapsperiod och betalas under det kalenderår då fissionen trätt i kraft.

Aktier av olika slag

Eftersom aktiens matematiska värde beräknas enbart på basis av den justeradenettoförmö-

genheten och antalet av bolagets utelöpande aktier, är det matematiska värdet på aktier i olika serier samma oberoende av de rättigheter som dessa ger (CSN 1999/18).

Ny aktie

Såsom matematiska värdet på nya aktier som tecknas i samband med höjning av aktiekapitalet betraktas det nominella värdet, det bokföringsmässiga motvärdet eller aktiernas teckningspris, om detta är högre än de nämnda värden (VärdL 12 §). Teckningspriset tillämpas endast om bolaget eller bolagets delägare detta påyrkar. Såsom nya aktier betraktas aktier som tecknats i samband med höjning av aktiekapitalet efter räkenskapsperioden som avslutats under det föregående året.

Exempel

Bolagets räkenskapsperiod har avslutats 30.6.2010. Bolagets aktiekapital höjs efter det att räkenskapsperioden avslutats, varvid person A tecknar utöver sina tidigare 1000 aktier ytterligare 200 nya aktier. Bolaget betalar under år 2011 dividend både för de gamla och de nya aktierna. Grunden för beräkningen av kapitalinkomstandelen av dividender som A skall erhålla på basis av de gamla aktierna utgörs av bolagets balansräkning för räkenskapsperioden som avslutats 30.6.2010. Kapitalinkomstandelen av dividenden som de nya aktierna ger beräknas av det nominella värdet eller av aktiens teckningsvärde som är högre än detta.

Aktiens matematiska värde och jämförelsevärde i ett nytt bolag

Såsom matematiskt värde och jämförelsevärde av en aktie i ett nytt bolag, vars första räkenskapsperiod inte har upphört före skatteåret, är aktiens nominella värde eller det bokföringsmässiga motvärdet (VärdL 10 §). Såsom matematiskt värde och jämförelsevärde av en aktie i ett nytt bolag anses ända från skatteåret 1995 på bolagets eller dess delägares yrkande teckningspriset som är större än det nominella värdet eller det bokföringsmässiga motvärdet.

Såsom ett nytt bolag betraktas ett sådant bolag som inte kan anses ha grundats för fortsättning av en rörelses, ett yrkes, jord- eller skogsbruks, en sammanslutnings eller ett samfunds verksamhet. CSN har i sitt förhandsbesked (1993/271) ansett såsom ett nytt bolag ett sådant bolag med vilket har fusionerats ett annat bolag under den första räkenskapsperioden.

Aktiens jämförelsevärde

Jämförelsevärdet beräknas på basis av den justerade nettoförmögenheten som använts vid beräkningen av bolagets matematiska värde. Vid beräkning av jämförelsevärdet beaktas även de förändringar i bolagets nettoförgenhet antalet aktier som avses i 5 § i VärdL.

Dividend som delas ut för räkenskapsperioden

Då jämförelsevärdet räknas ut, avdras det från nettoförmögenheten dividenden som beslutits utdelas för räkenskapsperioden i fråga.

Förhöjning av aktiekapitalet och överlåtelse av egna aktier

Förhöjning av aktiekapitalet under skatteåret tas i beaktande då aktiens jämförelsevärde räknas ut genom att till nettoförmögenheten tilläggs det nya avgiftsbelagda kapitalet, om delägarnas teckningstid i samband med nyemission har gått ut före skatteårets slut. Till nettoförmögenheten läggs även beloppet som fåtts av överlåtele av egna aktier som skett före skatteårets slut. Aktiernas jämförelsevärde fås genom att den nya nettoförmögenheten divideras med aktiernas nya belopp.

Jämförelsevärdet för nya aktier som fåtts i samband med nyemissiion är således lika stor som jämförelsevärdet för de gamla aktierna.

Förhöjning av aktiekapitalet tas inte i beaktande då aktiernas jämförelsevärde fastställs, om teckningstiden inte gått ut vid skatteårets slut. För aktier som bjuds ut vid aktieemission fastställer man då inte något jämförelsevärde.

Minskning av aktiekapitalet samt inlösning och anskaffning av egna aktier

Från bolagets nettoförmögenhet subtraheras beloppet som på grund av minskning av aktiekapitalet samt på grund av inlösning och anskaffning av aktier betalts till delägarna, om aktierna har skaffats eller annan förändring har antecknats i handelsregistret före skatteårets slut.Aktiernas jämförelsevärde fås genom att dividera den nya nettoförmögenheten med det nya antalet aktier.

Förhöjning högst 50 %

Aktiens jämförelsevärde får vara högst 50 % större än förra årets jämförelsevärde. Om förra årets jämförelsevärde är noll, betraktas som jämförelsevärde medeltalet mellan skatteårets jämförelsevärde och förra årets jämförelsevärde (VärdL 5 §). Aktiens jämförelsevärde kan minska, jämfört med förra årets jämförelsevärde, utan begränsningar.

I samband med ändring av verksamhetsformen har en aktie inte förra årets jämförelsevärde. Aktiens jämförelsevärde torde i dessa fall kunna vara över 50 procent större än det förra årets värde.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg likväl i sitt förhandsavgörande 2003/1876, att nedskärningsbestämmelsen om 50 % som begränsar stegringen av beskattningsvärdet (nuvarande jämförelsevärdet) ska tillämpas på beskattningsvärdet av akktier i nya bolag som uppkommer i samband med fission. Det sammanlagda jämförelsevärdet för aktier i nya bolag får vara högst 50 procent större än förra årets jämförelsevärde för aktie i det fissionerade bolaget. Det sammanlagda beloppet av jämförelsevärden för aktier i nya bolag fördelas mellan bolag i samma förhållande som det fissionerade bolagets nettoförmögenhet har fördelats på de nya bolag.

Principen som framgår ur högsta förvaltningsdomstolens avgörande tillämpas motsvarigt också i samband med fusion.

Även höjning och minskning av aktiekapitalet, inlösning av aktier samt förändringar i aktens nominella värde eller i det bokföringsmässiga motvärdet tas i beaktande då jämförelsevärdets nedskärningsbestämmelse om 50 procent tillämpas. Förra årets jämförelsevärde omvandlas i dessa fall till jämförbara värden (se exemplet nedan).

Avrundning

Aktiens jämförelsevärde avrundas på ett ändamålsenligt sätt.

Noggrannheten av jämförelsevärden i de olika storleksklasserna är i beskattningspraxisen följande:

1) om värdet är mindre än 10 euro, bestäms jämförelsevärdet med tre decimaler

2) om värdet är 10 euro eller mera, använder man i jämförelsevärdet två decimaler.

Exempel på beräkning av matematiskt värde och jämförelsevärde

Vid utgången av räkenskapsperioden 2010 är

bolagets nettotillgångar 200 000 euro,
aktiekapitalet 50 000 euro,
antalet aktier 500 och
aktiens nominella värde 100 euro.

Det fastställda jämförelsevärdet för år 2010 är 240 euro.

I bolaget genomförs år 2011 en nyteckning så att:

aktiekapitalet stiger till 100 000 euro och
det nya antalet aktier är 1 000 st.

Teckningspriset för de nya aktierna är 150 euro/aktie.

Aktiens matematiska värde för år 2011
Nettotillgångarna 200 000 euro
divideras med antalet aktier 500 st.

Matematiskt värde på gammal aktie 400,00 euro.

Matematiskt värde på en ny aktie 100 euro eller 150 euro, om bolaget eller aktieägaren det påyrkar.

Aktiens jämförelsevärde för år 2011räknas på följande sätt:

Nettotillgångar	200 000 euro
+ det nya inbetalda kapitalet	
500 st x 150 euro=	75 000 euro
De nya nettotillgångarna	275 000 euro

dividerasmed det nya antalet aktier, dvs. 1 000 st

Aktiens jämförelsevärde blir 275,00 euro,

som jämförs med föregående års omvandlade beskattningsvärde:

Föregående års omvandlade beskattningsvärde

$$\frac{500 \text{ x } 240 \text{ euro} + 75\,000 \text{ euro}}{1\,000 \text{ st}} = 195 \text{ euro}$$

Oavrundat beskattningsvärde 275,00 euro

Beskattningsvärdet för år 2011 är 275,00 euro.

Ändringssökande

Med avvikelse från, vad i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) bestäms om dem som har rätt till att ansöka om ändring, får ändring i aktiens matematiska värde sökas även av det aktiebolag, vars akties värde det är frågan om.

Beskattningsvärdet och jämförelsevärdet under övergångsperioden

Enligt värderingslagens bestämmelse om ikraftträdande (33 §) motsvaras aktiens jämförelsevärde ännu under en viss tid av akteins beskattningsvärde som beräknats enligt förmögenhetsskattelagen. Såsom aktiens jämförelsevärde tillämpas beskattningsvärdet i beskattningen för år 2006 och ännu i beskattningen för år 2007, om ägarbolagets skatteår utgår före slutet av september 2007. Takregeln om 50 % som begränsar stegringen av aktiens beskattningsvärde tillämpas också under övergångsperioden, då jämförelsevärdet ersätter det tidigare beskattningsvärdet.

NÄRINGSVERKSAMHETENS NETTOFÖRMÖGENHET HOS RÖRELSEIDKARE OCH YRKESUTÖVARE SAMT HOS NÄRINGSSAMMANSLUTNING

Allmänt t

Rörelseidkarens- och yrkesutövarens samt näringssammanslutningens (öppet bolag, kommanditbolag eller rederibolag) nettoförmögenhet av näringsverksamheten behövs, då näringsverksamhetens resultat indelas i förvärvsinkomst- och kapitalinkomstandelen. I samband med beräkning av näringsverksamhetens nettoförmögenhet värderas företagsförmögenheten i regel på motsvarande sätt som i samband med beräkning av aktiebolagets nettoförmögenhet..

Näringsverksamhetens tillgångar och skulder

Till näringsverksamhetens tillgångar hör egendomen som används i näringsverksamheten. Enligt 53 § i NärSkL hör en fastighet eller annan förnödenhettill näringsverksamhetens tillgångar endast om över hälften av fastigheten direkt eller indirekt används i näringsverksamheten.

Hörandet av andelar i placeringsfonder som bokförts bland rörelseidkarens och yrkesutövarens finansieringstillgångar till näringsverksamhetens tillgångar uppskattas fall för fall. Utgångspunkten är att kortfristiga fondplaceringar kan betraktas som finansieringstillgångar åtminsone upp till det belopp då företagets finansieringstillgångar inte överskrider beloppet av företagets kortfristigt främmande kapital.

Varken tillgångar elller skulder

Till tillgångar räknas inte sådana långfristiga utgifter, som saknar förmögenhetsvärde.

Såsom tillgångar som hör till en i 4 § 1 mom. 1 punkten i inkomstskattelagen avsedd

näringssammanslutnings näringsverksamhet anses inte dess fordringar hos sina delägare

Som fysiska personers och inhemska dödsbons tillgångar anses inte i lagen om källskatt på ränteinkomst (1341/1990) avsedda masskuldebrev eller i nämnda lag avsedda depositioner, även om ingen ränta har betalats på depositionen, och inte heller sådan skattefri deposition som avses i lagen om skattelättnader för depositioner och obligationer (726/1988). Detsamma gäller även motsvarande depositioner inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och sådana masskuldebrev som har bjudits ut till allmänheten för teckning och som har emitterats inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av ett offentligt samfund eller en bokföringsskyldig räntebetalare inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Som fysisk persons och inhemskt dödsbosskuld av näringsverksamhetanses inte skulder som hänför sig till ovan nämnda depositioner eller masskuldebrev.

Rörelseidkarens eller yrkesutövarens odebiterde inkomstsksatteskuld eller fordring tas inte heller i beaktande då rörelseidkarens eller yrkesutövarens nettoförmögenhet av näringsverksamheten räknas ut (HFD 1996/3409B).

JORDBRUKRETS NETTOFÖRMÖGENHET OCH DESS VÄRDE

Allmänt

Privat jordbruksidkares, beskattningssammanslutningens samt näringssammanslutningens (öppet bolag eller kommanditbolag) nettoförmögenhet av jordbruket behövs, då jordbruksinkomsten indelas i förvärvsinkomst- och kapitalinkomstandel. Jordbrukets nettoförmögenhet fås så, att från jordbrukets tillgångar subtraheras jorsbrukets skulder.

Jordbrukets tillgångar och skulder

Jordbrukets tillgångar

Jordbrukets tillgångar är jordbruksjord, jordbrukets byggplats, och andra markområden, jordbruksmaskiner och -inventarier, jordbrukets produktionsbyggnader samt aktier och andelar som hänför sig till jordbruket. Sådana är till exempel andelar i slakterier och mejerier. I HFD:s utslag 2001/2183 hade skattskyldiga deklarerat aktierna i ett bolag som producerade rotfrukter samt divdenderna som hade fåtts för aktierna såsom jordbrukets tillgångar och inkomster för skatteåret 1996 och år 1997 såsom personliga tillgångar och inkomster. Eftersom aktieägandet inte längre var en förutsättning för att avtal om odling av sockerbetor kunde göras, skulle aktierna på de skattskyldigas begäran transporteras från jordbrukets tillgångar till den personliga förmögenheten.

Till jordbrukets tillgångar räknas inte sådana tillgångar som hör till privathushållet, såsom en bil, även om den skulle även användas för körningar i jordbruket. Bostadsbyggnaden och till den ansluten mark som finns på en gårdsbruksenhet hör till jordbrukets tillgångar då byggnaden anväds som arbetstagarens bostad eller hyrs ut som stadigvarande bostad eller fritidsbostad.

Inte tillgångar

Till jordbrukstillgångarna räknas inte: 1) penningmedel och fordringar, 2) värdet av marksubstanstäkt som avses i 31 § 1 mom i VärdL, 3) husdjur som den skattskyldige håller för jordbruksproduktion, 4) produkter som erhållits från det jordbruk som den skattskyldige bedriver, 5) utsäde, gödselmedel, kraftfoder och övriga motsvarande förnödenheter som har anskaffats för bedrivande av jordbruket, 6) den rättighet till samlat gårdsstöd inom ramen för GJP som beviljats och fastställts för jordbrukaren.

Jordbrukets skulder

Från jordbrukets tillgångar subtraheras jord-

bruykets skulder och förpliktelser. Också sytningsförpliktelsen subtraheras som skuld.Även om husdjur som hålls för jordbruksverksamheten inte räknas till jordbrukets tillgångar, tas skulden som hänför sig till anskaffning av husdjur i beaktandesom jordbrukets skuld (CSN 1994/17). Om betalningstiden had vid anskaffning av djur förlängts genom betalnngsarrangemang mellan köparen och säljaren, anses den under arrangemangets tidsfrist obetalda köpesumman inte utföra skuld (CSN 2010/17).

Värdering av tillgångar

Värdet av jordbruksmark

Som värdet av jordbruksmark och dess växtbestånd anses markens genomsnittliga årliga avkastning multiplicerad med talet sju. Till jordbruksmark räknas åker, trädgård, naturäng och naturbete (VärdL 20 §).

Genomsnittlig årlig avkastning för åker

Skattestyrelsen fastställer årligen för varje kommun den genomsnittliga årliga avkastningen per hektar åker så att ändringen i jämförelse med den senast fastställda genomsnittliga årliga avkastningen motsvarar förändringen i konsumentprisindexet från september året före skatteåret till september under skatteåret (VärdL 20.3 §). I beskattningen för år 2011 tillämpas Skatteförvaltningens beslut 1126/2011.

Finns det på grund av att kommunindelningen har ändrats under skatteåret skillnader mellan de senast fastställda genomsnittliga årliga avkastningarna i kommunens olika delar, anses som den senast fastställda genomsnittliga årliga avkastningen för åker ett i förhållande till avkastningsarealerna vägt medeltal (VärdL 20.4 §).

Täckdikningstilllägg

Värdet av täckdikad jordbruksmark ökas med ett av Skattestyrelsen årligen per hektar fastställt tilläggsvärde (täckdikningstillägg). Också täckdikningstilllägget fastställs så att ändringen av tillägget i jämförelse med det senast fastställda täckdikningstillägget motsvarar förändringen i konsumentprisindexet från september året före skatteåret till september under skatteåret. I beskattningen som verkställs för år 2011 är täckdikningstillägget 341,51 euro/ha.

Värdet av en byggplats inom jordbruket

En byggplats för jordbrukets produktionsbyggnad omfattar marken under byggnaden samt gårdsplanen i dess omedelbara närhet. Värdet av byggplatsen för en produktionsbyggnad inom jordbruket bestäms genom att det värde sompå ovan angivet sätt fastställts för jordbruksmark av motsvarande storlek multipliceras med fyra.(VärdL 21 §).

Värdet av en bostadsbyggnad

Av gårdsbruksenhetens byggnadsmark kan hälften (högst 10 000 m2 betraktas som tomt för bostadsbyggnad. Den övriga delen betraktas som byggplats för produktionsbyggnader. Bostadsbyggnadens totmt kan på grund av olika förklaringar bestämmas till större eller mondre än detta.

Värdet av tomten förbrukningsenhetens bostadsbyggnad bestäms på basis av värderingsbestämmelserna i VärdL 29 § som gäller för andra fastigheter än gårdsbruksenheter. skattestyrelsen fastställer årligen vör varje kommuns vidkommande de grunder, enligt vilka beskattningsvärdet för mark i en annan fastighet än en gårdsbruksenhet beräknas. Grunderna har förklarats i punkten Fastighetens beskattningsvärde, Markens värde.

Värdet av byggplatsen för gårdsbruksenhetens bostadsbyggnad på stranden skulle fastställas enligt värderinganvisningens värde för semesterbyggnad med egen strand och inte enligt värdet för byggplats på glesbygden (HFD 2001/99).

Uthyrningsstuga

Som areal av en gårdsbruksenhets icke utbrutna bebyggda sommarstugetomter vilkas

areal inte har utretts kan anses 2 000 m^2. Värdet av sådana stugtomter bestäms på samma sätt som värdet av bostadstomter (HFD 1977/3947 och 1980/2012).

Byggnadsmarksområde

Ett sådant område på en gårdsbruksenhet som i stads- eller byggnadsplan har reserverats som byggnadsmark räknas till tomtmark och dess beskattningsvärde fastställs med iakttagande av Skattestyrelsens ovan nämnda beslut (VärdL 29.1 §).

Även annan till en gårdsbruksenhet hörande mark än byggnadsmark på stads- eller byggnadsplaneområde (t.ex. som byggnadsmark reserverade områden i en strandplan eller generalplan) anses som tomtmark från det försäljningen av tomter på gårdsbruksenheten har börjat genom den nuvarande ägarens försorg (den tidigare ägarens försäljningsverksamhet har inte betydelse). Ett villkor är dessutom att den skattskyldige från området fortfarande kan sälja mark för byggnadsändamål (VärdL 29.2 §). Om den skattskyldige t.ex. har ett 2 km långt strandområde, uppskattas efter den första försäljningen antalet byggnadsplatser som är till salu, och alla dessa värderas som tomtmark (CSN 1993/71).

Uthyrning jämställs inte med försäljning som en faktor som sätter i gång värdering av tomtmark. Som tomtmark anses dock områden som uthyrts och bebyggts för detta ändamål. Om den skattskyldige exempelvis på ett strandplaneområde har uppfört fritidsstugor och hyr ut dem, värderas stugtomterna som byggnadsmark, men den omgivande strandplanerade skogen värderas fortfarande som skogsmark, om ingen tomt har överlåtits mot vederlag (HFD 1980/3427 och 1993/2734).

Vid värderingen av byggnadsmark beaktas den andel av mark som används för vägar och allmänna områden samt den tid som beräknas förflyta innan marken sannolikt kommer att användas som byggnadsmark (VärdL 29.2 §).

Värdet av en bostadsbyggnad inom jordbruket

Värdet av en bostadsbyggnad inom jordbruket bestäms enligt den allmänna bestämmelsen om värdering av bostadsbyggnader i VärdL 30 § . Finansministeriet bestämmer grunderna (€/m^2 för byggnadernas återanskaffningsvärden som ska iakttas i beskattningen. Beslutet följer som bilaga till detta kapitel. Dess innehåll har behandlats i punkt Fastighetens beskattningsvärde, Byggnadens värde.

Bostadsbyggnadens beskattningsvärde fås då man från det på det ovan nämnda sättet beräknade återanskaffningsvärdet för byggnaden subtraherar följande åldersavdrag:

- bostadsbyggnader av trä 1,25 %
- bostadsbyggnader av sten 1 %,

Värdet av en produktionsbyggnad inom jordbruket

Som värdet av en produktionsbyggnad eller konstruktion som hör till jord- eller skogsbruket anses den del av anskaffningsutgiften för byggnaden eller konstruktionen som vid skatteårets utgång inte har avskrivits vid inkomstbeskattningen (23 § VärdL), från vilken anskaffningsutgift har avdragits t.ex. investerings- och utjämningsreserveringen. En produktionsbyggnad som är halvfärdig vid skatteårets slut tas också i beaktande som tillgångar. Såsom dess beskattningsvärde tillämpas byggnadskostnaderna.

Värdet av en separat förvärvad rättighet till samlat gårdsstöd inom ramen för GJP vilken hör till jordbruket

Som värdet av en separat förvärvad rättighet till samlat gårdsstöd inom ramen för GJP anses den del av anskaffningsutgiften som vid skatteårets utgång inte har avskrivits vid inkomstbeskattningen.

Värdet av maskiner och anordningar inom jordbruket

Som värdet av maskiner, redskap och anordningar inom jord- och skogsbruket anses en-

ligt VärdL 25 § den del av anskaffningsutgiften för egendomen som vid skatteårets utgång inte har avskrivits vid inkomstbeskattningen. Maximibeloppet för värderingen är dock beloppet som överstiger det gängse värdet.

Värdet av aktier och andelar som hör till jordbruket

Som värdet av till jordbruket hörande aktier anses jämförelsevärdet enligt VärdL 4-6 §.

Värdet av till jordbruket hörande andelar i andelslag beräknas så att det motsvarar insatsen. Om innehavet av andelen är förenat med särskilda förmåner som förutsätter avvikelse från detta förfarande, kan andelens värde vid behov fastställas med iakttagande av vad som bestäms om uträkning av aktiers matematiska värde.

Särskild förmån

Till exempel till en gårdsbrukssammanslutnings medlemsskap i ett mejeriandelslag ansågs inte sådana förmåner ansluta sig, på grund av vilka andelens beskattningsvärde skulle räknas med användande av principerna för beräkning av beslkattningsvärdert för affärsaktier. Andelens beskattningsvärde beräknades enligt den kontrollerade nettoförmögenheten i andelslagets bokslut för det föregående året och det kontrollerade årsresultatet (CSN 1994/45).

Beskattningsvärdet beräknas för hela andelen oberoende av om andelsavgiften har betalts eller inte. Då andelslagets nettoförmögenhet och andelens matematiska värde beräknas, räknas således även de rater av andelsavgifter bland balansräkningens bilageuppgifter som inte har uppburits till tillgångarna (HFD 1995 B 528). Obetald andel behandlas motsvarigt i medlemmens beskattning som skuld.

Ingen valmöjlighet

Andelslagets medlem kan inte sjäv välja sättet för värdering av andelarna (HFD 2000:29). anbdelens värde är således samma vid samtliga andelslagsmedlemmars beskattning.

Värdet av annan egendom

Om till jordbrukstillgångarna hör annan än ovan nämnd egendom, värderas egendomen till det gängse värde som den hade vid skatteårets utgång i ägarens besittning och där var den fanns. Med gängse värde avses egendomens sannolika överlåtelsepris.

FASTIGHETENS BESKATTNINGSVÄRDE

Principen om gängse värde

Fastigheters beskattningsvärde bestäms särskilt för markens och för byggnadernas vidkommande (VärdL 28 §). Om det sammanlagda beloppet av beskattningsvärdena för en fastighets fastighetsskattepliktiga delar och förmåner är högre än det sammanlagda gängse värdet av dessa delar och förmåner, anses det gängse värdet som värdet av fastighetens fastighetsskattepliktiga delar och förmåner (VärdL 32.1 §). Med gängse värde avses fastighetens sannolika gängse värde (VärdL 32.1 §).

Värderingsgrunderna

I VärdL 29.4 § har Skatteförvaltningen getts fullmakt att med bindande verkan meddela föreskrifter om grunderna för uträkning av beskattningsvärdet för byggnadsmark och om de ändringar som årligen skall göras i dem.

Enligt VärdL 30 § bestämmer finansministeriet grunderna för fastställande av återanskaffningsvärde för byggnader, konstruktioner och vattenkraftverk. Beskattningsvärdet av byggnader fås genom att från återanskaffningsvärdet görs i lag stadgade åldersavdrag.

Markens värde

Vid bestämmande av markens beskattningsvärde skall beaktas

- fastighetens bruksändamål
- byggnadsrätt
- läge
- trafikförbindelser
- lämplighet för byggnadsändamål

- hur långt de kommunaltekniska arbetena har framskridit samt

- den skäliga prisnivå som har konstaterats på basis av de priser som på den fria marknaden har betalts på orten under normala förhållanden för fastigheter vilka till sin art och sitt läge är jämförbara (VärdL 29.1 §).

Uträkningsgrunder som tillämpas vid beskattningen för år 2011

Då beskattningsvärdet för byggnadsmark för år 2011 fastställs, tillämpar man Skatteförvaltningens beslut av 20.12.2011 som gäller beräkningsgrunderna för byggnadsmark. Beslutet ingår som bilaga 2 till detta kapitel.

Enligt beslutet är grunderna de kommunvisa tomtpriskartor och värderingsanvisningar som tagits i bruk år 1994 sådana de finns justerade år 2011

Värderingsanvisningar och priskartor

Systemet för värdering av byggnadsmark har utvecklats i samarbete mellan STFC och Skatteförvaltningen. STFC har utrett de skäliga gängse värdena på byggnadsmark i hela landet. De kommunvisa värderingsanvisningarna som nämns i Skattestyrelsens beslut har gjorts upp på basis av denna utredning enligt gängse pris i slutet av år 1993. Anvisningarna har därefter granskats årligen och korrigeringar har gjorts på grund av att prisnivån har ändrats.

I de kommunvisa värderingskartorna ingår tomtkartor, på vilka byggnadsmarkens gängse värde, s.k. områdespris har antecknats antingen per byggnadsrätt eller per kvadratmeter på basis av tomtens användningsändamål enligt planen. Områdespriserna har givits bl.a. för tomterna för bostadssmåhus, bostadsvåningshus, affärs- och kontorsbyggnader samt industribyggnader. Fastigheter som har samma områdespris har begränsats på kartan till ett eget prisområde. För byggnadsplatserna på glesbygdsområdena finns inte lika exakta utredningar. På glesbygden används vid värdering av byggnadsmark kommunvisa grundpriser per kvadratmeter. I värderingsanvisningarna har dessutom utretts separat de grundpriser för byggnadsplatser i kommunen som är högre än priserna på andra byggnadsplatser.

De värden som anges på tomtpriskartorna och i värderingsanvisningarna utgör genomsnittliga gängse värden och de grundar sig i regel på faktiska försäljningspriser för obebyggd mark. Dessutom har i dem beaktats bl.a. kommunens markpolitik och planläggningsdata.

Nivån på beskattningsvärden

Enligt Skatteförvaltningens beslut skall som beskattningsvärde för tomter och annan byggnadsmark år 2011 anses 73,5 % av den gängse prisnivån enligt ovan nämnda anvisningar (normgivande värde). Om ett värde i värderingsanvisningarna eller tomtpriskartan har rättats i beskattningen för föregående år, anses beskattningsvärdet vara det normgivande värde som räknats ut enligt det rättade värdet.

Avvikelse från det normgivande värdet

Om 2010 års beskattningsvärde är mindre än målvärdet, beräknas 2011 års beskattningsvärde så att 2010 års beskattningsvärde höjs på följande sätt:

2010 års beskattningsvärde	höjning
minst 80 % av det normgivande värdet	20 %
under 80 % av det normgivande värdet	30 %

Såsom beskattningsvärdet fastställs likväl högst det normgivande värdet.

Om byggnadsmarkens gängse värde är lägre än det värde som uträknats enligt Skatteförvaltningens beslut , anses som byggnadsmarkens värde det gängse värdet.

Bindande verkan av Skatteförvaltningens beslut

De uträkningsgrunder för beskattningsvärdet av byggnadsmark som Skatteförvaltningen årligen utfärdar separat för varje kommun binder skattebyråerna. Väsentliga förändringar som skett efter det de kommunvisa värderingsanvisningarna har givits skall dock beak-

tas när beskattningsvärdet fastställs. Således skall t.ex. de verkningar som en planeändring har på markens värde utredas separat. På samma sätt kan man förfara om det på ett icke planlagt område (t.ex. omkring ett semester- eller fritidscentrum) har uppkommit avsevärd tätbebyggelse efter det värderingsanvisningarna gavs.

Skattebyrån kan inte göra sådana ändringar i värdet på byggnadsmark som enbart beror på förändringar i den allmänna prisnivån. Detta betyder i praktiken att även om den allmänna prisnivån skulle ha stigit får skattebyrån inte göra motsvarande nivåförhöjning i beskattningsvärdena. Å andra sidan kan skattebyrån inte heller allmänt sänka nivån på beskattningsvärdena när prisnivån i kommunen sjunker. Om däremot det beskattningsvärde för mark som uträknats enligt värderingsanvisningarna i det enskilda fallet överstiger gängse värde, anses som värde av marken högst det gängse värdet.

Outnyttjad byggnadsrätt

Om byggnadsrätten för en tomt eller byggnadsplats inte har utnyttjats helt och värdet av de byggnader som är belägna på den inte är litet i jämförelse med tomtvärdet, skall värdet av tomten minskas i skälig mån (VärdL 29.3 §).

Byggnadens värde

Som värde av byggnad, konstruktion och vattenkraftverk anses enligt vad finansministeriet närmare bestämmer, återanskaffningsvärdet minskat med åldersavdrag (VärdL 30 §). Byggnaders beskattningsvärde fastställs således schematiskt på basis av det återanskaffningsvärde som bestäms för byggnaden och de åldersavdrag som görs från det. I motsats till vad fallet är med markgrunden beaktas vid värderingen av byggnader inte regionala skillnader, utan byggnaderna värderas enligt samma grunder i hela landet.

Finansministeriets förordning

Finansministeriets förordning om grunderna för återanskaffningsvärdet av byggnader ges årligen. Då beskattningsvärdet för byggnad och konstruktion fastställs för år 2011 tillämpar man FMF1159/2011. Angående vattenkraftverken och grunderna för deras återanskaffningsvärde finns ett särskilt finansministeriets förordning 1160/2011. Förordningarna ingår som bilaga 3 och 4 till detta kapitel.

Återanskaffningsvärde

Med en byggnads återanskaffningsvärde avses de sannolika byggnadskostnaderna för en nybyggnad som motsvarar byggnaden i fråga. Byggnadskostnaderna uppskattas enligt värderingstidpunkten.

I återanskaffningsvärdeförordningen har för olika byggnadstyper fastställts egna värderingsanvisningar, enligt vilka anskaffningsvärdet av en byggnad uträknas på basis av byggnadens storlek samt kvalitets- och utrustningsnivå. I förordningen finns separata värderingsanvisningar för uträkning av återanskaffningsvärden för bl.a. bostadsbyggnader (småhus, våningshus, fritidsbostäder), kontorsbyggnader, butiksbyggnader och industribyggnader. En byggnads återan skaffningsvärde fås genom att byggnadens areal eller volym multipliceras med det grundvärde för areal eller volym som justerats enligt byggnadens utrustningsnivå. Värdena i förordningen grundar sig på de genomsnittliga byggnadskostnaderna, av vilka som grund för återanskaffningsvärdet har använts 70 %. En byggnads försäljningspris eller de faktiska byggnadskostnaderna har således i allmänhet inte någon betydelse när återanskaffningsvärdet fastställs.

Exempel på återanskaffningsvärdet av ett småhus

Ett egnahemshus har blivit färdigt år 1993. Husets bärande konstruktion är av trä. Husets areal enligt yttermått är 180 m^2. Huset har sedvanliga bekvämligheter, såsom vatten och avlopp, centralvärme och elektricitet

Grundvärdet av arealen är i småhus 568,00 euro/m^2. Eftersom byggnadens areal är över 120 m^2 sänks grundvärdet med 58,14

euro/m^2. Husets anskaffningsvärde är 180 x (568,00 euro - 58,14 euro) = 91 774,80 euro.

Exempel på återanskaffningsvärdet av en fritidsbostad

En sommarstugas areal enligt yttermått är 65 m^2. Till stugan hör en veranda på 10 m^2. I byggnaden finns bastu och elektricitet, men inte avlopp eller vattenledning.

Grundvärdet av byggnadens areal är 453,12 euro/m^2. Från grundvärdet dras av 2,962 euro för varje kvadratmeter som överstiger 10 m^2.

På grundval av verandan höjs byggnadens värde med 75,51 euro per kvadratmeter veranda. Elektriciteten höjer värdet med 302,08 euro ökat med 6,591 euro för varje arealkvadratmeter. På grundval av bastu höjs byggnadens värde med 750,93euro.

Grundvärdet av en sommarstuga	453,12 euro/m^2	
- Minskning 55 x 2,962 euro =	162,91	
Skillnad	290,21 euro	
Byggnadens värde 65 x 290,21 euro =		18 863,65euro
+ Veranda 10 x 75,51euro=		755,10 euro
+ Elektricitet 302,08euro + (65 x 6,591 euro) =		730,50 euro
+ Bastu 750,93 euro		750,93
Sommarstugans återanskaffningsvärde		21.100,18euro

Avvikelse från förordningens värden

Återanskaffningsvärdeförordningen är bindande. Byggnaderna värderas i regel med iakttagande av värdena i förordningen som sådana. Endast i de fall där antingen den skattskyldige eller skattemyndigheten kan visa att byggnaden väsentligt avviker från den genomsnittliga byggnadsstandarden kan avvikelser göras från värdena i förordningen. Avvikelsen kan vara högst +/- 30 %. Således kan den förhöjande effekt som ett värdefullare byggnadsmaterial än genomsnittet har på återanskaffningsvärdet vara högst 30 %.

Om byggnaden inte hör till någon i FMf uppräknad grupp, värderas den med hjälp av värderingsgrunderna för en närmast tillämplig byggnad (FMf 20 §). Från värdena i förordningen kan härvid avvikas enligt prövning t.om. mer än 30 %.

Värdering enligt byggnadskostnaderna

Värdering enligt byggnadskostnaderna kommer i fråga endast om byggnaden är av sådant slag att på den inte alls kan tillämpas de värderingsgrunder som separat nämns i återaskaffningsvärdeförordningen eller om det är fråga om en konstruktion. Som återanskaffningsvärde av byggnaden eller konstruktionen anses härvid 70 % av byggnadskostnaderna för en motsvarande byggnad eller konstruktion (FMf 21 §).

T.ex. minkhus betraktas enligt rättspraxisen såsom sådana konstruktioner, återanskaffningsvärdet av vilka bestäms som 70 % av en ny konstruktions byggnadskostnader. Beskattningsvärdet av minkgården fås genom att årliga åldersnedsättningar avdras från det på detta sätt erhållna återanskaffningsvärdet (CSN 1993/43).

I Skattestyrelsens anvisningar för harmonisering av beskattningen från år 2011 har angetts de genomsnittliga byggnadskostnaderna för uträkning av återanskaffningsvärdet av bl.a. växthus, spannmålssilor, bergsrum, parkeringshus samt sim- och ishallar. Anvisningarna för förenhetligande av beskattningen medföljer senare i kapitel 21.

Uträkning av en byggnads areal

I förordningen om återanskaffningsvärden avses med en byggnads areal den sammanlagda areal av våningar och källare som begränsas av ytterväggarnas yttersidor. Till en byggnads areal räknas inte oisolerade vindsrum och farstur eller balkonger, skyddstak och låga

utrymmen där den fria höjden understiger 160 cm. Till arealen räknas inte heller portgångar och dörrnischer som är djupare än väggtjockleken, ej heller den yta som upptas av pelare, rök- och luftkanaler, skorstenar och annat dylikt utanför byggnadens ytterväg.

Den byggnadsareal som definieras i återanskaffningsvärdeförordningen avviker från markanvändnings- och byggnadslagens definition på en byggnads våningsyta såtillvida att alla värmeisolerade vindsutrymmen och källarutrymmen i sin helhet inräknas i byggnadens areal. En byggnads areal är i jämförelse med våningsytan enligt markanvändings- och byggnadslagen (115 § Markanvändnings- och byggnadslagen) i allmänhet en aning större eller åtminstone av samma storleksklass. (I början av år 2000 har trätt i kraft en ny markandvändnings- och byggförordning nr 895/1999. ByggnL 131 § motsvarande bestämmelse finns i dess 115 §).

I alla de fall där en byggnads återanskaffningsvärde uträknas på basis av areal avses med areal den yta som uträknats på ovan beskrivet sätt enligt yttermått. Om byggnadens grundvärde (enhetsvärde/m^2) justeras med uppgifterna om byggnadens egenskaper, exempelvis då grundvärdet för en kontorsbyggnad justeras på basis av lager- och parkeringsutrymmena (nedsättning/tilläggsvärde), uträknas dessa utrymmens arealer dock enligt innermått. De nyttoytor (kontor-, social-, lager- och parkeringsutrymmens arealer) som uträknas enligt innermått fastställs på samma sätt som man går till väga när rumsarealen uträknas.

Uträkning av en byggnads volym

Återanskaffningsvärdet av butiks- och industribyggnader uträknas på basis av byggnadens kubikmått. I byggnadens kubikmått inräknas både varma och kalla utrymmen på basis av yttermått. Byggnadens genomsnittliga våningshöjd fås genom att volymen divideras med arealen.

Åldersavdrag

Beskattningsvärdet av en byggnad fås genom att från dess återanskaffningsvärde görs de årliga åldersavdragen. I VärdL 30 § har åldersavdragen fastställts separat enligt om byggnadens bärande konstruktion är av trä eller sten. Åldersavdraget bestäms uttryckligen enligt den bärande konstruktionen och inte enligt t.ex. ytterväggarnas ytmaterial.

De årliga åldersavdragen är följande:

1) för bostad- och kontorsbyggnader samt andra jämförbara byggnader:

av trä 1,25 % och av sten 1 %,

2) för butiks-, lager-, fabriks-, verkstads, ekonomi- och andra jämförbara byggnader samt andra kraftstationer än sådan som hör till ett vattenkraftverk:

av trä 5 % och av sten 4 %,

3) för lagerkonstruktioner och andra konstruktioner 10 %,

4) för byggnader, dammar, bassänger och andra konstruktioner som hör till ett vattenkraftverk 1 %,

5) byggnad eller konstruktion som direkt används vid kärnkraftsverksamhet 2,5 %.

Värdet minst 20 % av återanskaffningsvärdet

En byggnad som är i bruk skall alltid anses ha ett värde. Därför har i VärdL 30.4 § stadgats att som värde av en byggnad eller konstruktion alltid anses minst 20 % av byggnadens eller konstruktionens återanskaffningsvärde. Såsom värde av ovan vid punkter 4 och 5 avsedda byggnader och konstruktioner anses minst 40 % av återanskaffningsvärdet. Såsom ibrukvarande anses även en sådan användbar byggnad som tillfälligt är ur bruk.

Om en byggnad slutligt har tagits ur bruk, har den inte något i lagen stadgat minimivärde. Åldersavdragen kan således vara t.om. större än 80 % av återanskaffningsvärdet.

Nedgång av en byggnads värde

Från den schematiska uträkningen av en byggnads åldersavdrag kan avvikelse göras i vissa fall. Om en byggnad eller konstruktion har

skadats eller annars nedgått i värde mer än vad åldersavdragen förutsätter, skall återanskaffningsvärdet minskas med det belopp som motsvarar värdeminskningen (VärdL 30.3 §). I beskattningspraxis har stadgandet tolkats så att återanskaffningsvärdet minskas med ett procenttal som motsvarar värdeminskningen (nedsättningsprocent).

Grundlig förbättring

Åldersavdragsprocenterna beskriver värdeminskningen hos en sådan byggnad där underhåll och iståndsättningar har utförts på normalt sätt. Härvid har i byggnaden utförts de service- och reparationsarbeten som är nödvändiga för användningen av byggnaden samt till den hörande fasta utrustningen och fasta anordningarna.

Har i byggnaden eller konstruktionen sedan den har blivit färdig utförts ombyggnad eller betydande underhållsarbeten, skall åldersavdraget sänkas enligt prövning (VärdL 30.3 §). Verkningarna av ombyggnad och betydande underhållsarbeten på byggnadens värde bedöms från fall till fall.

Förändringar i uppgifterna om en byggnads egenskaper

Om ombyggnaden är sådan att den ändrar de uppgifter om egenskaper som inverkar på byggnadens beskattningsvärde (t.ex. ett småhus areal ökar när flera rum byggs i källarvåningen eller på vinden, ventilation installeras i en kontorsbyggnad osv.), uträknas beskattningsvärdet för byggnaden på basis av de nya uppgifterna om egenskaperna. En dylik enskild åtgärd kan vara sådan att den inte nödvändigtvis förlänger den ekonomiska brukstiden för byggnaden. Trots att beskattningsvärdet justeras enligt de nya uppgifterna är det inte skäl att sänka åldersavdragen, om inte också den ekonomiska brukstiden förlängs.

Förlängning av en byggnads brukstid

I beskattningspraxis har grundliga förbättringars och reparationers inverkan på en byggnads brukstid i allmänhet bedömts på basis av kostnaderna. Härvid har det ansetts att inverkan på åldersavdragen dock inte kan vara större än 70 % av grundförbättrings- eller ombyggnadskostnaderna. Ett sätt som är tillförlitligare än kostnaderna är att man granskar inverkan av gryndlig förbärrting och reparationer utgående från de åtgärder som företagits i byggnaden. I brist på annan utredning kan vid beskattningen som hjälp användas följande uppskattning av de förhöjande verkningar som de mest betydande ombyggnadsåtgärderna har för byggnaders värde.Om byggnaden har sanerats på ett så genomgripande sätt att den är som ny, värderas den som ett motsvarande nybygge.

Åtgärd	inverkan %-enheter
Utbyte av centralvärme jämte rör	5 %
Utbyte av vattenlednings- och avloppsanordningarna	10 %
Utbyte av elanordningarna	5 %
Installation av maskinell luftväxling	5 %
Utbyte av dörrar och fönster	7 %
Nytt vattentak och nya ytbeläggningar på ytterväggarna	5 %
Extra isolering på yttre sidan	8 %

Exempel

Åldersavdraget för en år 1909 uppförd bostadsbyggnad av sten, som är i bruk, som har byggts om år 1983 uträknas år 2011 som följer:

Åldersavdragen under ombyggnadsåret, då byggnaden är 75 år gammal har varit 75 % och byggnadens beskattningsvärde har varit 25 % av återanskaffningsvärdet. Om ombyggnaden har omfattat t.ex. förnyande av vattenledningarna och avloppsanordningarna, elanordningarna, vattentaket samt fasaderna har den den enligt ovan nämnda tabell uträknade förhöjande effekten på beskattningsvärdet varit 20 procentenheter. Byggnadens åldersavdrag ombyggnadsåret har varit 55 % (åldersavdragens uträkningsår 1929) och det nya beskattningsvärdet 45 % av återanskaffningsvärdet. År 2011, 28 år efter ombyggnaden skulle åldersavdragen vara 83%.Eftersom byggnaden är forfarande i bruk, kan åldersavdragen ut-

göra högst 80 % och byggnadens beskattningsvärde är således 20 % av återanskaffningsvärdet.

Byggnad som skall skyddas

Kulturhistoriskt värdefulla byggnader kan förordnas som skyddsobjekt. En fastighet kan omfattas av nyttjande- och byggnadsbegränsningar bl.a. på basis av lagen om fornminnen (295/63), markanvändnings- och byggnadslagen (132/1999)eller lagen om skyddande av byggnadsarvet (498/2010. Om ovan nämnda begränsningar sänker fastighetens ekonomiska värde, kan detta i skälig omfattning beaktas när värdet av fastigheten bestäms.

Ett skyddsbesluts inverkan på värdet av en fastighet undersöks särskilt för varje fall på basis av den utredning som fastighetsägaren lägger fram. Om byggnadens sannolika överlåtelsepris är noll och den inte längre har något användnings- eller avkastningsvärde åt ägaren, skall beskattningsvärde inte fastställas (HFD 1998/548). Enbart det att det har bestämts att fastigheten skall skyddas räcker inte till som grund för sänkning av beskattningsvärdet.

Halvfärdig byggnad

Värdet av en halvfärdig byggnad uträknas på basis av förordningen om återanskaffningsvärde för byggnader så som om byggnaden vore färdig. Från det så erhållna värdet tas som beskattningsvärde för byggnaden en del som motsvarar hur långt byggnaden färdigställts.

I andra hand kan halvfärdiga byggnader värderas på basis av byggnadskostnaderna. Denna metod används dock endast om de uppgifter om byggnadens egenskaper som behövs som grund för värderingen inte kan utredas. Som beskattningsvärde fastställs härvid 70 % av de byggnadskostnader som uppkommit före utgången av skatteåret. När man använder byggnadskostnaderna stiger värdet av en byggnad i allmänhet till högre belopp än vad en färdig byggnads värde vore uträknat på basis av återanskaffningsvärdeförordningen.

Fastighetsskatt

Fastighetsskatt skall betalas för en sådan fastighet som den skattskyldige äger vid ingången av kalenderåret. Fastighetsskatten fastställs enligt det värde som har givits fastigheten för det föregående skatteåret. Således bestäms fastighetsskatten för år 2012på basis av beskattningsvärdet av fastigheten för år 2011(se nedan kapitel 19, Fastighetsskatt).

18. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Tillgångar och värderingen av dem

HFD 1965 II 661

Då den skattskyldige inte hade fått de aktier som berättigade till besittningen av den lägenhet i en skattefri byggnad genom aktiebeteckning, utan genom att inköpa dem av bolagets aktionär, och då den skattskyldige inte heller hade företett sådan utredning, enligt vilken man skulle ha kunnat anse honom till utgången av skatteåret ha erhållit sådan rätt till dessa aktier, att de skulle ha kunnat anses tillhöra hans tillgångar under skatteåret, var det belopp den skattskyldige intill slutet av skatteåret betalt att betrakta som hans skattepliktiga fordran av aktiernas säljare (Omröstning 4-3).

HFD 1999/3159

I ansökan om förhandsavgörande avsedda aktiedepositionsbevis skulle bli föremål för offentlig handel och de berättigade till i intyget uppgivna, på annat håll deponerade aktier i ett utländskt börsbolag. Då aktiedepositionsbevis inte kunde betraktas som offentligt noterade aktier, skulle intyg värderas i förmögenhetsbeskattningen till det gängse värdet och bestämmelsen i 26 § 1 mom. förmögenhetsskattelagen kunde inte tillämpas då beskattningsvärdet på dem fastställdes. Förhandsavgörande för år 1999-2000.

Jämförelsevärdet för andelslagets andel (tid. beskattningsvärdet)

CSN 1994/45

A och B var delägare i en lantbrukssammanslutning som bedrev mjölkproduktion. Sammanslutningen var medlem av X:s Andelsmejeri, som köpte den av sammanslutningen producerade mjölken i sin helhet. Avsikten med X:s Andelsmejeri var bland annat att genom att bedriva rörelse för stödandet av medlemmarnas ekonomi insamla, förädla och marknadsföra mjölken som medlemmarna producerat. Andelslagets styrelse fattade beslutet om tagandet till medlem. Medlemmen skulle delta i andelslaget med lika många andelar som talet 1000 fulla gång ingår i penningvärdet i mark av mjölkmängden som medlemmen årligen befordrat till andelslaget, dock alltid minst med en andel. I andelsmejeriet X hade utöver andelskapitalet uppkommit cirka 4,7 miljoner mk:s besparingar som hade bokförts som dispositionsfond till fritt eget kapital. Nämnd fond kan enligt andelsmejeriets regler användas till betalningen av en andelsränta till medlemmarna. Då medlemskapets betydelse för A:s och B:s gårdsbruk samt nettoförmögenheten av X:s Andelsmejeri beaktades, skulle till ägandet av andelen anses ha anslutit sig särskilda förmåner som förutsatte avvikelsen från beräkningen av andelslagets andels beskattningsvärde så att den motsvarade storleken av andelsavgiften. I förmögenhetsskattelagen avsett beskattningsvärde av X:s Andelsmejeris andelar skulle fastställas med beaktande av vad i 27 § förmögenhetsskattelagen stadgas om beskattningsvärdet av en aktie. Andelens värde skulle alltså räknas ut på basen av granskad nettoförmögenhet enligt bokslutet av året som föregår skatteåret och granskat årsresultat. Vid fastställandet av beskattningsvärdet var inte av betydelse, om andelsavgiften hade betalats i sin helhet eller inte, men den icke betalda andelen av andelsavgiften skulle behandlas som skuld. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994. Omröstning 6-1.

HFD 1995/4336 B 528

Vid uträkningen av ett andelslags nettoförmögenghet och det matematiska värdet på en andel bör hänsyn tas inte bara till andelsavgifter som influtit till andelslaget utan också till ännu oindrivna andelsavgifter som uppges i bilageuppgifterna till andelslagets balansräkning. Förhandsbesked för åren 1994 och 1995.

HFD 2000/813

Den skattskyldige hade börjat bedriva jordbruk på en brukningsenhet som han köpt och hade anslutit sig till vissa andelslag som omfattade sådant jordbruk som han bedrev. Den skattskyldige hade påförts andelsavgiftsförpliktelser som han inte ännu i slutet av året hade betalt. Det ansågs, att till ägandet av andelar i ifrågavarande andelslag anslöt sig sådana särskilda förmåner

som avses i 29 § 2 satsen i förmögenhetsskattelagen och andelarna i andelslag som hörde till den skattskyldiges nettoförmögenhet värderades vid beräkning av jordbrukets kapitalinkomstandel med iakttagande av bestämmelserna om beräkning av akties beskattningsvärden i 27 § förmögenhetsskattelagen, dvs. på basis av den reviderade nettoförmögenheten i andelslagets bokslut för året som föregår skatteåret och inte i enlighet med 29 § 1 satsen, dvs. så att den skulle motsvara andelsavgiften. Den skattskyldige kunde inte välja sättet för värdering av andelarna. Belopp som inte uppburits av andelsavgifterna behandlades som jordbrukets skuld då nettoförmögenheten beräknades. Förhandsavgörande för 1998.

Aktiernas matematiska värde och jämförelsevärde (tid. beskattningsvärdet)

HFD 1969/5255 II 563

Reparationskostnaderna för en hyreslokal i bolagets besittning vilka bolaget i sin bokföring hade behandlat som anskaffningspris för anledningstillgångar hänfördes till bolagets skattepliktiga tillgångar.

HFD 1982/2032 (EJ PUBL.)

Som ett bolags skattepliktiga tillgångar ansågs inte i bokföringen bland aktiva under halvfärdiga egna arbeten aktiverade utgifter för byggnadsreparation, vilka även skulle ha kunnat bokföras direkt som kostnader. Inte heller utgifterna för planering av den kommande användningen av en tomt ansågs till sin natur ha varit sådana att de under skatteåret skulle ha ökat tomtens gängse värde vid förmögenhetsbeskattningen.

CSN 1993/309

Ingengörsbyrå X Ky hade 30.11.1992 enligt L om öppna bolag och kommanditbolag (389/88) ändrats till aktiebolag iakttagande balanskontinuiteten. Bolagets räkenskapsperiod, som börjat 1.1.1992, hade fortsatt så att den upphörde 30.6.1993. Ingengörsbyrå X Oy delade ut dividend för räkenskapsperioden, som upphört 30.6.1993, antingen så att a) om dividenden fattades ett beslut hösten 1993 och dividenden kunde lyftas omedelbart eller b) om dividenden fattades ett beslut hösten 1993 på det sättet att dividenden kunde lyftas först år 1994. a) Dividendinkomsten, som bolagets huvudägare A erhållit och som A kunde lyfta år 1993 samt gottgörelsen för bolagsskatt i anslutning till den, betraktades som A:s kapitalinkomst upp till beloppet som motsvarar den årliga avkastningen på 15 procent beräknad för visst matematiskt värde påfört på basis av bokslutet av den räkenskapsperiod som upphört 31.12.1991 och som avses i förmögenhetsskattelagen (1537/92). X Oy:s nettoförmögenhet beräknas på basen av det sista bokslutet för verksamheten, som överförs vid ändring av verksamhetsform. Vid beräkning av kapitalinkomstandel för dividendinkomst beräknas nettoförmögenheten iakttagande beräkningsprinciperna för aktiebolaget. b) Dividendinkomsten, som delägaren A erhållit och som A kunde lyftas år 1994 samt gottgörelsen för bolagsskatt i anslutning till den, ansågs som A:s kapitalinkomst upp till beloppet som motsvarar den årliga avkastningen på 15 procent, som beräknats för det matematiska värde som bestämts på basen av räkenskapsperiodens bokslut. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

CSN 1993/327

Räkenskapsperioden av A Ky hade upphört 30.4.1992. A Ky hade ändrats till A Oy under räkenskapsperioden 1.5.1992-30.4.1993. Dividenden som skall betalas för A Oy:s första räkenskapsperiod skulle lyftas år 1993. A Oy:s nettoförmögenhet beräknades på basen av A Ky:s senaste bokslut, dvs. den räkenskapsperiod som upphört 30.4.1992. Delägaren hade före bolagsformändringen som privatuttag tagit ut pengar från bolaget. Vid beräkning av aktiebolagets nettoförmögenhet skulle beaktas, att A Ky:s tillgångar hade blivit oöverförda med privatuttagets belopp. Skatteåret 1993.

HFD 1994/2449 B 545

Fusionsskillnaden som uppkommit vid fusion av bolag hänförde sig till balansposterna av jordområden och aktier som överförts från det fusionerade bolaget. Den bokföringsmässiga fusionsskillnaden betraktades som sådan som en långfristig utgift som har förmögenhetsvärde. Vid fastställande av i 42 § inkomstskattelagen avsedd kapitalinkomstandel av dividenden som

erhållits från ett börsbolag skulle den bokföringsmässiga fusionsskillnaden räknas till det mottagande bolagets nettoförmögenhet som avses i 27 § 7 mom. förmögenhetsskattelagen vid uträkningen av det matematiska värdet av bolagets aktier. Förhandsbesked. Skatteåret 1993. Skatteåret 1994. Skatteåret 1995. Omröstning 3-2.

HFD 1994/2450 B 546

Vid fusion av fem dotterbolag med moderbolaget aktiverades den uppkomna fusionsförlusten som en långfristig utgift i balansräkningen som affärsvärde. Vid fastställande av i 42 § inkomstskattelagen avsedd kapitalinkomstandel av en dividend som erhållits från annat bolag än börsbolag eller av därtill ansluten gottgörelse för bolagsskatt skulle den bokföringsmässiga fusionsskillnaden vid uträkning av det matematiska värdet av bolagets aktier räknas till det mottagande bolagets nettoförmögenhet, avsedd i 27 § 7 mom. förmögenhetsskattelagen. Förhandsbesked. Skatteåret 1994. Skatteåret 1995.

HFD 1999/1927

En jordbrukare och dennes make hade för avsikt att grunda ett aktiebolag som skulle fortsätta med mjölkkoskötseln som de tillsammans bedrivit. Jordbrukets tillgångar och skulder skulle gå över till aktiebolaget som skulle grundas medan jordbruksjord och ekonomibyggnaderna skulle förbli i makarnas ägo. Stadgandet i 24 § 1 mom. inkomstskattelagen kunde inte tillämpas eftersom jordbruket som idkats ansågs inte i samband med ändring av verksamhetsformen förvara sin identitet. Förhandsavgörande för år 1998 och 1999.

HFD 1999/2789

Fusion som under ett kalenderår ägt rum efter utgången av räkenskapsperioden som inte var samma som kalenderåret togs inte i beaktande då det matematiska värdet på en aktie i det överlåtande bolaget beräknades för att tillämpas i samband med beräkningen av kapitalinkomstandelen av den dividend som för följande räkenskapsperiod skulle fås från bolaget.

HFD 1999/18

Sökandebolaget var inte ett börsbolag. Det hade för avsikt att höja sitt aktiekapital och därvid bilda en ny B-aktieserie. Bolagets nuvarande aktier i serie A skulle ha 20 röster per aktie och aktierna i serie B en röst per aktie. Ägare av aktier i serie B skulle dessutom i samband med upplösning av bolaget och vid anskaffning eller inlösning av egna aktier få endast aktiernas nominella värde motsvarande ersättning. Aktierna i båda aktieserier skulle ge lika rätt till dividend. Eftersom aktiens matematiska värde beräknas endast på basis av nettoförmögenheten och antalet av bolagets utelöpande aktier, bestämdes det matematiska värdet för aktier i serie A och i serie B på samma sätt oberoende av hurudana rätter de gav. Skatteår 1998 och skatteår 1999.

HFD 2001/2742

Inlösning av egna aktier som skett under kalenderåret efter utgången av räkenskapsperioden som avvek från kalenderåret togs inte i beaktande då aktiens matematiska värde fastställdes för beräkning av den kapitalinkomstandel av dividenden som delats ut av bolaget för följande räkenskapsperiod. Skatteår 1997.

HFD 2003/1876

Då X Ab fissioneras, tas bestämmelsen i 27 § 3 mom. förmögenhetsskattelagen i beaktande i samband med beräkning av beskattningsvärdet av aktierna i de nya bolag så, att det sammanlagda beloppet av beskattningsvärdet av aktier i de nya bolag får vara högst 50 procent högre än vad det sammanlagda beloppet a beskattningsvärdet av X Ab:s aktier var under året som föregick fissionen. Det sammanlagda beloppet av beskattningsvärden av aktier i det mottagande bolaget blir den del av det sammanlagda beloppet av beskattningsvärden av aktier i de nya bolag som motsvarar den del av det fissionerande bolagets nettoförmögenhet som gått över till det mottagande bolaget. förhandsavgörande. Skatteår 2003.

Fastigheters beskattningsvärde

HFD 1980/615

Den skattskyldige hade köpt en fastighet på 5,03 ha på vilken det enligt skatteklassificeringen fanns 1,46 ha åker, sedermera, efter det inlösning till vägområde skett 0,66 ha, 3,39 ha skog och 0,18 ha impediment, och hade samma år på

fastigheten uppfört en fritidsbostad. Skattenämnden hade vid fastställandet av beskattningsvärdet av nämnda fritidsbostads tomtmark ansett som tomtens areal enligt skattestyrelsens anvisningar för förenhetligande 10 000 kvadratmeter, varav 3 000 kvadratmeter hade beaktats enligt grundvärde, 2 000 kvadratmeter enligt 50 % av grundvärdet och 5 000 kvadratmeter enligt 25 % av grundvärdet. Länsrätten fann tomtens areal vara i enlighet med den skattskyldiges yrkande 3 000 kvadratmeter med beaktande av den skattskyldiges möjligheter att utnyttja fastigheten som bostadsområde på fritid. HFD, som beviljade besvärstillstånd lät vid länsrättens utslag bero. Skatteåret 1974. BostadsinkomstL 1, 3 och 6 §.

HFD 1980/3243

Industritomt, som utarrenderats på 25 år, ändrades genom ändring av stadsplan till bostadstomt. Vid fastställandet av tomtens beskattningsvärde skulle visserligen beaktas den ökning av byggnadsrätten som berodde på ändringen av stadsplanen, men å andra sidan skulle såsom nedsättande faktor beaktas, att tomtägarens möjligheter att utnyttja den ökade byggnadsrätten var begränsade på grund av tomtens utarrendering. Det av skattenämnden fastställda beskattningsvärdet nedsattes i enlighet med detta. Skatteåret 1974.

HFD 1985/3258 II 580

På en fritidsfastighet belägen byggnad om 30 m2, omfattande ett bastuutrymme om 10 m2 och bostadsutrymmen om 20 m2 samt veranda, ansågs som en sådan fritidsbostad som avsågs i 9 § i finansministeriets beslut om grunder för återanskaffningsvärdet av byggnader (1981/951) och inte såsom en ekonomibyggnad enligt 13 § i samma beslut. Skatteåret 1981.

CSN 1993/43

Näringsverksamhet bedrivande öppet bolag A bedriver minkuppfödning i minkhusen på arrendejorden. Öppet bolag A var skyldigt att betala fastighetsskatt för minkhusen. Minkhusen ansågs vara i 131 § ISkL (1240/88) avsedda konstruktioner, som värde av vilka betraktas återanskaffningsvärdet, minskat med årliga åldersnedsättningar. Återanskaffningsvärdet av minkhusen var enligt 21 § finansministeriets beslut (1327/92) 70 procent av en motsvarande konstruktions byggnadskostnader. Minkhusen skulle dock enligt 122 § ISkL värderas högst till det gängse värdet. Skatteåret 1993.

HFD 1994/693

Det påyrkades, att den ordinarie beskattningen som verkställts i Esbo för året 1992 skall upphävas i fråga om påförande av fastighetsskatter med stöd av 100 § beskattningslagen, eftersom skattenämnden ansågs ha tillämpat felaktigt de stadganden i lagen om skatt på inkomst och förmögenhet som gäller påförande av jordgrundens beskattningsvärden. Som motivering framfördes bland annat, att ändringarna i stadsplaneringen som inverkar på fastigheternas beskattningsvärde hade inte beaktats, byggnadsplatserna av en viss delgeneralplans tomter hade omotiverat jämställts med tomterna på stadsplaneområdet, nedsättningsstadgandet i 130 § 3 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet hade inte tillämpats utan särskild utredning och beskattningsvärdena översteg i vissa fall prisnivån enligt publicerade prisstatistiker.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att vid bestämningen av jordgrundens beskattningsvärden hade stadgandet i 130 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet samt det med stöd av det utfärdade skattestyrelsens beslut iakttagits. Fast det i enskilda fall bland annat med anledning av planprojekt eller byggnadsrättens användningsgrad kan ha funnits grunder för nedsättning av tomternas värden, hade beskattningen inte visats ens på ett visst område allmänt ha lett till överstigning av tomternas gängse värden. Då den i Esbo verkställda beskattningen inte på nämnda grunder kunde anses ha verkställts på ett väsentligen felaktigt sätt, förkastade högsta förvaltningsdomstolen yrkandet.

HFD 1996/3735

På en tomt som låg inom stadsplaneområde hade genom en ändring av stadsplan fastställts extra byggnadsrätt, av vilken anledning tomtens hela byggnadrätt inte hade utnyttjats vid årsskiftet. I ärendet hade inte visats att fastighetsägarens möjlighet att utnyttja hela byggnadsrätten skulle ha begränsats. Av denna anledning och med beaktande av att på tomten för affärs- och

kontorsbyggnader fanns en kontorsbyggnad högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att det inte fanns anledning att minska tomtens beskattningsvärde och fastighetsskatt som bestäms på basis av det. Skatteår 1993.

HFD 1996/3816 B 556

Den skattskyldige ägde en skolbyggnad på en tomt som arrenderats från staden. Som byggnadens i fastighetsskattelagen avsedda värde betraktades det beskattningsvärde som hade bestämts på basis av 131 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och finansministeriets beslut om grunderna för byggnadernas återanskaffningsvärden. Den skattskyldige hade yrkat på en väsentlig minskning av fastighetsskatten på grund av att byggnadens sannolika överlåtelsepris var lägre än beskattningsvärdet. År 1993.

HFD 1997/1234

På en tomt som skattskyldiga ägde hade år 1987 blivit färdig en byggnad om 24 kvadratmeter, vars byggnadlov hade beviljats för uppförande av en bastubyggnad och som omfattade ett 4,7 kvadratmeter stort basturum, 5,2 kvadratmeter stort badrum samt 10,1 kvadratmeter stort omklädningsrum. I beskattningen hade byggnaden behandlats som fritidsbyggnad, enligt vilken också byggnadens beskattningsvärde hade fastställts och bostadsinkomsten påförts. På tomten hade dessutom år 1989 byggts en separat fritidsbyggnad om 109 kvadratmeter. Sedan den egentliga bostadsbyggnaden hade blivit färdig skulle sagda byggnad betraktas som en i 13 § finansministeriets beslut om grunderna för byggnadernas återanskaffningsvärden och i 131 § 1 mom. 2 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet (1240/88) avsedd ekonomibyggnad, på basis av vars bostadsinkomst den i 1 § 1 mom. lagen om beskattning av bostadsinkomst i vissa fall avsedda bostadsinkomsten skulle fastställas. Skatteår 1990.

HFD 1997/1857 B

En över 200 meter hög avsändarantennmast stod på arrendemark invid apparatbyggnaden. Kopplingen mellan masten och dess fot av betong bestod av en kopplingsfläns som hade säkrats med skruvbultar och masten stöddes av bardunslinor. Masten hade kopplats med apparatbyggnaden med en inmatningskabel. Antennmasten skulle inte anses höra till apparatbyggnaden. Masten skulle likväl med beaktande av dess storlek, konstruktion och sättet för fästandet med jorgdunden betraktas som en i 2 § 2 mom. 1 punkten fastighetsskattelagen avsedd konstruktion, för vilken fastighetsskatt skulle betalas. Skatteår 1993. Omröstning 5-3.

HFD 1998/548

På en fastighet som bolaget ägde fanns olika för bergsbruk uppförda byggnader, liksom en kontorsbyggnad, en gruvstuga, ett hisstorn, en silo och ett krossverk. Sedan bergsbruket hade lagts ned hade bolaget sålt fastigheterna, men sedermera köpt dem tillbaka i en exekutiv auktion, eftersom bolaget var med stöd av gruvlagen ansvarig för eftervård av bergsbruket.

Skatterättelsenämnden hade på bolagets yrkande upphävt fastighetsskatten som fastställts för byggnaderna, eftersom byggnaderna skulle betraktas som värdelösa.

Länsrätten ansåg, trots att lokal miljöcentral hade genom sitt beslut, som inte ännu 25.11.1996 vunnit laga kraft, med stöd av byggnadsskyddslagen skyddat de nämnda byggnaderna på grund av deras kulturhistoriska värde och riksomfattande anmärkningsvärda betydelse, att detta beslut inte inverkade på fastighetsbeskattningen som överklagats. Då man tog i beaktande, att bolaget hade köpt de ifrågavarande byggnaderna som var i dåligt skick för att rivas ned och att bolaget således hade tagit dem helt och hållet ur bruk, förkastade länsrätten besvären av stadens skatteombud om att fastighetsbeskattningen skulle bringas i kraft.

HFD yttrade, att bolaget hade efter nedläggningen av bergsbruket sålt de ur affärverksamhetens synpunkt oanvändbara byggnaderna åt en köpare utanför koncernen. Köparen hade ändå inte kunnat klara sina ekonomiska förpliktelser, av vilken anledning bolaget hade 9.2.1995 återinlöst de gamla bergsbruksbyggnaderna i en exekutiv auktion. I samband med inlösningen hade anskaffningsutgiften för byggnaderna enligt bolagets anmälan värderats till noll mark i inkomstbeskattningen och hela köpesumman hade hänförts till jordområdet. Bolaget hade i samband med den exekutiva auktionen ingen orsak att vänta att byggnaderna skulle ha något

användningsvärde för bolaget. Bolaget hade med stöd av gruvlagen i varje fall varit ansvarig för eftervården av bergsbruket. Bolaget hade ansett, att de ifrågavarande förpliktelserna kunde bäst och billigast skötas genom att riva ned byggnaderna och genom sitt brev 10.2.1995 till stadens byggnads- och miljönämnd anmält att byggnaderna skall rivas ned såsom oanvändbara. Bolaget hade fått rivningstillstånd av Tekniska kontrollcentralen.

Enligt uppgifterna som stod till förfogandet var det sannolika överlåtelsepriset 31.12.1995 på de ifrågavarande byggnaderna inte mera än noll mark. Det hade också blivit uppenbart, att byggnaderna inte hade något användnings- eller avkastningsvärde åt bolaget eller någon annan ägare av byggnaderna. HFD ansåg med dessa grunder, att det inte fanns någon anledning att ändra resultatet av länsrättens beslut. Skatteår 1996.

HFD 2000/2060

Ett kraftbolags kraftledning om 220 kilovolt omfattade stolparna, ledningarna, isolatorerna och övriga anordningar. Stolparna bestod av stolpfot, sparrar, och isolatorkedjor. Stolparna restes genom att man gjorde betonggrund både för stolpfötter och staglinor. Både stolparna och kraftledningarna kunde flyttas bort och användas som delar i en ny kraftledning. Det ansågs, att varken kraftledningen eller de till ledningen hörande enskilda stolparna var en sådan konstruktion som avses i 2 § 2 mom. fastighetsskattelagen. Skatteår 1997. Fastighetsskattelagen 2 § 2 mom.

HFD 2004/2887

Höjden av ett vindkraftverk av stålkonstruktion var 56-60 meter. Dess viktigaste delar var tornet, rotor med blad, växellåda och generator. Tornet utgfjorde kraftverkets stomme, på vars topp fanns motorhuset och rotor med blad. Varje blad med diameter om 56 meter hade egen vändmotor. Rotorns varvtal hanterades med hjälp av bladvinkel. Rotorn hade kopplats till kraftenheten med 3 radig lager. En planetväxel med en rad förmedlade kraften till en generator som producerade elström som leddes med kabel innanför tornet ned till en frekvenstransformator. Vindkraftverkets kalkylerade användningstid var cirka 30 år. Vindkraftverkets grund var gjuten i betong både då den placerades i vatten och på land. Då avskrivningen av vindkraftverkets anskaffningsutgift gjordes skulle tornet, dvs stommen och motorhuset, betraktas såsom sådan konstruktion som avses i 34 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Rotor och blad, växellåga och generator skulle betraktas som sådan maskin, redskap eller annan med dem motsvarande anläggningstillgångar som avses i 30 § samma lag. Förhandsavgörande för år 2003 och 2004.

HFD 2004/1704 HFD 2007:40

Användningsändamålet av en 22 kvadratmeter stor byggnad som hade blivit färdig år 2000 och som låg på cirka 260 meters avstånd från brukningsenhetens bostadsbyggnad i närheten av en strand på en byggplats för strandbastu enligt strandplan var bastu. Basturummets andel av byggnaden var tydligt mindre än hälften av övriga utrymmen som bestod av ett rum med öppen spis. Byggnaden skulle betraktas som bastubyggnad som avses i 13 § 1 mom. i finansministeriets beslut om grunderna för byggnadernas återanskaffningsvärden (1268/2001), vars värdering skulle ske enligt denna föreskrift. Byggnadens fastighetsskatt skulle bestämmas med stöd av 12 § 1 och 4 mom. i fastighetsskattelagen enligt skatteprocentsatsen för separat ekonomibyggnad som anslöt sig till bostadsbyggnaden. Skatteår 2002. Fastighetsskattelagen 12 § 1 och 4 mom. FiM:s beslut om grunderna för byggnadernas återanskaffningsvärden (1268/2001) 13 § 1 mom.

HFD 2007/1943 HFD 2007:55

Makarna A ägde en fastighet, som i låg på ett område som i dettaljplan hade antecknats som kvarterområde för fritidsbostäder. På fastigheten hade i enlighet med bygglov år 2002 uppförts en byggnad som var avsedd för fritidsbostad. Makarna använde likväl bostaden som sin stadigvarande bostad sedan de hade 29.7.2002 sålt sitt egnahemshus som dittills hade använts som deras stadigvarande bostad. Eftersom byggnaden hade sedan dess i verkligheten använts som stadigvarande bostad och den hade inte använts för något annat ändamål, bestämdes fastighetsskatten för år 2003 enligt skattepro-

centsatsen för bostadsbtggnader som används för stadigvarande boende. Skatteår 2003.

HFD 2007/1220

Skatteverket yttrade i sitt förhandsavgörande, att om A säljer av lägenheten B ett outbrutet område, fastställs fastighetsskatten inte för övriga strandbyggplatser som han ägde. Förvaltningsdomstolen förkastade skatteombudets besvär över förhandsavgörandet och yttrade bl.a. att 29 § 2 mom. i lagen om värdering av tillgångar i beskattningen, 2 och 3 § i fastighetsskattelagen samt 2 § 2 mom. i inkomstskattelagen för gårdsbruk inte kan tillämpas schablonmässigt på sätt som skatteombudet har yrkat på att försäljning av ett byggnadsmarksområde på lägenheten ovillkorligen skulle leda till att alla byggnadsmarksområden på samma lägenhet eller på ägarens andra lägenheter skulle överföras att omfattas av fastighetsbeskattningen. Ärendets prövning beror enligt förvaltningsdomstolens beslut om det, om byggnadsplatserna bildar helheter som är avsedda för byggande, om byggnadsplatserna är belägna på samma lägenhet eller på olika lägenheter och dessutom avståndet mellan byggnadsplatserna är en betydande sak då situationen uppskattas. Det bebyggda outbrutna om rådet som hade planerats att säljas låg på fastighet B på stranden till sjön C. För lägenheten har i delgeneralstrandplan inte reserverats mera byggrätt på stranden. Sådan har däremot reserverats på strandområden i lägenheten D på stranden till sjöarna E och F, men dessa obebyggda byggnadsplatser ligger på minst fyra kilometers avstånd från B:s lägenhet. Då byggnadsplatsernas belägenhet på lägenheterna och på stränder till olika sjöar samt avståndet mellan dem togs i beaktande, förvaltningsdomstolen ansåg, att det inte förelåg skäl att ändra skatteverkets förhandsavgörande i ärendet. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade skatteombudets besvär och satte förvaltningsdomstolens beslut i kraft. förhandsavgörande för år 2006.

Företagsförmögenhet

CSN 1996/282

A bedrev en apoteksaffär. År 1996 A ämnade investera tillgångar av apoteksaffären i en placeringsfond, vars upplösningar han ämnar hösten 1997 använda för betalning av apoteksavgift för 1996, kvalitetskontrollsavgiften och andra eventuella utgifter av apoteket. I bokföringen behandlas investeringen enligt sin natur som finansieringstillgångar. A hade för avsikt att göra investeringen antingen i Evli Korko eller Sijoitusrahasto Evli Valtionobligaatio benämnda, i lagen om placeringsfonder (480/87) avsedda, placeringsfond. Till den del som placeringen av likvida tillgångar av A:s apoteksaffär i Evli Korko eller Evli Valtionobligaatio -placeringsfond inte överskred beloppet av apotekets kortfristiga främmande kapital per 31.12.1996, var andelarna i placeringsonderna förmögenhet som hänför sig till näringsverksamheten i A:s apoteksaffär, som togs i beaktande då kapitalinkomstandelen för 1997 av A:s företagsinkomst som skall fördelas beräknades. Då apoteksaffärens skattepliktiga tillgångar beräknades var värdet av andelar i placeringsfonder som hänförde sig till finansieringstillgångarna samma som deras anskaffningsutgift. Kalkylerad apoteksavgift och kvaltietskontrollavgift som enligt god bokföringssed hade antecknats bland resultatregleringsskulderna var sådana skulder, som vid beräkningen av apoteksaffärens nettoförmögenhet skulle dras av från tillgångarna. Skatteår 1997.

HFD 1996/3409 B

Då nettoförmögenheten av en rörelses näringsverksamhet jämte kapitalinkomstandel fastställdes, togs som avdragbar skuld inte i beaktande sådana i bokslutet bland resultatregleringsskulderna antecnade kalkylerade skatteskulder, som inte debiterats före skatteårets utgång. Skatteår 1993.

HFD 1997/1231

Privat rörelseidkares depositioner som avses i lagen om källskatt på ränteinkomst ansågs inte utgöra rörelsens nettotillgångar då kapitalinkomstandelen av företagsinkomsten beräknades. Förhandsbesked för år 1996.

HFD 1998/49

Apoteksavgiften som årligen betalades för en apoteksaffär bestämdes enligt apoteksaffärens omsättning under ettvart kalenderår. Eftersom apoteksavgiften fastställdes enbart på basis av

omsättningen under det år för vilket det bestämdes och de fakta, på basis av vilka avgiften bestämdes, var kända i slutet av skatteåret, skulle apoteksavgiften tas i beaktande som skuld då man beräknade näringsverksamhetens nettoförmögenhet för det år, enligt vars omsättning den bestämdes oberoende av att avgiften betalades först under påföljande år efter en separat debitering. Skatteår 1994.

HFD 1998/3248

Av en aktielägenhet om 119,5 kvadratmeter som den skattskyldige huvudsakligen använde såsom sin egen och sin familjs stadigvarande bostad hade 26 kvadratmeter använts såsom mottagningsutrymmen för läkaryrket som den skattskyldige bedrev. Länsrätten ansåg, att den andel av aktielägenhetens värde som motsvarade den del av lägenheten som användes som mottagningsutrymmen skulle tas i beaktande då nettoförmögenheten beräknades och företagsinkomstens kapitalinkomstandel fastställdes. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att inte ens en del av värdet på aktielägenheten skulle inräknas till tillgångarna vid beräkning av nettoförmögenheten, då lägenheten huvudsakligen användes som den skattskyldiges och hans familjs stadigvarande bostad och aktierna hörde således inte ens delvis med beaktande av principen som framgår ur bestämmelsen i 53 § lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet till anläggningstillgångar vid läkarens yrkesverksamhet. Skatteår 1993. Omröstning 3-1-1.

HFD 2005/274

Enligt 13 § 1 mom. 4 punkten i förmögenhetsskattelagen betraktas vid beräkning av företagets skattepliktiga tillgångar såsom värdet på anläggningstillgångar anskaffningsutgiften som inte dragits av i inkomstbeskattningen vid utgången av skatteåret. Såsom värdet på en fastighet, byggnad och konstruktion betraktas likväl beskattningsvärdet, om beskattningsvärdet är större än egendomens oavskrivna anskaffningsutgift. Då det på en fastighet som bolaget ägde fanns två byggnader som bolaget ägde, skulle de sammanräknade beskattningsvärden på marken och byggnaderna jämföras under samtliga skatteår med varandra och av dessa sammanräknade värden skulle i uträkningen över nettoförmögenheten beaktas det större värdet. Skatteår 1996 - 1998.

Förmögenhetsskattelagen 13 § 1 mom. 4 punkten.

HFD 2007/1670

A hade såsom privat firma bedrivit såsom tillståndspliktig verksamhet apoteksrörelse på orten från och med år 1994. A:s make hade skaffat till sin ägo affärslokalen som apoteket använde och hyrde ut lokalen till A. A har uppgivit, att avsikten har varit att skaffa affärslokalen till sin ägo, men planen hade av olika orsaker genomförts först år 2004. I balansräkningen för A:s apoteksrörelse hade under flera år inrymts andelar i placeringsfonder, med vilka man enligt A hade förberett köpet av den hyrda affärslokalen med ca 2 miljoner mark och för att försäkra apotekets störningsfria verksamhet, om det eventuellt skulle etableras ett annat apotek på orten. Placeringsfondandelarna hade dimensionerats att motsvara beloppet av främmande kapital vid årsskiftet.

Varuförskottssystemet var enligt A gällande praxis inom apoteksbranschen. Balansomslutningen 31.12.2001 av A:s apoteksrörelse var 11 269 483 mark, eget kapital 7 660 413 mark och främmande kapital 2 957 254 mark. Främmande kapital bestod i sin helhet av kortfristigt lån, av vilket apoteksavgiftens andel var 2 368 016 mark. Omsättningstillgångarna utgjorde 1 780 026 mark. Kortfristiga tillgodohavanden utgjorde 4 500 292 mark, av vilket belopp andelen av förskottsbetalningar till läkemedelsgrossister var 3 951 951 mark. Värdet av andelar i placeringsfonder som hade bokförts bland finansieringsvärdepapper var 3 365 222 mark. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, på samma sätt som förvaltningsdomstolen, att andelar i placeringsfonder kan utgöra näringsverksamhetens finansieringstillgångar och således sådana tillgångar som beaktas då nettoförmögenheten räknas ut. Placeringsfondandelarnas hörande till näringsverksamhetens tillgånga ska likväl avgöras fall för fall på basis av deras användningsändamål. Beloppet av kortfristiga fordringar i A:s apoteksrörelse har varit betydligt större än beloppet av apotekets främmande kapital. Tillgångar som har placerats i placeringsfonder var inte behövliga för betalning av apoteksavgiften eller apotekets andra utgifter och A hade inte

heller påstått, att han skulle ha upplöst placeringar i placeringsfonderna till betalning för apotekets utgifter. Placeringsverksamheten ska anses ha varit långvarigt och oavbruten. A:s förklaring om reservering av tillgångar för anskaffning av apotekets affärslokal kunde inte betraktas som tillförlitlig, då man inte under flera års tid hade företagit några som helst åtgärder i ärendet. Inte heller övriga motiveringar för placering av tillgångarna kunde betraktas som trovärdiga med beaktande av apotekets starka finansieringsställning. A skulle således anses ha i placeringsfonder placerat tillgångar som inte hör till näringsverksamheten, som inte skulle tas i beaktande då företagets nettoförmögenhet uträknades. Skatteåret 2001.

Gårdsbruksenheters förmögenhet

HFD 1973/3886

Trädbeståndet i skogarna på de lägenheter som den skattskyldige ägde ansågs på grund av brist i beståndet avsevärt avvika från det genomsnittliga trädbeståndet i skogar som hörde till samma skatteklass i kommunen och som var belägna på gårdsbruksenheter där bristen i trädbeståndet hade visats vara över 30 %. De värden av skogen som bestämts enligt beskattningsvärdegrunderna för nämnda lägenheter sänktes i samma proportion som i vilken den trädbeståndsbrist som översteg nämnda belopp stod till det genomsnittliga trädbeståndet i de skogar i vederbörande kommunen som hörde till samma skatteklass. Skatteåret 1966.

HFD 1977/3947 II 589

Marken under uthyrda sommarstugor på en gårdsbruksenhet skulle anses som sådan annan till gårdsbruksenheten hörande mark än jordbruks- eller skogsmark vars värde enligt IFL 34 § skulle anses vara gängse värdet.

HFD 1979/1709 II 603

Då trädmängden på en lägenhet enligt distriktsskogsnämndens utlåtande var endast 43 % av det genomsnittliga trädbeståndet på området, sänktes det enligt beskattningsgrunderna uträknade värdet av skogen enligt prövning med 40 %. Skatteåret 1973.

HFD 1980/2012 II 591

En person idkade semesterverksamhet på jordlägenhet som han ägde, genom att uthyra 9 semesterstugor, vilka var belägna på lägenhetens outbrutna tomter. Stugorna hade uppförts och deras brännveds försörjning sköttes med virke från lägenheten och med utnyttjande av lägenhetens arbetskraft. För ifrågavarande skatteår var den beskattningsbara inkomsten av stugornas uthyring 25 700 mark och av gårdsbruket 23 345 mk. Skattenämnden fastställde semesterstugutomternas beskattningsvärden med stöd av 45 § 3 mom. IFSkL i enlighet med annat värde, än värdet av lantbruks- och skogsmark som gängse värde, på sätt som närmare stadgades i punkt 2 FMb (899/75) samt fastställde semesterstugubyggnadernas beskattningsvärden med stöd av 45 § 6 mom. IFSkL med beaktande av åldersavdragen på basen av återanskaffningsvärdena. Länsrätten förkastade de anförda besvären, där det yrkades på att beskattningsvärdena för de outbrutna tomterna skulle fastställas med stöd av nämnda FMb punkt 1 enligt motsvarande jordbruksjord samt semesterstugornas beskattningsvärden med stöd av 45 § 5 mom. IFSkL i enlighet med byggnadernas oavskrivna anskaffningsutgift vid skatteårets utgång. HFD ändrade inte länsrättens utslag.

HFD 1980/3427

På skogsmark tillhörig jordbrukslägenhet hade fastställts strandplan för 7,2 ha. Enär stads- eller byggnadsplan inte fastställts för området och den skattskyldige inte sålt mark därav för byggnadsändamål kunde tilläggsvärde för byggnadsmark inte fastställas för området. Skatteåret 1976.

HFD 1982/1853

För området, där lantbruksfastighet var belägen, gällde stadsplan som fastställts år 1950. Stadsfullmäktige hade år 1966 beslutat börja ändra på stadsplanen. Det för området utfärdade byggnadsförbudet skulle upphöra den 25.10.1981, men stadsfullmäktige hade beslutat föreslå dess förlängande med ytterligare ett år. Oaktat byggnadsförbudet kunde för lägenheten vid beskattningen för år 1976 fastställas tilläggsvärde.

HFD 1985/1689 II 597

En skattskyldig idkade fastighetsförmedling. De

som rörelsens omsättningstillgångar bokförda lantbrukslägenheterna, från vars anskaffningsutgift den skattskyldige vid inkomstbeskattningen fått göra undervärderingsavdrag, skulle vid förmögenhetsbeskattningen värderas enligt värderingsgrunderna för lantbrukslägenheter. Tilläggsvärde kunde inte påföras lägenheterna enligt deras anskaffningsutgift och ej heller i övrigt, då lägenheterna var belägna på ett område som för vilket inte fanns vare sig stads- eller byggnadsplan och då den skattskyldige inte kunnat sälja mark för byggnadsändamål. Skatteåret 1978.

HFD 1993/2734

I ett strandplaneförslag som på initiativ av ägaren uppgjorts för en gårdsbruksenhet fanns 29 semesterbyggnadsplatser. I ansökan om förhandsbesked frågades huruvida uthyrning av byggnadsplatserna som hörde till strandplanen gav upphov till skyldighet att betala fastighetsskatt för byggnadsplatserna i strandplanen. CSN meddelade som förhandsbesked att för obebyggda byggnadsplatser som hör till strandplan och som hyrts ut för annat än jord- eller skogsbruk skall betalas fastighetsskatt. Ägaren av gårdsbruksenheten yrkade i de besvär över förhandsbeskedet som anförts hos HFD att en obebyggd byggnadsplats inte skall hänföras till fastighetsbeskattningen före byggandet, ty ett dylikt område är i allmänhet jordbruks- eller skogsmark eller impediment och området har utöver den ursprungliga användningen inte någon annan användning. Enligt ägarens uppfattning påförs området vid förmögenhetsbeskattningen inte heller något mervärde. HFD ändrade inte CSN:s förhandsbesked. Året 1993. (Omröstning 4-1).

CSN 1993/71

En sammanslutning vars delägare var A, B, C, och D bedrev jordbruk på lägenheterna X och Y, som A ägde. För området hade inte fastställts någon stads- eller strandplan. Om för de områden som A äger fastställs en strandplan med 31 byggnadsplatser ansågs det att fastställandet av strandplanen inte i och för sig ger upphov till skyldighet att betala fastighetsskatt på semesterbyggnadsplatserna. A är skyldig att betala fastighetsskatt för de strandtomter som hyrts ut innan strandplanen fastställdes och på vilka hyresgästen hade byggt en strandstuga. För de obebyggda byggnadsplatser som hör till strandplanen och som hyrs ut för annat än jord- eller skogsbsruk är A skyldig att betala fastighetsskatt. Efter att en byggnadsplats som hör till strandplanen har sålts är A skyldig att betala fastighetsskatt för de byggnadsplatser som återstår. Om A, B, C och D på de byggnadsplatser som finns i strandplanen uppför stugor och hyr ut dem, är A skyldig att betala fastighetsskatt för de byggnadsplatser på vilka uppförts en stuga. Om på en ö som hör till strandplanen uppförs en strandbastu för eget bruk skall för den och dess byggnadsplats betalas fastighetsskatt. Skatteåret 1993.

HFD 1996/856

Produktionskvot för mjölk, som övergått i jordbrukarens ägo i samband med ett generationsväxlingsköp 17.2.1992, skulle räknas till jordbrukarens skattepliktiga tillgångar trots att produktionskvoten inte kunde överlåtas genom fristående köp före lagen om temporära produktionskvoter för mjölk (570/84) ändrats med en 17.12.1993 given lag (1173/93).

HFD 1997/1537 B

Den totala arealen av en fastighet som befinner sig på Skärgårdshavets fyra öar var 17,6 ha. I skatteklassificeringen hade fastigheten betraktats som en brukningsenhet, av vars jordgrund 2 hektar bildade en tomt för fritidsbostad, 3,8 var skog och 11,8 hektar impediment. Skatterättelsenämnden ansåg på den skattskyldiges besvär att arealen av fritidsbostadens byggnadsplats var 2 hektar och resterande areal var fri från fastighetsskatt. På kommunombudets besvär länsrätten ansåg, att från fastighetsskatt var befriad 4 hektar skog och att för impediment om 11,6 hektar skulle bestämmas ett värde som skall tas i beaktande i fastighetsbeskattningen. HFD ansåg för impedimentens del att det var fråga om till brukningsenheten hörande impediment, på vilken man inte skulle bestämma ett värde varken i förmögenhetsbeskattningen eller i fastighetsbeskattningen. Skatteår 1993. Omröstning 3-2.

CSN 1997/130

Jordbrukaren A och hans make B idkade mjölk-

produktion på deras brukningsenhet. Brukningsenheten är en jordbrukspraktiklägenhet och i praktikantavtalet har förutsatts, att åt praktikanten anordnas bostad som naturaförmån. En jordbrukspraktikant arbetar på brukningsenheten årligen under tiden 1.5-30.9. och ibland en hushållspraktikant under tiden 1.10-31.12. A och B har år 1996 uppfört en utbyggnad till bostadsbyggnaden, omfattande ett 11,5 kvadratmeter stort praktikantrum och ett 8,3 kvadratmeter stort arbetsrum. Praktikantrummet har reserverats endast för att användas av praktikanten. Arbetsrummet används endast i A:s och B:s jordbruk och i rådgivningsverksamheten. 1) A och B fick från jordbruksinkomsten dra av som avskrivningar i enlighet med 9 § 2 mom. 2 punkten inkomstskattelagen för gårdsbruk anskaffningsutgiften för bostadsbyggnadens utbyggnad till den del som dessa hänförde sig till praktikantens och annan avlönad personals gemensamma rum samt till jordbrukets kontorsrum. Utjämningsreserveringar kunde användas för anskaffningsutgiften för praktikantens och annan avlönad personals gemensamma rum och jordbrukets kontorsrum. 2) Mervärdesskatterna som ingick i byggnadskostnaderna för utbyggnaden var inte avdragbara i mervärdesbeskattningen till den del som anskaffningen gällde praktikantens rum men kunde dras av till den del som anskaffningen gällde arbetsrum. 3) Vid beräkningen av jordbrukets nettoförmögenhet togs utbyggnadens praktikantrum och arbetsrummet i beaktande. De värderades enligt förmögenhetsskattelagens stadganden om ett gårdsbruks bostadsbyggnader. Värdet av praktikantrummet och arbetsrummet var i beräkningen av nettotillgångarna deras storlek motsvarande andel av värdet på hela byggnaden. 4) Då en del av bostadsbyggnadens utbyggnad skulle på ovan nämnt sätt användas i jordbruket, inverkade detta inte på bestämmandet av bostadsbyggnadens värde i förmögenhetsbeskattningen. Skatteår 1996 och skatteår 1997. Tillämpas i mervärdesbeskattningen under tiden 1.1.1996- 31.12.1997.

CSN 2000/93

Jordbrukaren A bedrev jordbruk på en brukningsenhet som han ägde och som omfattade 62 ha åker. A arrenderade ut 16 hektar åker från en annan jordbrukare, som upphört med aktivt jordbruk. Arrendetiden var närmare 12 år. A ämnade under arrendetiden på egen bekostnad täckdika de arrenderade åkrarna. I arrendeavtalet hade man inte kommit överens om täckdikningen. Den täckdikade åkern skulle efter arrendetidens slut övergå till arrendegivarens besittning utan vederlag. A odlade de arrenderade åkrarna med sina egna maskiner vid sidan om sina egna odlingar. Arrendatorn fick dra av täckdikningskostnaderna årligen i enlighet med 10 § GSL genom avskrivningar på utgiftsresten. Arrendatorn fick utnyttja utjämningsreservering för täckande av anskaffningsutgifterna för täckdiken. För arrendegivaren uppkom under skatteåret inte skattepliktig inkomst på grund av täckdikningar som arrendatorn utfört. Då nettoförmögenheten uträknades vid skatteårets slut räknades den vid inkomstbeskattningen oavskrivna delen av anskaffningsutgiften på täckdiken till tillgångar av jordbruket som arrendatorn bedrev. Skatteår 1999, skatteår 2000 och skatteår 2001.

CSN 2010/17

Jordbruksidkaren A uppfödde i sitt svinhus köttsvin för slaktdjur. A hade från X Ab som idkade anskaffning, försäljning och marknadsföring av slaktdjur skaffat för uppfödande grisar, som levererades 24.3.2010. X Ab beviljade A betalningstid mot en ränta om fem procentenheter till och med fakturans förfallodag 2.8.2010. Enligt avtalsvillkoren hade X Ab äganderätt till grisarna tills köpesumman hade betalts helt och hållet. X Ab ämnade överföra avtalat som ingåtts med A inklusive överenskomna avtalsvillkor till finansieringsbolaget Y Ab som hörde till samma koncern. Då det i betalningsarrangemanget mellan X Ab och A var frågan om en förlängning av betalningstiden som beviljats A, ansågs tillgodohavandet som övergick från X Ab till Y Ab inte utgöra i A:s beskattning sådan skuld som avses i 19 § mom. i lagen om tillgångarnas värde, som borde dras av från tillgångarna då jordbrukets nettoförmögenhet beräknades. Förhandsavgörande för 2010. Lag om värdering av tillgångar vid beskattningen 19 § 1 mom.

Tabel I,

skall iakttas då 10 § 1 mom. i lagen om skatt på arv och gåva tillämpas. Tabellen utvisar värdet av en fordran om 100 euro utan ränta som förfaller till betalning efter nedan nämnda år, beräknat enligt 8 procents räntesats.

Antal år	Kapital värde	Antal år	Kapital värde	Antal år	Pääoma värde	Antal år	Kapital värde
1	92,59	26	13,52	51	1,97	76	0,29
2	85,73	27	12,52	52	1,83	77	0,27
3	79,38	28	11,59	53	1,69	78	0,25
4	73,50	29	10,73	54	1,57	79	0,23
5	68,06	30	9,94	55	1,45	80	0,21
6	63,02	31	9,20	56	1,34	81	0,20
7	58,35	32	8,52	57	1,24	82	0,18
8	54,03	33	7,89	58	1,15	83	0,17
9	50,02	34	7,30	59	1,07	84	0,16
10	46,32	35	6,76	60	0,99	85	0,14
11	42,89	36	6,26	61	0,91	86	0,13
12	39,71	37	5,80	62	0,85	87	0,12
13	36,77	38	5,37	63	0,78	88	0,11
14	34,05	39	4,97	64	0,73	89	0,11
15	31,52	40	4,60	65	0,67	90	0,10
16	29,19	41	4,26	66	0,62	91	0,09
17	27,03	42	3,95	67	0,58	92	0,08
18	25,02	43	3,65	68	0,53	93	0,08
19	23,17	44	3,38	69	0,49	94	0,07
20	21,45	45	3,13	70	0,46	95	0,07
21	19,87	46	2,90	71	0,42	96	0,06
22	18,39	47	2,69	72	0,39	97	0,06
23	17,03	48	2,49	73	0,36	98	0,05
24	15,77	49	2,30	74	0,34	99	0,05
25	14,60	50	2,13	75	0,31	100	0,05

1361
Skatteförvaltningens beslut

om grunderna för beräkningen av beskattningsvärdet för byggnadsmark

Utfärdat i Helsingfors den 20 december 2011

Skattestyrelsen har med stöd av 29 § 4 mom. i lagen av den 22 december 2005 om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) beslutat:

1 §
Grunder

Som grund enligt vilken beskattningsvärdet för byggnadsmark räknas ut används de kommunvisa tomtpriskartor och värderingsanvisningar som togs i bruk i beskattningen för 1994, sådana de är i granskad form år 2011.

Om det inte har getts någon värderingsanvisning för byggnadsmarken eller något värde i tomtpriskartan eller om det i de grunder som skall beaktas vid fastställandet av gängse värde för byggnadsmarken skett väsentlig förändring, uträknas beskattningsvärdet genom att en kommunvis värderingsanvisning och tomtpriskarta som gäller ett likartat område efterföljs i tillämpliga delar.

2 §
Beskattningsvärdenivån

Som beskattningsvärde anses 73,5 procent av den gängse prisnivån som värderingsanvisningarna och tomtpriskartorna utvisar (normgivande värde). Har värdena i värderingsanvisningen eller tomtpriskartan rättats i beskattningen för det föregående året, betraktas som beskattningsvärde det normgivande värde som räknats ut på basis av det rättade värdet.

3 §
Avvikelser från det normgivande värdet

Om beskattningsvärdet för år 2010 ligger under det normgivande värdet, uträknas beskattningsvärdet för år 2011 genom att förhöja beskattningsvärdet för år 2010 på följande sätt:

Beskattningsvärdet för år 2010	*Förhöjning*
under 80 % av det normgivande värdet	30 %
minst 80 % av det normgivande värdet	20 %

Beskattningsvärdet fastställs högst till det normgivande värdet.

4 §
Tillämpning av det gängse värdet

Om byggnadsmarkens gängse värde är lägre än det värde som räknats ut enligt detta beslut, anses det gängse värdet som beskattningsvärde för byggnadsmark.

5 §
Ikraftträdande

Detta beslut träder i kraft den 31 december 2011. Beslutet tillämpas vid bestämmandet av beskattningsvärdet för byggnadsmark för år 2011.

1159

Finansministeriets förordning om grunder för återanskaffningsvärdet av byggnader

Utfärdad i Helsingfors den 11 november 2011

I enlighet med finansministeriets beslut föreskrivs med stöd av 30 § 1 och 2 mom. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005):

Allmänna bestämmelser

1 §

Vid bestämmandet av byggnaders återanskaffningsvärden används följande medelvärden per kvadratmeter och kubikmeter. Om en byggnads byggnadsstandard avviker väsentligt från den genomsnittliga byggnadsstandarden, ska dessa värden enligt prövning höjas eller sänkas, dock med högst 30 procent.

2 §

Med byggnadens areal avses i denna förordning den areal i vilken inräknats arealerna enligt yttre mått av samtliga våningar, källare och värmeisolerade vindsrum. I arealen inräknas inte balkonger, utrymmen under skyddstak eller utrymmen där den fria höjden understiger 160 cm.

3 §

Arealerna av kontors-, social-, lager- och parkeringsutrymmen beräknas enligt inre mått. Arealen av en hisstrumma beräknas genom att arealen av hisstrummans botten multipliceras med det antal våningar som hisstrumman genomlöper. I byggnadens volym inräknas både varma och kalla utrymmen beräknade enligt yttre mått. Byggnadens genomsnittliga våningshöjd fås genom att volymen divideras med arealen. Vid bestämmandet av återanskaffningsvärdena beaktas endast fulla kvadrat- eller kubikmeter.

Bostadsbyggnader

4 §

Med småhus avses egnahemshus, parhus eller radhus, där ingången till bostadslägenheterna i allmänhet har ordnats direkt från marknivå utan särskild trappuppgång.

5 §

Grundvärdet av arealen i småhus är 568,00 euro/m^2.

Om den bärande konstruktionen är av trä och byggnaden har blivit färdig före år 1960, är grundvärdet av arealen 453,12 euro/m^2.

Om den bärande konstruktionen är av trä och byggnaden har blivit färdig under åren 1960—1969, är grundvärdet av arealen 512,68 euro/m^2.

Grundvärdet justeras utifrån byggnadens egenskaper med följande tilläggsvärden och nedsättningar:

1) om byggnadens areal är

— över 60 m^2, men högst 120 m^2, avdras från grundvärdet 0,969 euro för varje kvadratmeter som överstiger den nedre gränsen (60 m^2)

— över 120 m^2, är nedsättningen från grundvärdet 58,14 euro/m^2,

2) om byggnaden saknar

— vattenledning och avlopp, är nedsättningen 36,60 euro/m^2

— centralvärme, är nedsättningen 41,46 euro/m^2

— elektricitet, är nedsättningen 21,91 euro/m^2.

6 §

Om ytorna i byggnadens källarutrymmen inte är slutligt behandlade och dessa utrymmen huvudsakligen används som lager, används för källaren som arealens värde 194,88 euro/m^2.

7 §

Med bostadshöghus avses bostadsbyggnader som omfattar minst två våningar och flera bostadslägenheter och där det finns särskilda ovanpå varandra belägna bostäder.

8 §

Grundvärdet av arealen i bostadshöghus är 568,00 euro/m^2.

Om den bärande konstruktionen är av trä och byggnaden har blivit färdig före år 1960, är grundvärdet av arealen 453,12 euro/m^2.

Grundvärdet justeras utifrån byggnadens egenskaper med följande tilläggsvärden och nedsättningar:

1) om byggnaden har hiss, är tilläggsvärdet 24,04 euro/m^2,

2) om byggnadens areal per lägenhet är

— över 80 m^2, men högst 120 m^2, avdras från grundvärdet 1,457 euro för varje kvadratmeter som överstiger den nedre gränsen (80 m^2)

— över 120 m^2, är nedsättningen 58,28 euro/m^2,

3) om byggnadens våningsantal källaren medräknad är

— 3 våningar, är tilläggsvärdet 29,58 euro/m^2
— 4 våningar, är tilläggsvärdet 14,66 euro/m^2
— 5 våningar, är tilläggsvärdet 0
— 6 våningar, är nedsättningen 14,66 euro/m^2
— 7 våningar, är nedsättningen 29,58 euro/m^2
— 8 våningar eller flera, är nedsättningen 44,24 euro/m^2.

9 §

Med fritidsbostad avses byggnader som är avsedda att användas i huvudsak för fritidsbruk, såsom sommarstugor.

10 §

Grundvärdet av arealen i fritidsbostäder är 453,12 euro/m^2.

Grundvärdet justeras utifrån byggnadens egenskaper med följande tilläggsvärden och nedsättningar:

1) om byggnadens areal är

— över 10 m^2, men högst 70 m^2, avdras från grundvärdet 2,962 euro för varje kvadratmeter som överstiger den nedre gränsen (10 m^2)

— över 70 m^2, är nedsättningen 177,72 euro/m^2,

2) om byggnaden är vinterbonad, är tilläggsvärdet 37,87 euro/m^2,

3) om byggnaden har veranda, är tilläggsvärde per verandakvadratmeter 75,51 euro.

11 §

Om byggnaden har elektricitet, höjs dess värde med 302,08 euro ökat med 6,591 euro för varje arealkvadratmeter.

Byggnadens värde höjs, om byggnaden har:
— avlopp 453,12 euro
— vattenledning 568,00 euro
— WC 750,93 euro
— bastu 750,93 euro.

12 §

Bostadsbyggnader som till storlek, användningssätt eller byggnads- eller utrustningsstandard väsentligt avviker från sedvanliga fritidsbostäder anses vara småhus.

13 §

Med ekonomi- och garagebyggnader avses särskilda bastubyggnader och särskilda ekonomi- och garagebyggnader.

Om en ekonomi- och garagebyggnad är värmeisolerad och även i övrigt till sin konstruktion representerar en byggnad avsedd för långvarigt bruk, är värdet 370,15 euro/m^2.

Värdet av en oisolerad ekonomi- eller garagebyggnad med lätt stomme är 192,75 euro/m^2. Har en sådan byggnad blivit färdig före år 1970, är dess värde 151,06 euro/m^2.

Kontorsbyggnader

14 §

Med kontorsbyggnader avses byggnader vars utrymmen i huvudsak är byggda att användas som kontorsutrymmen eller som i huvudsak används som kontor.

15 §

Grundvärdet av arealen i kontorsbyggnader är 787,11 euro/m^2.

Grundvärdet justeras utifrån byggnadens egenskaper med följande tilläggsvärden och nedsättningar:

1) våningshöjd

— om byggnadens genomsnittliga våningshöjd är över 3,2 m, men högst 3,5 m, ökas grundvärdet med 16,164 euro för varje 5 cm som överstiger den nedre gränsen (3,2 m)

— om våningshöjden är över 3,5 m, är tilläggsvärdet 96,98 euro/m^2,

2) byggnadens form

— om samtliga våningar i byggnaden är till sin grundform likadana rektanglar och bottenvåningen har endast smärre indragningar eller utbyggnader, är nedsättningen 80,83 euro/m^2

— om byggnaden till sin form är en relativt enkel rektangel eller L-formad, men en del av byggnaden är upphöjd på pelare eller de nedersta våningarna är butiks- eller parkeringsvåningar som är större än de egentliga kontorsvåningarna, är nedsättningen 0

— om en byggnad till sin form avviker från det sedvanliga, till sin grundform är H-, T- eller U-formad eller bottenvåningen är mer än två gånger större än övriga våningar, är tilläggsvärdet 41,46 euro/m^2,

3) lager- och parkeringsutrymmen

— om den sammanlagda arealen av lager- och parkeringsutrymmen utgör mer än 20 procent av byggnadens areal, är nedsättningen 49,14 euro/m^2

— om den sammanlagda arealen av lager- och parkeringsutrymmen utgör minst 5 procent, men högst 20 procent av byggnadens areal, är nedsättningen 0

— om mindre än 5 procent av byggnadens areal utgörs av lager- och parkeringsutrymmen, är tilläggsvärdet 32,33 euro/m^2,

4) hissar

— om det i byggnaden inte finns hiss eller hisstrummornas sammanlagda areal utgör högst 0,5 procent av byggnadens areal, är nedsättningen 63,82 euro/m^2

— om hisstrummornas sammanlagda areal utgör över 0,5 procent och högst 1 procent av byggnadens areal, är nedsättningen 0

— om hisstrummornas sammanlagda areal överstiger 1 procent av byggnadens areal, är tilläggsvärdet 98,06 euro/m^2,

5) luftkonditionering

— om det i byggnaden inte finns maskinell luftkonditionering eller endast maskinell insugning eller utblåsning av luft, är nedsättningen 63,82 euro/m^2

— om det i byggnaden finns maskinell insugning och utblåsning av luft, är nedsättningen 0

— om luftkonditioneringen i rummen utöver vad som anges ovan kan regleras särskilt och luften behandlas i avsevärd grad t.ex. genom fuktning eller avkylning, är tilläggsvärdet 80,83 euro/m^2.

Butiksbyggnader

16 §

Med butiksbyggnader avses byggnader som huvudsakligen innehåller butiksutrymmen.

17 §

Grundvärdet av volymen i butiksbyggnader är 242,51 euro/m^3.

Grundvärdet justeras utifrån byggnadens egenskaper med följande tilläggsvärden och nedsättningar:

1) om byggnadens volym är

— över 700 m^3, men högst 2 500 m^3, avdras från grundvärdet 2,962 euro för varje 100 m^3 som överstiger den nedre gränsen (700 m^3)

— över 2 500 m^3, men högst 10 000 m^3, avdras från grundvärdet 2,962 euro för varje 100 m^3 som överstiger 700 m^3 upp till 2 500 m^3 och 0,383 euro för varje 100 m^3 som överstiger 2 500 m^3

— över 10 000 m^3, är nedsättningen 82,01 euro/m^3,

2) om källarens och annanstans än i källaren belägna lagerutrymmens andel av byggnadens areal är över 20 procent, men högst 40 procent, avdras från grundvärdet 1,243 euro för varje procentenhet som överstiger den nedre gränsen (20 procent)

— över 40 procent, är nedsättningen 24,86 euro/m^3,

3) om byggnadens genomsnittliga våningshöjd är

— minst 3 m, men högst 6,2 m, avdras från grundvärdet 1,957 euro för varje 10 cm som överstiger den nedre gränsen (3 m)

— över 6,2 m, är nedsättningen 62,62 euro/m^3,

4) om byggnaden har minst tre våningar, källaren medräknad, är tilläggsvärdet 19,16 euro/m^3.

Om butiksbyggnadens bärande struktur är av trä och byggnadens volym under 2 000 m^3 och byggnaden har blivit färdig före år 1960, är grundvärdet av volymen 188,25 euro/m^3. En sådan byggnads grundvärdet justeras inte med de nedsättningar som avses i 2 mom. 1 punkten och som beräknas utifrån volymen.

Industribyggnader

18 §

Med industribyggnader avses produktions- och lagerbyggnader för industriändamål och därmed jämförbara byggnader, såsom reparationsverkstäder, servicestationer, målarverkstäder, verkstäder, småindustribyggnader, bagerier och kvarnar.

19 §

Grundvärdet av volymen i industribyggnader är 94,64 euro/m^3.

Grundvärdet justeras utifrån byggnadens egenskaper med följande tilläggsvärden och nedsättningar:

1) om byggnadens genomsnittliga våningshöjd är

— över 3,8 m, men högst 5,8 m, avdras från grundvärdet 4,790 euro för varje 0,5 m som överstiger den nedre gränsen (3,8 m)

— över 5,8, men högst 8,8 m, avdras från grundvärdet 4,790 euro för varje 0,5 m som överstiger 3,8 m upp till 5,8 m och 2,406 euro för varje 0,5 m som överstiger 5,8 m

— över 8,8 m, är nedsättningen 33,59 euro/m^3,

2) uppvärmning och vattenledning i enlighet med vad som närmast motsvarar byggnadens egenskaper

— om byggnaden i huvudsak är en icke uppvärmd lagerbyggnad utan social- eller kontorsutrymmen, är nedsättningen 27,02 euro/m^3

— om antal vattenposter i byggnaden är ringa, social- och kontorsutrymmena utgör sammanlagt högst 3 procent av byggnadens areal och byggnaden i huvudsak är icke uppvärmd, är nedsättningen 17,02 euro/m^3

— om byggnaden i huvudsak är ett industriutrymme av hallkaraktär, som i allmänhet inte värms upp över 18°C, samt social- och kontorsutrymmena utgör sammanlagt över 3 procent, men mindre än 15 procent, av byggnadens areal, är nedsättningen 0

— om temperaturen i byggnadens produktionsutrymmen i allmänhet överstiger 18°C, social- och kontorsutrymmena utgör minst 15 procent av byggnadens areal eller mer än 30 procent av byggnadens areal utgörs av s.k. våtutrymmen och det i byggnaden finns ett automatiskt brandsläckningssystem, är tilläggsvärdet 16,59 euro/m^3,

3) luftkonditionering och belysning i enlighet med vad som närmast motsvarar byggnadens egenskaper

— om det i byggnaden inte finns maskinell luftkonditionering, i arbetsutrymmena finns endast allmän belysning och social- och kontorsutrymmena utgör sammanlagt högst 3 procent av byggnadens areal, är nedsättningen 17,02 euro/m^3

— om det i byggnaden finns maskinell insugning eller utblåsning av luft, belysningen är i huvudsak allmän belysning och social- och kontorsutrymmena utgör sammanlagt mer än 3 procent, men mindre än 15 procent, av byggnadens areal, är nedsättningen 0

— om det i byggnaden finns maskinell såväl insugning som utblåsning av luft, gott om punktbelysning vid arbetsställena, social- och kontorsutrymmena utgör sammanlagt minst 15 procent av byggnadens areal och det i byggnaden finns ett automatiskt brandalarmsystem, är tilläggsvärdet 16,59 euro/m^3,

4) om byggnaden har minst tre våningar, är tilläggsvärdet 14,66 euro/m^3,

5) om volymen i en byggnad med minst tre våningar är över 5 000 m^3, men högst 10 000 m^3, avdras från dess grundvärde 2,936 euro för varje 1 000 m^3 som överstiger den nedre gränsen (5 000 m^3)

— över 10 000 m^3, är nedsättningen 14,67 euro/m^3.

Övriga byggnader och konstruktioner

20 §

För värdering av annan byggnad än sådan som hör till ovan uppräknade grupper används värderingsgrunderna för närmast tillämplig byggnad. Om en byggnad har flera användningsändamål, beräknas återanskaffningsvärdet enligt det huvudsakliga användningsändamålet. Används dock en betydande del av byggnaden för annat ändamål än det huvudsakliga användningsändamålet, kan byggnadens delar värderas särskilt.

21 §

Om en byggnad är av sådant slag att värderingsgrunderna i 4—19 § inte alls kan tillämpas på den eller det är fråga om en konstruktion, anses återanskaffningsvärdet av en sådan byggnad eller konstruktion vara 70 procent av byggnadskostnaderna för motsvarande byggnad eller konstruktion.

För offentliga byggnader och andra byggnader i allmänt bruk används dock som det återanskaffningsvärde som avses i 1 mom., om inte ett värde tidigare fastställts för dem med tanke på förmögenhetsbeskattningen, följande enligt 70 procent räknade genomsnittliga byggnadskostnader per kvadratmeter eller kubikmeter:

1) byggnader inom vårdbranschen

— centralsjukhus 1 178,53 euro/m^2

— kretssjukhus 948,78 euro/m^2

— hälsovårdscentraler och lokala sjukhus 878,56 euro/m^2

— kommunalhem och ålderdomshem, kuranstalter, vård- och rehabiliteringsanstalter, sådana servicecentraler som omfattar både servicehus och bostäder samt barnhem och skolhem 772,21 euro/m^2

— fängelser 202,09 euro/m^3,

2) samlingsbyggnader

— teatrar, koncert- och kongressbyggnader 1 001,98 euro/m^2: med teaterbyggnad avses en byggnad vars utrymmen i huvudsak är byggda att användas som scen- och salongsutrymmen, i byggnaden finns också hall-, köks-, café- och socialutrymmen, med teaterbyggnader likställs koncert- och kongressbyggnader

— biblioteksbyggnader och arkiv 755,21 euro/m^2: med biblioteksbyggnad avses en byggnad i vilken den största delen av utrymmena upptas av en bibliotekssal, i byggnaden kan också finnas utställnings-, kontors-, lager- och socialutrymmen, arkiv likställs med biblioteksbyggnader

— museer och konstgallerier 704,13 euro/m^2: med musei- eller konstgalleribyggnad avses en byggnad i vilken det huvudsakligen finns utställningslokaler och lager samt i vilken det kan finnas kontors-, skydds- och bostadsutrymmen

— församlingshem 878,56 euro/m^2: med församlingshem avses församlingsbyggnader som i huvudsak är byggda för att användas som samlings- och klubbrum, i byggnaden finns klubb-, samlings-, kontors-, lager-, social-, köks- och bostadsutrymmen

— ungdomsgård 797,74 euro/m^2: utrymmena i en ungdomsgård är huvudsakligen byggda för att användas som allaktivitetslokaler, i byggnaden kan också finnas café-, köks- och socialutrymmen

— moderna kyrkobyggnader 1 270,01 euro/m^2: i en kyrkobyggnad finns kyrko- och församlingssalar samt klubb-, köks-, kontors-, skydds- och bostadsutrymmen

— träkyrkor och före år 1950 byggda stenkyrkor 221,25 euro/m^3

— allaktivitets- och idrottshus 772,21 euro/m^2: utrymmena i idrottshusen består till största delen av motions- och konditionssalar, dessutom finns det i byggnaderna kontors-, samlings-, lager-, köks-, café-, tvätt- och omklädningsutrymmen

— stadion- och läktarbyggnader 753,10 euro/m^2: med läktarbyggnad avses en byggnad i

vilken det också finns tvätt-, omklädnings-, vistelse- och hallutrymmen,

3) undervisningsbyggnader

— grundskole- och gymnasiebyggnader 853,05 euro/m^2

— yrkesskolor och andra yrkesläroanstalter samt kurscentraler 797,74 euro/m^2

— högskolor, universitet och forskningsanstalter 878,56 euro/m^2,

4) byggnader för trafik och andra byggnader

— buss-, järnvägs-, flygstations- och hamnterminaler 916,88 euro/m^2: gamla stationsbyggnader av trä likställs med småhus

— moderna terminalbyggnader som överstiger 10 000 brutto-m^2 1 297,67 euro/m^2

— telekommunikationsbyggnader 555,25 euro/m^2: telekommunikationsbyggnader är t.ex. telefon-, länk- och telestationsbyggnader, utöver utrymmen för anläggningar kan det i byggnaden finnas bostads-, kontors- och lagerutrymmen

— kasernbyggnader 591,39 euro/m^2: om en kasernbyggnad är byggd av trä, är dess värde 476,52 euro/m^2

— brandstationsbyggnader 753,08 euro/m^2: om en brandstationsbyggnad är byggd av trä, är dess värde 674,37 euro/m^2

— vattentorn över 750 m^3 vatten 506,30 euro/m^3 vatten och under 750 m^3 vatten 674,37 euro/m^3 vatten.

De genomsnittliga byggnadskostnaderna för vattentorn innefattar inte byggnadskostnaderna för eventuella andra utrymmen i vattentornet eller för hissar.

Ikraftträdande och tillämpning

22 §

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2012.

Förordningen tillämpas vid bestämmandet av beskattningsvärdet av byggnader och konstruktioner för år 2011.

1160

Finansministeriets förordning om grunderna för återanskaffningsvärdet av vattenkraftverk och dess konstruktioner

Utfärdad i Helsingfors den 11 november 2011

I enlighet med finansministeriets beslut föreskrivs med stöd av 30 § 1 och 2 mom. i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005):

1 §

Tillämpningsområde

Vid beräknandet av återanskaffningsvärdet av ett vattenkraftverk, där forsens fallhöjd är minst tre meter och vars effekt är minst 500 kilowatt och vid beräknandet av återanskaffningsvärdet av kraftverkskonstruktioner beaktas de direkta utgifterna för anskaffningen av vattenkraftverkskonstruktioner som följer:

1) kraftstation inklusive dammar,
2) tilloppskanal- och avloppskanalkonstruktioner eller andra vattenvägar utanför kraftstationen,
3) rensning- och uppdämningsarbeten för kraftverket,
4) dammar för kraftverkets behov,
5) ställverkskonstruktioner,
6) vägar och broar för kraftverkets drift och underhåll,
7) värme-, vatten-, ventilations- och elinstallationer,
8) separata kabel- och rörkanaler för kraftverket, och
9) grävnings-, pålnings-, schaktnings-, utjämnings- och beläggningsarbeten på tomten.

När ett vattenkraftverks återanskaffningsvärde beräknas beaktas även drifts- och totalkostnaderna vid kraftverkets arbetsplats, byggherrens kostnader samt räntorna under byggnadstiden.

När ett kraftverks återanskaffningsvärde beräknas beaktas endast de byggnader eller anläggningar som omedelbart tjänar vattenkraftverket. Som sådana räknas inte till exempel fiskodlingsanstalter, kontors-, lager-, verkstadsbyggnader eller bostadshus, turbiner, generatorer, dammluckor, lyftkranar, automationsanordningar för reglering och drift, och inte heller flottningsanordningar, transformator- och kopplingsanordningar eller andra maskiner och anordningar för produktion av elektricitet.

Bestämmelser om återanskaffningsvärdet av andra byggnader än dem som avses i denna förordning utfärdas särskilt.

2 §

Återanskaffningsvärde

Återanskaffningsvärdet av ett vattenkraftverk beräknas genom att de ursprungliga anskaffningskostnaderna för de i 1 § avsedda konstruktionerna och övriga kostnader justeras med byggnadskostnadsindexets totalindextal 289,4. Återanskaffningsvärdet är 70 procent av det sålunda fastställda värdet. Byggnadskostnaderna förutsätts uppstå i jämn takt under byggnadstiden.

3 §

Återanskaffningsvärde enligt de genomsnittliga byggnadskostnaderna

Om en tillförlitlig utredning om de ursprungliga byggnadskostnaderna för ett vattenkraftverk saknas, fastställs återanskaffningsvärdet av vattenkraftverket utgående från summan av byggnadskostnaderna för de konstruktioner som avses i 1 § med hjälp av de genomsnittliga värdena och tabellerna i 4 § 1—5 punkten. Återanskaffningsvärdet är 70 procent av det sålunda fastställda värdet.

4 §

De genomsnittliga värdena av byggnadskostnaderna

1. Beläggningsarbeten på tomten

Arealen för beläggningsarbeten på ett vattenkraftverksområdes tomt utgörs av arealen för kraftverkets markområde.

Enhetspriset för beläggningsarbeten på tomten är 3,064 euro/m^2.

2. Grävmassor

Kanalernas grävmassor bestäms utifrån kanalens längd och tvärsnitt. Enhetspriset för grävmassor är 12,33 euro/tfm^3 vid undervattensgrävning och 10,20 euro/tfm^3 vid torrgrävning samt 73,20 euro/tfm^3 vid schaktning.

3. Vattentappningsrör

Kostnaderna per enhet för vattentappningsrör utanför vattenkraftverket är

Ø (m)	euro/lm
1,0	479,71
1,5	719,46
2,0	959,43
2,5	1 199,43
3,0	1 439,12

3,5	1 678,87
4,0	1 918,84
4,5	2 158,58
5,0	2 398,54

De mellanliggande värdena beräknas proportionellt.

4. Dammar och stödmurar

Enhetspriset för dammar och stödmurar är 482,68 euro/m^3, då dammen består av betong och 20,22 euro/m^3, då dammen består av jord eller sprängsten.

5. Kraftstationer

Byggnadskostnaderna för en kraftstation beräknas utifrån kraftstationens volym. Om kraftstationens volym inte kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt, används kraftverkets effekt som bestämningsgrund.

Kraftstationens volym beräknas utgående från de utvändiga måtten. Utöver de ovanför belägna utrymmena beräknas volymen omfatta även vattenvägarna.

Tabell 1 används vid beräknandet av byggnadskostnaderna för kraftstationsbyggnader med en vertikalturbin eller en effekt om ≥ 8 MW. De mellanliggande värdena beräknas proportionellt.

Tabell 1

m^3	euro
1 000	4 808 966,50
10 000	7 294 944,42
50 000	18 343 734,95
100 000	32 154 723,26
200 000	57 216 932,72

Tabell 2 används vid beräknandet av byggnadskostnaderna för kraftstationsbyggnader med en vertikalturbin eller en effekt om ≤ 8 MW. De mellanliggande värdena beräknas proportionellt.

Tabell 2

m^3	euro
1 000	838 914,18
5 000	2 226 291,30
10 000	3 960 511,54
50 000	17 834 276,94

Om en kraftstation utgör en del av en fabrikshall eller en motsvarande byggnad, beräknas byggnadskostnaderna med hjälp av vattenkraftverkets effekt enligt tabell 3. De mellanliggande värdena beräknas proportionellt.

Tabell 3

Effekt (MW)	euro
0,5	823 967,01
1,0	1 083 488,56
2,0	1 343 324,08
3,0	2 121 574,46
4,0	2 640 617,53
5,0	3 159 660,57
6,0	3 678 703,41
7,0	4 197 746,27
8,0	4 716 789,33
9,0	8 977 163,53
10,0	9 281 519,92
15,0	10 803 304,20
20,0	12 313 533,63
25,0	13 846 872,71
50,0	21 455 793,01
100,0	36 673 634,25
150,0	51 891 475,06

5 §

Annat vattenkraftverk

Är vattenkraftverket sådant, att de i 2—4 § avsedda beräkningsmetoderna för återanskaffningsvärdet inte kan tillämpas, är återanskaffningsvärdet av ett sådant vattenkraftverk 70 procent av byggnadskostnaderna för ett motsvarande vattenkraftverk.

6 §

Ikraftträdande och tillämpning

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2012.

Förordningen tillämpas vid bestämmandet av återanskaffningsvärdet av vattenkraftverk och vattenkraftverkskonstruktioner för år 2011.

19. SKATTER OCH AVGIFTER

STATSSKATT OCH SAMFUNDETS INKOMSTSKATT

Fysiska personer och dödsbon

Fysiska personer och inhemska dödsbon skall för sin beskattningsbara förvärvsinkomst betala inkomstskatt till staten enligt den progressiva inkomstskatteskalan och för sin beskattningsbara kapitalinkomst enligt inkomstskatteprocenten. Enligt 124.4 § ISkL stadgas det särskilt om den skatteskala som skall tillämpas vid varje års beskattning av förvärvsinkomster (se bilagorna 1a och 1b).

Inkomstskatteprocenten för kapitalinkomster är 28 under åren 2005 - 2011. Under år 2000 - 2004 var den 29.

Från och med 2012 sker beskattningen av kapitalinkomsterna progressivt. För beskattningsbar kapitalinkomst betalas en inkomstskatt enligt 30 procent. Till den del den beskattningsbara kapitalinkomsten för en skattskyldig överstiger 50 000 euro under skatteåret betalas 32 procent i skatt (ISL 124.2 §, 1515/2011). Skatten på kapitalinkomsterna betalas också i fortsättningen i sin helhet till staten.

Samfund och samfällda förmåner

Enligt 124.1 § ISkL skall övriga skattskyldiga än fysiska personer och inhemska dödsbon betala inkomstskatt för sin beskattningsbara inkomst enligt inkomstskatteprocenten.

Om inkomstskatteprocentsatser stadgas i i 124 § 2 och 3 mom. i ISL. Under skatteår 2010 och 2011 tillämpas dessutom bestämmelserna i 124a § i den temporära inkomstskattelagen (11365/2009). Inkomstskatteprocenten som har fastställts för skatteår 2010 och 2011 är följande:

- Inkomstskatteprocenten för samfund och samfällda förmåner är 26 (716/2004);
- Inkomstskatteprocenten för den inkomst som delvis skattefria samfund vilka avses i 21 § 1 mom. i ISL och väglag samt allmännyttiga samfund har erhållit från en fastighet är 8,9804 (1365/2009);
- Inkomstskatteprocentsatsen för en kyrka, religiöst samfund, församling samt pensionsanstalter m.m. som har grundats för deras anställda är 8,3174 (1365/2009).

Inkomstskatteprocentsatserna för samfund och samfällda förmåner har ändrats från och med 2012 genom lagen om ändring och temporär ändring av inkomstskattelagen (1515/2011). Från och med skatteåret 2012 är inkomstskatteprocenten för samfund 24,5 och för samfällda förmåner 26 (ISL 124.2 §).

Under skatteåren 2012 – 2013 tillämpar man i beskattningen av vissa samfund inkomstskatteprocentsatserna enligt 124 a och 12b § som är i kraft temporärt. Enligt bestämmelserna i föreskrifterna i fråga är inkomstskatteprocenten för den inkomst som delvis skattefria samfund vilka avses i 21 § i ISL och väglag samt allmännyttiga samfund har erhållit från en fastighet är 7,5068 under 2012 och 7,4970 under 2013. Inkomstskatteprocenten för religiösa samfund och deras församlingar samt för andra i 21.2 § i ISL avsedda samfund är 6,9433 under 2012 – 2013.

Angående fördelningen av skatten från dessa samfund mellan kommunen och församlingen bestäms i lagen om skatteredovisning (532/1998). Inkomstskatt, förskott och förskottskomplettering (samfundsskatt) som samfund som avses i 3 § i ISL och samfällda förmåner som avses i 5 § ISL har betalt redovisas till skattetagarna i enlighet utdelningar som har bestämts i kapitel 3 i lagen om skatteredovisning. Om utdelningar stadgas i 12 § i lagen om skatteredovisning. Under skatteåren 2010 och 2011 tillämpas likväl utdelningarna som bestämts i den temporära 12a § (1364/2009).

Utdelningar om vilka bestäms i 12 § i lagen om skatteredovisning har ändrats från och med 2012 genom lagen om ändring och tem-

porär ändring av lagen om skatteredovisning (1525/2011). Under skatteår 2012 och 2013 tillämpas dessutom bestämmelserna i 12a och 12b § i lagen om skatteredovisning, som är i kraft temporärt.

Avrundning av skatt

Inkomstskatten fastställs från och med skatteåret 2002 med en cents noggrannhet..

KOMMUNALSKATT

Fysisk person och ett inhemskt dödsbo som beskattas eparat skall för sina förvärvsinkomster betala kommunalskatt till sin egen hemkommun. Kommunalskatten bestäms på basis av kommunens inkomstskatteprocen.Om den skattskyldiges inkomst blir mindre än 10 euro, påförs kommunalskatt inte (130.2 § ISL).

Om fastställande av kommunens inkomstskatteprocent stadgas i kommunallagen (365/1995). Inkomstskatteprocenten fastställs av kommunfullmäktige(KommunL 66 §).

En förteckning över inkomstskatteprocenterna i de olika kommunerna finns som bilaga till detta kapitel (bilagorna 2a och 2b).

KYRKOSKATT

Fysisk persons skattskyldighet

Medlemmar av evangelisk-luthersk församling

Den kyrkoskatt som utgår till de evangelisk-lutherska och ortodoxa kyrkan är en fördelningsskatt av samma art som kommunalskatten. Enligt 13 § lagen om de evangelisk-lutherska församlingarnas boställen och fonder (106/1966), erläggs kyrkoskatt till evangelisk-luthersk församling av alla de som vid kommunalbeskattningen påförts kommunalskatt, dock ej av den som inte är medlem av en evangelisk-luthersk församling, ej heller av annat religionssamfund och dess församling. Således kan till exempel även ett dödsbo vara kyrkoskattskyldig (HFD 1970 II 501).

Också person som är medlem av annat kyrkosamfund än den evangelisk-lutherska kyrkan, kan beskattas om han betalar kommunalskatt (HFD 1932 II 1467).

Medlem av den tyska evangelisk-lutherska församlingen i Finland

Medlem av den evangelisk-lutherska församlingen erlägger kyrkoskatt till den församling på vars område han har påförts kommunalskatt vid kommunalbeskattningen. Medlem av den tyska evangelisk-lutherska församlingen i Finland betalar dock sin kyrkoskatt till denna församling. Efter att ha fastställt inkomstskatteprocentsatsen, meddelar den tyska evangelisk-lutherska församlingen den till Skatteförvaltningen. Denna kan avvika från den inkomstskatteprocentsats som annars tillämpas för den evangelisk-lutherska församlingen i kommunen.

Medlem av Olaus Petri församlingen

Medlemmarna i Olaus Petri församlingen är medlemmar i det finska evangelisk-lutherska kyrkosamfundet. De betalar kyrkoskatten enligt inkomstskatteprocentsatsen som Olaus Petri församlingen har fastställt. Beloppet är inte beroende av boningskommunen.

Medlemmar av ortodox församling

Enligt 77.3 § i lagen om ortodoxa kyrkan (985/2006) kyrkoskatt betalas av alla till kyrkan hörande personer som under skatteåret är bosatta i kommunerna inom församlingens område och enligt deras beskattningsbara inkomst vid kommunalbeskattningen.

Personer som inte hör till kyrkan

Enligt religionsfrihetslagen (453/2003) skall den som önskar utträda ur ett religionssamfund skriftligen anmäla sitt utträde till religionssamfundet eller till magistraten. Utträdet anses ha skett den dag när samfundet eller magistraten tog emot anmälan om utträdet. Anmälan om utträdet ska ha gjorts senast den sista dagen det år som föregår skatteåret, för att den skattsyldige skulle befrias från kyrkoskatt för det påföljande året.

Skattskyldigheten av en person som ansluter sig till kyrkan

Kyrkoskatt påförs inte ännu för det år under vilket man anslutit sig till kyrkan, utan först för det följande året. Den avgörande tidpunkten för begynnelsen av kyrkoskattskyldigheten är läget vid utgången av det föregående skatteåret.Personens medlemskap i kyrkan utreds på basis av uppgifterna i skattedeklarationen och de uppgifter som befolkningsregistercentralen med stöd av 18 § i BeskFL lämnar ut till Skatteförvaltningen.

Kyrkoskattens belopp

Den skattskyldiges kyrkoskattebelopp fastställs enligt den vid kommunalbeskattningen beskattningsbara förvärvsinkomsten. Kyrkoskatten erhålles genom att multiplicera den i kommunalbeskattningen beskattningsbara inkomsten med församlingens inkomstskatteprocentsats. Förteckningar över församlingarnas inkomstskatteprocentsatser finns som bilaga 2a och 2b till detta kapitel.

Inkomstskatteprocentsatsen för en evangelisk-luthersk församling fastställs av kyrkofullmäktige (KyrkoL 15:2 §, 1247/2001). Enligt 88 och 89 § i Kyrkoordningen för ortodoxa kyrkan (174/2006) fastställs församlingens inkomstskattesats vid det församlingsfullmäktiges sammanträde som ska hållas senast de 15 november.

Samfunds och samfällda förmåners skattskyldighet

Samfund, sammanslutningar och samfällda förmåner, med undantag av andra religösa samfund och deras församlingar, är alltid skyldiga att betala kyrkoskatt.

Samfunds och samfällda förmåners kyrkoskatt

Beskattning av samfund och samfällda förmåner har genomförts så, att församlingarna får en del (utdelning) av samfundets inkomstskatt. Samfundets och samfälld förmåns kyrkoskatt ingår således i samfundets inkomstskatteprocentsats, som bestäms i enlighet med bestämmelserna i 124 § i ISL.

Om utdelningar stadgas å sin sida i 12 § i lagen om skatteredovisning. Enligt lagrummet i fråga utgör församlingarnas utdelning 1,86 procent av samfundsskatten. Församlingarnas andel av samfundsskatten fördelas å sin sida mellan de evangelisk lutherska församlingarna och de ortodoxa kyrkosamfunden, att de evangelisk lutherska församlingarnas utdelning är 99,92 procent och de ortodoxa församlingarnas utdelning är 0,08 procent.

För år 2010 och 2011 har man bestämt utdelningar som avviker från bestämmelserna i 12 § (L om ändring och temporär ändring av lagen om skatteredovisning (1364/2009). Enligt 12a § som är i kraft under de ovan nämnda åren är församlingarnas utdelning 2,55 procent av samfundsskatten.

Under 2011 och 2012 tillämpas å sin sida utdelningar i enlighet med 12a och 12b § i lagen om ändring och temporär ändring av lagen om skatteredovisning (1525/2011). Enligt lagrum i fråga utgör församlingarnas utdelning av samfundsskatten 2,30 procent under 2012 och 2,26 procent under 2013.

Delvis skattefria samfunds kyrkoskatt

Inkomstskatteprocenten för inkomster som delvis skattefria samfund som avses i 21.1 § i ISL (t.ex. statens inrättningar och kommuner) och väglag samt allmännyttiga samfund har fått av fastigheter är 8,9804. Församlingarnas andel av detta belopp är 7,3827 procent under 2010 och 2011 (L om skatteredovisning 12a §, 1364/2009).

Under 2012 är inkomstskatteprocenten för samfund i fråga 7,5068, av vilken samfundens andel utgör 7,5065 procent. Under 2013 är inkomstskatteprocentsatsen däremot 7,4970, av vilken församlingarnas andel utgör 7,3856 (L om ändring och temporär ändring av lagen om skatteredovisning 1525/2011).

Sammanslutningsdelägares kyrkoskatt

En delägare i en sammanslutning påförs kyrkoskatt i enlighet med den beskattningsbara

inkomstsom vid kommunalbeskattningen fastställts på delägarens förvärvsinkomst. Delägarens skyldighet att betala kyrkoskatt avgörs beroende på om han är medlem av den evangelisk-lutherska eller den ortodoxa kyrkan. Om han inte alls hör till kyrkan, påförs kyrkoskatt inte heller på grundval av inkomstandelen i sammanslutningen.

SJUKFÖRSÄKRINGSPREMIE

Skyldighet att erlägga sjukförsäkringspremie

I Finland bosatta personer är enligt sjukförsäkringslagen (1224/2004, SFL) Boende i Finland bestäms i enlighet med 3, 3a, 4, 9 och 10 § i lagen om tillämpning av lagstiftningen om bosättningsbaserad social trygghet (1573/1993). Skyldigheten att betala sjukförsäkringspremier grundar sig på personens position såsom person som är försäkrad enligt sjukförsäkringslagen. Om skyldigheten att betala sjukförsäkringspremier bestäms i 18 kapitel 5 och 6 § i SFL.

Försäkrade deltar i finansieringen av förmåner som utgår enligt sjukförsäkringslagen genom att betala sjukförsäkringens . sjukvårds- och dagpenningsavgift. Från och med 2011 påförs dagpenningspremien inte för personer under 16 år eller de som fyllt 68 år (lag om ändring av 11 och 18 § i sjukförsäkringslagen, 700/2010). Försäkrads skyldighet att betala sjukförsäkringspremie börjar från början av den kalendermånad som följer efter den månad då man fyller 16 år och fortsätter till och med utgången av den kalendermånad, då den försäkrade fyller 68 år (18:2 § SFL). *Sjukförsäkringsavgiften* tas alltid ut oberoende av den försäkrades ålder. Om sjukförsäkringsavgift inte tas ut av inkomsten, påförs dagpenningspremien förhöjd (SFL 18:20 §). Till och med utgången av 2010 påfördes dagpenningspremien oberoende av den försäkrades ålder.

Arbetstagaren eller företagaren är försäkrad från och med det då arbetet eller företagsverksamheten inleddes, om han eller hon arbetar oavbrutet i minst fyra månaders tid eller då man har oavbrutet idkat rörelse i minst fyra månaders tid (SFL 1:2 §).

Försäkrad är också en person på vilken man tillämpar Finlands socialskyddslagstiftning enligt 5-8 § i lagen om tillämpning av lagstiftningen om bosättningsbaserad social trygghet.

Försäkrad är inte en utländsk person som i Finland tjänstgör såsom diplomatisk representant för en främmande stat, utsänd konsul, i en internationell organisation eller hör till en främmande stats utlandsrepresentations administrativa eller tekniska personal, tjänstepersonal eller arbetar som ovan nämnd persons privata tjänare.

Undantag för betalningsskyldigheten som baserar sig på boende i Finland utgörs under vissa förutsättningar av utomlands boende pensionärer. enligt 18:6 § i SFL en pensionstagare som bor utomlands och som omfattas av Finlands ansvar för ersättande av sjukvårdskostnaderna med stöd av rådets förordning (EG) nr 1408/71 (*förordning om social trygghet*) om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjer flyttar inom gemenskapen- eller Europaparlamentets och rådets förordning om samordning av de sociala trygghetssystemen (EG) nr 883/2004 (grundförordning) skall betala sjukförsäkringens sjukvårdspremie också efter det att han eller hon inte längre är försäkrad i Finland.

Från betalningsskyldighet befriade

Under skatteåret avlidna

Enligt 18:5 § SFLpåförs inte sjukförsäkringspremie försäkrad som avlidit under skatteåret.

Ej bosatt i Finland

Sjukförsäkringspremie påförs inte heller om en person inte är bosatt i Finland eller om en konvention om social trygghet eller EU:s socialskyddsförordning 1408/71eller grundförordningen 883/2004 förhindrar att premie

påförs. Begreppet boende i Finland och konventioner om social trygghet redogörs i Handboken i internationell beskattning.

Sjukförsäkringens sjukvårdspremie och dagpenningspremie

Två försäkringspremier

Från och med år 2006 har finansieringen av sjukförsäkringen indelats i två delar: i finansiering av sjukvårdsförsäkringen och finansiering av arbetsinkomstförsäkringen. Den försäkrade deltar i finansieringen av försäkringen på basis av den skattepliktiga inkomst som han eller hon har fått. Finansieringen har ordnats genom att från försäkrade uppbärs sjukförsäkringens sjukvårdspremie och dagpenningspremie, som tillsammans bildar försäkrads sjukförsäkringspremie.

Avgiften och premien har olika grunder. Avvikande från den tidigare sjukförsäkringspremien betalas försäkringspremien i det gällande systemetutgående från försäkringsprincipen bortsett från vissa undantag endast för sådan försäkring, på basis av vilken man kan få försäkringsförmån.

Den försäkrade är med stöd av sjukvårdsföreningen berättigad till att få sjukförsäkringsförmåner som avses i sjukförsäkringslagen. Arbetsinkomstförsäkringen berättigar till dagpenningsförmåner som betalas på basis av arbetsinkomsten.

Sjukvårdsavgift

Med sjukvårdsavgiften finansieras till exempel de av FPA utbetalda medicinersättningar, ersättningar för läkar- och tandläkararvoden samt sjukvårdens kostnadsersättningar som betalas till EU -länder. Alla försäkrade är berättigade till förmånerna.

Om grunden för sjukvårdsavgiften bestäms i kapitel 18 i SFL. Enligt kapitlets 14 § fastställs sjukförsäkringsavgiften utifrån den försäkrades inkomst som beskattas vid kommunalbeskattningen, om inte något annat bestäms i resp. lag. Inkomst på grund av FöPL eller LFöPL, som har fastställts för respektive år, används som grund för sjukvårdspremien för personer som är försäkrade enligt nämnda lagar till den del som arbetsinkomsten ersätter:

- en beskattningssammanslutnings eller näringssammanslutnings delägares eller dennes familjemedlems lön från sammanslutningen
- en familjemedlems eller en dödsbodelägares lön av företagsverksamhet eller jordbruk,
- lön från ett aktiebolag eller något annat bolag i fråga om en sådan arbetstagare som inte anses stå i anställningsförhållande till bolaget i fråga,
- arbetsersättning och bruksavgift från eget företag,
- förvärvsinkomstandelen av näringsverksamhet eller jordbruk,
- förvärvsinkomstandelen för en beskattningssammanslutnings eller näringssammanslutnings delägare,
- förvärvsinkomst av renskötsel,
- värdet av leveransarbete,
- förvärvsinkomstandelen av dividend som en delägare fått från ett bolag samt förtäckt dividend i fråga om en sådan arbetstagare som inte anses stå i anställningsförhållande till bolaget i fråga; samt
- stipendium (från och med 2009).

När sjukförsäkringens sjukvårdsavgift fastställs för en FöPL/LFöPL -företagare (och från 2009 även för stipendietagare som är LFöPL -försäkrad för sitt stipendiearbete) iakttas i tillämpliga delar vad som bestäms om beräkning av den beskattningsbara inkomsten vid kommunalbeskattningen. När sjukvårdsavgift fastställs avdras dock inte en försäkringsavgift som betalats med stöd av lagen om pension för företagare eller lagen om pension för lantbruksföretagare.

Sjukvårdsavgiften är inte avdragbar i beskattningen.

Dagpenningspremie

Med dagpenningspremien finansieras sjukförsäkringens arbetsinkomstförsäkring. Försäk-

ringsförmåner är till exempel olika av FPA utbetalda sjukdomsdagpenningar, rehabiliteringspenningar och föräldrapenningar, vilkas belopp beror på förmånstagarens arbetsinkomst.

Om grunden för dagpenningspremien bestäms i kapitel 18 i SFL. Enligt kapitlets 15 § sjukförsäkringens dagpenningspremie fastställs utifrån den försäkrades skattepliktiga löneinkomst och arbetsinkomst, om inte något annat bestäms i nämnda lag. FöPL/LFöPL -företagarnas arbetsinkomst som har fastställts enligt respektive lagar används som grund för dagpenningspremien till den del som arbetsersättnigen ersätter:

- en beskattningssammanslutnings eller näringssammanslutnings delägares eller dennes familjemedlems lön från sammanslutningen,
- en familjemedlems eller en dödsbodelägares lön av företagsverksamhet eller jordbruk,
- lön från ett aktiebolag eller något annat bolag i fråga om en sådan arbetstagare som inte anses stå i anställningsförhållande till bolaget i fråga,
- arbetsersättning från eget företag,
- förvärvsinkomstandelen av näringsverksamhet eller jordbruk,
- förvärvsinkomstandelen för en beskattningssammanslutnings eller näringssammanslutnings delägare,
- förvärvsinkomst av renskötsel, samt
- värdet av leveransarbete, samt
- stipendium (från och med 2009),

Om den försäkrade är befriad från försäkringsskyldighet enligt lagen om pension för företagare eller lagen om pension för lantbruksföretagare eller om den försäkrade inte enligt nämnda lagar är skyldig att teckna försäkring, fastställs sjukförsäkringens dagpenningspremie för honom eller henne utifrån de arbetsinkomster som räknats upp ovan och löneinkomsten som inte ingår i nämnda arbetsinkomst.

Dagpenningspremien är avdragbar. Avdraget görs från den skattskyldiges nettoförvärvsinkomst, så att den inte inverkar på skatteårets förlust (ISL 96 §, 1115/2005).

Löneinkomst som utgör grunden för dagpenningspremien

Om löneinkomst som utgör grunden för dagpenningspremien bestäms i SFL 11:2 kap. 3 - 5 mom. Löneinkomst är:

- förskottsinnehållningspliktig lön, arvode och ersättning som avses i lagen om förskottsuppbörd (1118/1996);
- idrottsmans arvode;
- kompletterande dagpenning som har betalts av en i försäkringskassalagen avsedd sjukkassa; och
- drickspengar som har fåtts i arbetsförhållande.

Enligt 11:2.4 § SFL betraktas som löneinkomst som utgör grund för dagpenningspremien inte:

- en personalförmån som tillhandahållits av arbetsgivaren,
- en ränteförmån för ett lån som erhållits på grundval av ett anställningsförhållande,
- en förmån som innefattar rätten att på grundval av ett anställningsförhållande teckna aktier eller andelar i en sammanslutning till ett lägre pris än det gängse, om förmånen kan utnyttjas av en majoritet av de anställda,
- en i 66 § i inkomstskattelagen avsedd förmån som uppkommer genom användning av en anställningsoption, eller en prestation som är baserad på ett anställningsförhållande och som fastställs enligt förändringen av värdet på bolagets aktier,
- en premie som ges i form av sådana aktier i arbetsgivarbolaget eller ett annat bolag som hör till samma koncern eller en liknande ekonomisk sammanslutning som arbetsgivarbolaget och som noteras på en fondbörs som övervakas av myndigheterna eller i form av en placeringsdeposition eller på annat motsvarande sätt, eller helt eller delvis i form av pengar i stället för aktier, förutsatt att värdet på en sådan förmån som fås i form av en premie beror på hur värdet

av aktierna utvecklas under en period på minst ett år efter att premien utlovats,

- lön för väntetid enligt 2 kap. 14 § 1 mom. i arbetsavtalslagen,
- ersättning eller något annat skadestånd som betalas med anledning av att ett arbetsavtal eller ett tjänsteförhållande upphävts,
- föreläsnings- eller föredragsarvoden, mötesarvoden och arvoden för medlemskap i förvaltningsorgan som inte grundar sig på arbetsavtals- eller tjänsteförhållande, om arbetstagarens pensionspremie inte behöver betalas med arbetspensionslagar som ska tillämpas på personen;
- i personalfondslagen (814/1989) avsedda vinstpremieandelar som har överförts till en personalfond eller lyfts kontant, eller en fondandel som har lyfts ur personalfonden, eller
- poster som med stöd av bolagsstämmans beslut betalas till en anställd i form av vinstutdelning eller som kontant vinstpremie, förutsatt att den kontanta vinstpremien betalas till hela personalen och att syftet inte är att med hjälp av den ersätta det lönesystem som fastställts i ett kollektivavtal eller arbetsavtal, och att grunderna för beräkning av den kontanta vinstpremien överensstämmer med 2 § 2 mom. i personalfondslagen och att bolagets fria kapital är större än det sammanlagda beloppet av den kontanta vinstpremie och den utdelning som skall betalas till aktieägarna och vilka fastställs vid bolagsstämman.

I de situationer som avses i den sista punkten ovan förutsätts dessutom att ett avtal som är bindande för arbetsgivaren inte har ingåtts beträffande betalningen av vinstpremie och att ägarna vid bolagsstämman efter räkenskapsperiodens utgång fattar ett bindande beslut om utbetalning av kontant vinstpremie och att vinstpremierna betalas därefter. En tilläggsförutsättning är att ärendet behandlas i enlighet med lagen om samarbete inom företag (725/1978) eller på något annat motsvarande sätt.

Med arbetstagarens pensionsavgift som nämns i punkten om föreläsnings- och föredragsarvoden, mötesarvoden, arvoden för medlemsskap i förvaltningsorgan, som inte grundar sig på tjänsteförhållande, avses endast avgifter för obligatorisk pensionsförsäkring. Således uppbärs det för de ovan uppräknade prestationer som anknytits till skyldigheten att innehålla pensionsförsäkringspremier ingen dagpenningspremie av de löner, för vilka pensionsavgift betalas på grund av frivillig pensionsförsäkring.

Inkomst som beskattas enligt uppskattning

Inkomster som beskattats enligt uppskattning enligt 27 § 1 mom. i lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) på grund av att skattedeklaration inte har inlämnats, beaktas inte som arbetsinkomst. (SFL 11:2.6 §).

Försäkrads sjukförsäkringspremie och begränsat skattskyldigs löneinkomst

I fråga om löneinkomst som en begränsat skattskyldig får avviker grunden för premien får de allmänt skattskyldiga. Om en försäkrad arbetar i Finland som begränsat skattskyldig, används som grund för fastställande och betalning av sjukförsäkringens sjukvårdspremie och dagpenningspremie i fråga om löneinkomsten den lön som avses i 4 § i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst och i fråga om den personliga ersättningen för en artist eller idrottsutövare den personliga ersättning som avses i 3 § i nämnda lag. (SFL 18:16 §.

Som grund för utomlands arbetande begränsat skattskyldigs premier betraktas under vissa förutsättningar försäkringslönen (se följande punkt).

Poster som nämns i SFL 11 kap. 2 § 4 mom. betraktas inte som begränsat skattskyldigs löneinkomst. (SFL 18:16.2 §) Posterna är samma som de som betraktas inte heller som allmänt skattskyldigs lön.

Lön som har betalts för utlandsinkomster utgör skattefri inkomst i Finland, om de i 77 § i ISL stadgade förutsättningarna uppfylls. Grunden för bestämmandet av den försäkrades sjukförsäkring beror då på, om man har för personen fastställt en i arbetspensionslagen avsedd försäkringslön.

Om den försäkrade arbetar som en utsänd arbetstagare eller på annat sätt utomlands och får i 77 § i inkomstskattelagen avsedd skattefri utlandsarbetsinkomst, tillämpar man som grund för bestämmandet av hans eller hennes sjukvårdspenning och dagpenningspremie den i arbetspensionslagen avsedda försäkringslönen i stället för arbetsinkomsterna från utlandet, under den förutsättning, att den försäkrades pensionsskydd har ordnats antingen obligatoriskt eller frivilligt på basis av arbetspensionslagarna.

Om försäkringslön inte har fastställts för arbetstiden utomlands, utgörs grunden för den försäkrades sjukvårdsförsäkringspremie av den i 13 § i FörskUL avsedda lönen (SFL 18:17 §). Hos FöPL/LFöPL – försäkrade är grunden för premierna i sådana situationer den fastställda arbetsinkomsten enligt pensionslagen som ska tillämpas på personen i fråga. Till och med utgången av 2010 påfördes premierna på basis av penninglönen, om försäkringslön inte hade fastställts.

Försäkringslönen tillämpas i stället för löneinkomst från utlandet också som grund för bestämmande och betalning av sjukförsäkringens sjukvårdsavgift och dagpenningspremie i fråga om en på utlandet arbetande begränsat skattskyldig, om den försäkrades pensionsskydd har ordnats antingen obligatoriskt eller frivilligt på basis av arbetspensionslagarna (SFL 18:18.2 §).

Sjukförsäkringens premier och årsanmälan för andra än företagare

I beskattningen grundar sig fastställandet av dagpenningspremien och sjukvårdspremien i princip på uppgifter som har fåtts från utomstående uppgiftsskyldiga.

I fråga om olika förmåns- och pensionsinkomster förutsätter deklarationsförfarandet inte särskilda åtgärder. Betalningar som anmälts med pensionernas och förmånernas prestationsslag ingår inte i dagpenningspremiens grund. I lönernas prestationsslag kan däremot ingå sådana rater av vilka en del hör till grunden för dagpenningspremien medan vissa andra inte hör till premiegrunden. Prestationens utbetalare specificerar i årsanmälningsuppgifterna de inkomster av löneinkomsten som utgör grunden för dagpenningspremien, på basis av vilka inkomster dagpenningspremie inte fastställs.

I årsanmälan finns en egen punkt för de inkomster, som är sådana i SFL 11:2. 4 § avsedda inkomster, för vilka dagpenningspremie inte skall fastställas. Också ränteförmån av bostadslån samt förmån av anställningsoption och aktiepremie, som inte ingår i dagpenningspremiens grund, antecknas i sina egna punkter.

Förhöjd sjukvårdspremie som avses i SFL 18:20.2 § räknas av skillnaden mellan den förvärvsinkomst som ska beskattas i kommunalbeskattningen (grunden för sjukförsäkringspremien) och inkomsten som utgör grunden för sjukvårdspremien. På grund av beräkningsmetoden behöver man inte separat anmäla, vilka inkomster som utgör grunden för förhöjd sjukvårdsavgift.

Företagarnas sf -premie

Sjukförsäkringens premier för en person som bedriver affärsverksamhet bestäms för företagsverksamhetens vidkommande på basis av FöPL eller LFöPL -inkomsten och för övriga eventuella förvärvsinkomsternas vidkommande på basis av förvärvsinkomsten som fastställts i beskattningen. Förvärvsinkomstandelarna av inkomster som fåtts av företagsverksamheten ersätts med den FöPL ellr LFöPL -arbetsinkomst som arbetspensionssystemet årligen anmält till Skatteför-

valtningen. I lagen har man separat räknat upp de förvärvsinkomster, som ersätts med FöPL eller LFöPL -inkomsterna då sjukförsäkringens sjukvårdsavgifter fastställs för den försäkrade.

FöPL -arbetsinkomsten fastställs på basis av uppgifter som företagaren givit i sin ansökan, företagarens verksamhetsmiljö och Pensionsskyddscentralens anvisningar. I definieringen av arbetsinkomsten fästs uppmärksamhet också vid arbetstagarnas löner, antalet anställda och företagets omsättning. Emedan FöPL -inkomsten är en uppskattning av värdet på företagarens arbetsinsats, kan man inte direkt säga, vilka inkomster som tagits i beaktande i arbetsinkomsten. I fråga om företagsverksamhet på heltid året om fastställs arbetsinkomsten i allmänhet på basis av Pensionsskyddscentralens anvisningar om arbetsinkomster. Då arbetsinkomsten fastställs, ber man inte uppgifter om företagarens beskattningsbara inkomster, om särskilt skäl därtill inte föreligger. Då arbetsinkomsten fastställs, får företagaren därav ett beslut som kan överklagas (försäkringsbrev), i vilket beslut arbetsinkomsten har givits. Några dokument om, vilka uppgiter som beaktats i arbetsinkosmten finns alltså inte. företagarens inkomster kan vara ett resultat av helhetsbedömning, men den avgörande faktoren i bestämmandet av FöPL -inkomsten är företagarens arbetsinsats.

Från och med år 2009 kan även personer som arbetar med stipendium vara försäkrade enligt LFöPL. för dem fastställs stipendietagarens LFöPL - arbetsinkomst och på beräkningen av deras sjukvårdsavgift och dagpenningspremie tillämpas samma principer som på LFöPL - företagare.

Årsanmälningar över löner och dividender hos företagare

Lön och dividend som företagaren fått från sitt eget företag hör till de förvärvsinkomster, som ersätts av pensionsförsäkringens arbetsinkomst då sjukförsäkringspremien beräknas. För att dessa löneroch dividender kan i samband med beräkning av sjukförsäkringspremien skiljas åt från företagarens övriga löner och dividender, ska de anmälas med årsanmälan separat från övriga löner och dividender.

Den som lämnar in årsanmälningen anmäler på specifikationen över mottagare lönerna som betalts till en FöPL eller LFöPL -försäkrade med egen prestationsslag. Lön av huvudsyssla som företagaren fått anmäls med prestationsslag PY och lön för bisyssla med prestationsslag 1 Y. Dessa prestationsslag används om företagaren har vid löneutbetalningstidpunkten varit FöPL eller LFöPL - försäkrad för verksamhet som det löneutbetalande bolaget bedriver. På dividendernas årsanmälan har man fogat en punkt där dividenderna till FöPL- eller LFöPL -försäkrade antecknas. Det är möjligt att dividendtagaren har inte under hela skatteåret varit försäkrad för verksamhet som dividend utbetalande bolaget bedriver (t.ex. då största delen av bolagets aktier byter ägare mitt under året). Om dividendens mottagare har vid tidpunkten då dividenden kunat lyftas varit försäkrad för bolagets verksamhet, ersätter arbetsinkomsten i egenskap av sjukförsäkringspremie förvärvsinkomstandelen av dividenden som fåtts från bolaget.

Beräkning av företagarens sjukförsäkringspremien i Skatteförvaltningen

Skatteförvaltningen får från pensionsförsäkringsanstalterna årligen uppgifterna om företagarens beskattningsbara FöPL- / FöPL -arbetsinkomst. Skatteförvaltningen räknar på basis av denna uppgift sjukförsäkringspremien så, att arbetsinkomsten ersätter i beräkningen de förvärvsinkomster som nämnts ovan i 18:14 - 15§ sjukförsäkringslagen.

Grunden för sjukförsäkringspremien beräknas i tillämpliga delar på samma sätt som kommunalbeskattnignens beskattningsbara inkomst. Tillämpning av FöPL-/LFöPL -försäkringen i beräkningen av sjukförsäkringspremien leder till att beloppet av olika till inkomstbeloppet bundna avdrag (t.ex. förvärvsinkomstavdrag) är inte samma som i samband

med beräkning av kommunalbeskattningens beskattningsbara inkomst.

Storleken av sjukförsäkringens premier

Beloppen av sjukförsäkringens sjukvårdspremie och dagpenningspremie justeras årligen genom ststsrådets förordning om avgiftsprocentsatsen för sjukförsäkringsavgifter (SFL 18:23 och 24 §). Om 2011 års avgifter har man stadgat i fordningen 969/2001 och om 2012 avgifter i förordningen 1132/2011.

Under 2011 är sjukvårdsavgiften 1,19 procent av den förvärvsinkomst som beskattas i kommunalbeskattningen. Dagpenningspremien utgör däremot 0,82 procent av löne- och arbetsinkomsterna.

Sjukvårdspremien fastställs förhöjd i fråga om sådan inkomst för vilken dagpenningspremie inte fastställs (SFL 18:20.2 §). förhöjd premie fastställs av skillnaden mellan den förvärvsinkomst som ska beskattas i kommunalbeskattningen och den inkomst som utgör grunden för dagpenningspremien. Om dagpenningspremiens grund är större än grunden för sjukvårdspremien, uppbärs förhöjd premie inte. Under 2006 - 2012 är förhöjningen 0,17 procentenheter.

Sjukförsäkringspremien för en person som är försäkrad enligt företagarnas pensionslag (FöPL) bestäms på basis av företagarens arbetsinkomst i enlighet med pensionslagen. För företagarens arbetsinkomst enligt pensionslagen påförs förhöjd dagpenningspremie (18:21.2 §). Beloppet av denna företagarens tilläggsfinansieringsandel fastställs årligen genom statsrådets förordning.

Sjukförsäkringspremien för en person som är försäkrad enligt lantbruksföretagarnas pensionslag (LFöPL) bestäms däremot på basis av arbetsinkomsten i enlighet med lagen i fråga. För arbetsinkomst i enlighet med lantbruksföretagarnas pensionslag påförs förhöjd dagpenningspremie inte.

I följande tabell finns den beloppen av den försäkrades sjukförsäkringsavgifter under 2006 – 2012.

Procent	År	Dagennings-premie	Förhöjning av företagarens dp-premie	Sjukvårdspremie	Förhöjd sv-premie
2006		0,77	0,25	1,33	1,5
2007		0,75	0,16	1,28	1,45
2008		0,67	0,14	1,24	1,41
2009		0,70	0,09	1,28	1,45
2010		0,93	0,12	1,47	1,64
2011		0,82	0,10	1,19	1,36
2012		0,82	0,15	1,22	1,39

Försäkringspremier som betalades i enlighet med den sjukförsäkringslag som var i kraft före år 2006 har behandlats i Handböcker i personbeskattning för tidigare år.

Fastställande, debitering och uppbörd av sjukförsäkringspremier

På allmänt skattskyldigas premier tillämpas lagen om förskottsuppbörd (SFL 18:29 §). försäkrads sjukförsäkringspremie ingår i skattegrunderna, som har beaktats i skattekort och i förskott. Premien ingår i skattekortets skatteprocentsats och i beloppet av förskottet som har debiterats. Premierna uppbärs i samband med förskottsuppbörden antingen såsom förskottsinnehållning eller förskottsbetalning på samma sätt som skatterna. Sjukförsäkringspremie som tagits ut såsom för-

skottsinnehållning anmäls i periodskattedeklarationen såsom en del av förskottsinnehållningarna och betalas in på skattekonto samtidigt med förskottsinnehållningarna. På begränsat skattskyldigs premier tillämpas källskattelagen.

Då beskattningen verkställs, tillämpar man på beskattningen av allmänt skattskyldigas premier lagen om beskattningsförfarande.I samband med verkställandet av beskattningen räknar man förutom skatterna även beloppet av försäkringspremierna och den del av skatterna och försäkringspremierna som indrivits för mycket eller för litet debiteras som kvarskatt eller återbärs som förskottsåterbäring.

På uppbörd, indrivning och återbäring av försäkrads sjukförsäkringspremie tillämpas bestämmelserna i lagen om skatteuppbörd.

Dagpenningspremie och arbetsgivares socialskyddsavgift

I samband med revidering av sjukförsäkringslagen ändrades också grunden för arbetsgivares socialskyddsavgift. Arbetsgivares socialskyddsavgift betalades tidigare utgående från förskottsinnehållning underkastade löner. Lagen om arbetsgivares socialskyddsavgift ändrades från och med år 2006 så, att en av avgiftsgrunderna var skattepliktig lön i enlighet med SFL 11:2 § 3-5 mom. (1114/2005), som tillämpas även som grund för sjukförsäkringens dagpenningspremie. Från och med 2008 ändrades lagen så, att en av avgiftsgrunderna är den förskottsinnehållningspliktiga lön som avses i 13 § i FörskUL, men att som lön betraktas likväl inte rater som avses i 11 kap. 2 § 4 mom. i sjukförsäkringslagen (1365/2007). Ändringen motsvarar ändringen av grunden för dagpenningspremien i sjukförsäkringslagen.

ÅTGÄRDER SOM HÄNFÖRS TILL SKATTEN

Avdrag från statsskatt

De avdrag som skall göras från skatten görs från den skatt som vid statsbeskattningen fastställs på förvärvsinkomsten. Dessa avdrag är invalidavdraget och underhållsskyldghetsavdraget vid statsbeskattningen (Se kapitel 13, Avdrag som skall göras från inkomstskatten till staten).

Hushållsavdraget (728/1997) dras av från skatten på såväl förvärvs- som kapitalinkomster sedan invalid- och underhållsskyldighetsavdrag har gjorts.Hushållsavdraget avdras i första hand från statens inkomstskatt. Avdraget görs på skatter som ska betalas för förvärvsinkomster och kapitalinkomster i förhållandet till skattebelopp. Avdraget görs på skatt på förvärvsinkomster efter övriga avdrag och före underskottsgottgörelsen. Till den del som avdraget överskrider statens inkomstskatt, görs den på kommunalskatt, försäkrads sjukförsäkringspremie och kyrkoskatt i förhållande till dessa skatter.

Inkomstutjämning

Förutsättningar för inkomstutjämning (ISkL 128 §)

Inkomstutjämning kommer endast i fråga vid beskattningen av en fysisk person eller ett dödsbo. Inkomstutjämning kan verkställas om personen eller dödsboet under skatteåret haft en förvärvsinkomst om minst 2 500 euro, som skall anses ha influtit i förskott eller efterskott för två eller flera år. Dessutom förutsätts, att engångsinkmsten utgör minst en fjärdedel av summan av hans nettoförvärvsinkomst under skatteåret. Med nettoförvärvsinkomsten anses skatteårets sammanlagda belopp av förvärvsinkomster, från vilket de naturliga avdragen gjorts.Även erhållen engångsinkomst ingår i detta belopp. Inkomstutjämning verkställs, om den skattskyldige yrkar på detta före beskattningen slutförts. Möjligheten att verkställa inkomstutjämning gäller inte för kapitalinkomster .

Inkomster som berättigar till inkomstutjämning

Såsom förvärvsinkomst som har influtit under två eller flera år kan bland annat anses

1) lön för tidigare år eller pension som

erhållits för skatteåret och det föregående året;

2) engångsersättning som den skattskyldige har fått vid avgång från arbete;

3) inkomst vid överlåtelse av rörelse,

4) inkomster för upphovsrätt eller patent, om det inte är fråga om kapitalinkomst som avses i 52 § ISkL.

Såsom förvärvsinkomst som har influtit för två eller flera år kan även anses den sammanlagda inkomsten av försäljning av ett eller flera av en konstnärs verk vid en eller flera försäljningar under ett kalenderår.

Förteckningen är inte uttömmande utan är en exempelförteckning. Förutom de ovan nämnda posterna, kan inkomstutjämning dessutom tillämpas på en personalfonds fondandel och överskott, om förutsättningarna för inkomstutjämning annars uppfylls.

Eftersom inkomstutjämningen inte gäller kapitalinkomster som beskattas enligt proportionell skattesats kan inte inkomstutjämning riktas mot t.ex. en engångsprestation på basis av en livförsäkring eller en hyresinkomst som erhållits under flera år.

Lön som betalas för arbetsavtalets uppsägningstid berättigar inte till inkomstutjämning, även om den skulle betalas som engångsersättning utan arbetsförpliktelse. Inkomstutjämning görs inte heller för semesterersättning eller semesterpenning. Nämnda inkomster inflyter inte för en längre tidsperiod än ett år. Ersättning för olaglig uppsägning av ett arbetsavtal, som motsvarade åtta månaders lön, berättigade inte till inkomstutjämning (HFD 1994/5061). Däremot avgångsersättning eller avgångsbidrag som betalas som engångsersättning vid arbetsförhållandets slut kan berättiga till inkomstutjämning, om grunden för den har enligt avtalet eller bestämmelserna varit antalet arbetsår eller på annat sätt arbetsförhållandets varaktighet eller till exempel tiden som kvarstår före pensionsåldern.

I avgörandet HFD 2009/3238 avdrog man från en engångsinkomst som hade fåtts i form av llönetillgodohavande de återbetalda arbetslöshetsdagpeningar som motsvarade lönetillgodhavandet innan inkomstutjämningen gjordes.

Inkomst som fåtts på grund av anställningsoption berättigar inte till inkomstutjämning (HFD 2002/59).

Inkomst som ingår i resultatet av näringsverksamhet eller jordbruk

Om den engångsinkomst som gjorts till föremål för inkomstutjämning ingår i resultatet av näringsverksamhet eller jordbruk, skall engångsinkomsten fördelas i kapital- och förvärvsinkomst innan inkomstutjämningen verkställs. En sådan situation kan t.ex. uppstå när grundvalen för inkomstutjämningen är en inkomst som erhållits vid överlåtelse av en rörelse. Som den engångsinkomst som är föremål för inkomstutjämningen anses härvid en lika stor relativ andel av engångsinkomstens totalbelopp som förvärvsinkomstandelens andel utgör av den skattskyldiges resultat av näringsverksamheten eller jordbruket. Vanligtvis är den inkomst som gjorts till föremål för inkomstutjämningen inte näringsinkomst, eftersom stadgandet om inkomstutjämning är sekundärt i förhållande till periodiseringsstadgandena i NärSkL.

Den tid för vilken inkomsten inflyter

Förutsättningen för inkomstutjämning är att engångsinkomsten influtit för en period på över ett år. Till exempel en engångsersättning på grund av uppsägning anses i allmänhet ha influtit för hela anställningstiden. På inflytningstiden inverkar inte den omständigheten, att grunden för ersättningen kan vara 1\-12 månaders lön (HFD 1986/1848).

Om engångsinkomsten influtit för en period som är kortare än ett år, kan inkomstutjämning inte verkställas, även om det i inkomsten ingår inkomster från två kalenderår (HFD 1975/3262). Ersättning, som betalts till ett bolags styrelsemedlem för de skattepåföljder han drabbats av, hänförde sig inte till flere än ett år eftersom grunden för ersättningen

uppstått först i samband med de verkställda efterbeskattningarna och de ordinarie beskattningarna (HFD 1996/2250).

Om en skattskyldig under samma år har erhållit inkomster som skall anses som flera olika engångsinkomster, utreds förutsättningarna för inkomstutjämning och inkomstutjämningen görs separat för varje engångsinkomst (Jfr dock HFD 1987 B 569).

De inkomster en konstnär erhållit vid försäljning av hans konstverk, behandlas dock på basis av ett uttryckligt stadgande som en gemensam post.

Inkomstutjämningsförfarandet (ISkL 129 §)

Vid inkomstutjämningsförfarandet sker beskattningen av engångsinkomsten vid statsbeskattningen med tillämpning av skatteårets skatteskala. Med tillämpning av förfarandet kan också inkomst som fåtts i förväg utjämnas.

För inkomstutjämningen skall den engångsinkomst som är föremål för inkomstutjämningen, och från vilken avdragits de naturliga avdragen, delas med det antal år under vilka inkomsten anses ha influtit, dock högst med fem år. För varje på detta sätt uträknade del av engångsinkomsten utgår lika mycket skatt. Den skatt som skall betalas för en del av engångsinkomsten skall räknas ut så att en av inkomstdelarna läggs till den övriga beskattnigsbara förvärvsinkomsten för skatteåret, varefter från den skatt som har uträknats på summan av dessa inkomster dras av skatten på skatteårets övriga beskattningsbara förvärvsinkomster. Den skatt som skall betalas på den inkomst som är föremål för inkomstutjämning erhålles genom att multiplicera den skatt som utgår på en andel av engångsinkomsten med antalet andelar. Skatten på engångsinkomsten är dock alltid minst 15 procent av engångsinkomsten.

Inkomst som fåtts i förväg

Om inkomstutjämning tillämpas på inkomst som fåtts i förväg kan utgifterna för inkomstens förvärvande som uppkommer senare dras av med stöd av 113 § ISkL genom att med stöd av 55 § L om beskattningsförfarande verkställa rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel.

Inkomstujämning är en åtgärd som ansluter sig till debitering av skatt. Engångsinkomst vars utjämning yrkats på utgör en del av förvärvsinkomsten för det skatteår, under vilket inkomsten har fåtts. Stadgandet om inkomstutjämning inverkar inte heller på de avdrag för vilkas beviljande eller storlek engångsinkomsten har betydelse. Inkomstutjämningens inverkan beror på hur kraftig skatteskalans progression är.

Exempel:

I en inkomst på 50 000 euro ingår en engångsinkomst på 20 000 euro som influtit under fem års tid. Den indelas således i fem delar. Till övriga förvärvsinkomster läggs en andel av engångsinkomsten: 30 000 euro + 4 000 euro = 34 000 euro. Statsskatten på den är 2 822 euro. Statsskatt på 30 000 euro är 2 053 euro. Skatten på en andel av engångsinkomsten är skillnaden mellan de nämnda skatterna, dvs. 768 euro. Skatten på hela engångsinkomsten är 5 x 769 euro, dvs. 3 845 euro. Den överskrider också 15 procents minimibelopp. Skatten på hela inkomsten är 3 845 € + 2 053 € = 5 898 euro. Utan inkomstutjämning skulle skatten på 50 000 euros inkomst vara med 2008 års skatteskala 6 726 euro. Nyttan är således tämligen ringa. Då 2009 års skatteskala används i beräkningen medför exempelfallet ingen nytta.

Underskottsgottgörelse

Underskottsgottgörelsen som avses i 131 § ISL avdras i första hand från den inkomstskatt som av personens förvärvsinkomster skall betalas till staten. Underskottsgottgörelsen avdras från statsskatten sedan statsbeskattningens invalidavdrag och statsbeskattningens underhållsskyldighetsavdrag har avdragits från skatten. Beloppet som endast dras av från statsskatten är likväl högst 3/4 av underskottsgotgörelsens hela belopp (ISL 132 §).

Den del av undersakottsgottgörelsen som

inte avdragits enbart från statsskatten, t.ex. beloppet som överskrider 3/4 begränsningen, avdras enligt 133 § ISL från den statsskatt som den skattskyldiga skall betala till staten, kommunalskatten, sjukförsäkringens sjukvårdspremie och kyrkoskatt. Gottgörelsen fördelas då för att dras av de olika skatterna i förhållandet till dessa skattebelopp. Som sttsskattens andel beaktas beloppet från vilket avdrag som avses i 132 § ISL har gjorts. Underskottsgottgörelsen kan således dras av från statsskatt som fastställts för förvärvsinkomst förutom i enlighet med 132 § även i enlighet med 133 § som en del av samtliga skatter och avgifter.

Om statsskatt inte fastställts för förvärvsinkomsterna, överförs hela underskottsgottgörelsen att dras av från kommunalskatten, kyrkoskatten och sjukförsäkringens sjukvårdsavgift.

EXEMPEL

Personens underskottsgottgörelse är 200 euro. Underskottsgottgörelse dras av först från statsskatten på hans förvärvsinkomster, vars belopp är 250 euro:

statsskatt	250 €
3/4 av underskottsgottgörelsen	150 €
skillnad	100 €

Statsskatt som ska debiteras är 100 euro. 1/4 av underskottsgottgörelsen fördelas att dras av från statens inkomstskatt, kommunal- och kyrkoskatt samt från sjukförsäkringens sjukvårdspremie i förhållandet till dessa skattebelopp.

debiterad statsskatt	100 €
kommunalskatt	200 €
kyrkoskatt	20 €
sv-premie	10 €
sammanlagt	330 €

Belopp som dras av från de olika skatterna

statsskatt $\frac{100 \times 50}{330} = 15{,}15$ €

kommunalskatt $\frac{200 \times 50}{330} = 30{,}30$ €

kyrkoskatt $\frac{20 \times 50}{330} = 3{,}03$ €

sv-premie $\frac{10 \times 50}{330} = 1{,}52$ €

Om skatt inte fastställts för den skattskyldige ller om skatterna som påförts honom inte räcker till att dra av underskottsgottgörelsen, kan gottgörelsen eller den oavdragna andelen därav dras av från skatten som påförts maken. Underskottsgottgörelsen överförs för att dras av från makens skatt på den skattskyldiges yrkande. Yrkandet därom ska göras innan beskattningen blir färdig (ISL 134 §). Se exempel i kapitel 12, Avdrag från förvärvsinkomster, punktAvdragande av underskottsgottgörelse från makens skatt.

Beskattningens takrege l

Om beskattningens takregel stadgas i 136 § i ISL. Avsikten med takregeln är att försäkra, att en i Finland bosatt person som får inkomster från utlandet inte hamnar i en ofördelaktigare situation i beskattningen än en sådan person som får alla sina inkomster från Finland. Takregeln tillämpas endast på sådana utlandsinkomster, vilkas dubbelbeskattning undanröjs i Finland genom undantagsmetoden.

Enligt 136.3 § i ISL (968/2005) sänks inkomstskatten, om en person som är bosatt i Finland:

1) från en främmande stat får förvärvsinkomst som enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning skall beskattas bara i den främmande staten,

2) får även annan skattepliktig förvärvsinkomst, och om

3) det sammanlagda beloppet av personens inkomstskatter i Finland på dessa inkomster och de inkomstskatter som i utlandet betalas på den i 1 punkten nämnda inkomsten är högre än i det fall att hela förvärvsinkomsten hade varit sådan inkomst som beskattas en-

dast i Finland eller får beskattas i Finland (ISL 136.4 §).

Inkomstskatt påförs i ovannämnda fall det belopp, som tillsammans med skatten som för nämnda inkomster betalts till utlandet motsvarar det inkomstskasttebelopp som den skattskyldige borde ha betalt , om hela inkomsten skulle ha varit sådan inkomst som beskattas eller kan beskattas i Finland (ISL 136.4 §).

Skatteförhöjning

Om skatteförhöjning stadgas i 32 § L om beskattningsförfarande. Skatteförhöjnng kan påföras till exempel på grund av försenad skattedeklaration eller fel eller bristfälligheter som finns i skattedeklarationen.

Skatteförhöjning kan också påföras då andra anmälningar för uppfyllandet av deklarationsskyldighet än skattedeklaration, dess bilagor eller tilläggsuppgifter inte lämnas in eller är bristfälliga. Skatteförhöjning kan till exempel påföras då den skattskyldige inte lämnar in en anmälan om ändring av räkenskapsperioden eller om ett bostadssamfund inte lämnar uppgifter som behövs för beräkning av grunderna för lägenheternas beskattningsvärden.

Skattemyndigheten har enligt lagen rätt till prövning i samband med påförande av skatteförhöjning. I lagen har dessutom separat bestämts om de situationer, där skatteförhöjning ska påföras.

Bevisligen avsänd uppmaning

Påförandet av skatteförhöjning på grund av en deklaration som är behäftad med brister eller som helt saknas, förutsätter att den skattskyldige beretts tillfälle att avhjälpa bristen. Skattemyndighetens uppmaning skall bevisligen ha sänts till den skattskyldige. Att den mottagits behöver inte bevisas. I anmaningsbrevet skall noga definieras, hurudan utredning man önskar från kunden. HFD ansåg i sitt utslag 1998/2754, att skattskyldiges hörande innan skatteförhöjning påfördes skulle ha varit motiverat. Den skattskyldiges förklaring för försummelse av deklarationen kunde ha haft betydelse, då tillämpligt lagrum och beloppet till vilket skatteförhöjningen skulle enligt det nämnda lagrummet påföras prövades.

Ringa bristfällighet eller försenad deklaration

Skatteförhöjning *kan påföras* i följande fall (32.1 § BFL):

- det finns en mindre bristfällighet eller ett mindre fel i en skattedeklaration, i en annan deklaration som den skattskyldige skall ge för uppfyllande av deklarationsskyldigheten eller i en annan uppgift eller handling som den skattskyldige har lämnat in och om den skattskyldige inte har följt en bevisligen sänd uppmaning att avhjälpa bristfälligheten eller
- den skattskyldige har utan giltig orsak lämnat in en deklaration, uppgift eller handling för sent

Skatteförhöjningen kan då vara högst 150 euro. Skattebyrån kan enligt prövning låta bli att påföra förhöjning.

Väsentlig bristfällighet eller väsentligt fel

Skatteförhöjning *kan* även *påföras* om (32.3 § BFL):

- den skattskyldige har inlämnat skattedeklarationen eller en annan stadgad uppgift eller handling med *väsentliga* brister eller fel, eller
- han har inlämnat dem först efter en bevisligen sänd uppmaning.

Skatteförhöjningen är i dessa fall högst 800 euro. Skattebyrån kan enligt prövning låta bli att påföra förhöjningen.

Avsiktlig eller grov försummelse

Skatteförhöjning *skall påföras* i följande fall (32.3 § BFL):

- den skattskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet har inlämnat en väsentligen oriktig deklaration eller en annan deklaration som skall ges för uppfyllande av deklarationsskyldigheten eller annan stadgad uppgift eller handling, eller
- den skattskyldige inte alls lämnat in någon deklaration.

Skatteförhöjningen utgörs i dessa fall av 0 - 30 procent av den inkomst som lagts till och 0

- 1 procent av de tillgångar som lagts till. Som tillagd inkomst betraktas också det belopp, med vilket beskattningen har ändrats så att den beskattningsbara inkomsten har ökats under ett senare skatteår.

Skattebyrån kan i dessa fall *av synnerliga skäl* låta bli att påföra skatteförhöjning eller påföra den till 800 euro mindre belopp. Som ett sådant synnerligt skäl kan till exempel anses att en person som stadigvarande isolerat sig från samhället och som man vet att är medellös, underlåter att inlämna skattedeklaration.

Som fel inkomstslag uppgiven inkomst

Skatteförhöjning *skall påföras* enligt 32.3 § BFL även när den skattskyldige *veterligen eller av grov vårdslöshet* har uppgivit en inkomst som fel inkomstslag.

Skatteförhöjning och underskottsgottgörelse

Skatteförhöjningen påförs efter avdragen från skatten och avdraget av underskottsgottgörelsen (BFL 32.4 §). På detta sätt förfars för att underskottsgottgörelsen och de avdrag som görs från skatten inte skall minska skatteförhöjningen.

Icke avdragbar

Direkta skatter är inte avdragbara vid inkomstbeskattningen. Därförär skatteförhöjning inte heller en avdragbar utgift.

Skatteförhöjning trots att skatt inte påförs

En skatteförhöjning kan påföras, trots att den skattskyldige inte annars skulle påföras skatt.

SKATTERNAS DRÖJSMÅLSPÅFÖLJDER OCH RÄNTOR

Lag om skattetillägg och förseningsränta

Lagen om skattetillägg och förseningsränta (1556/1996) är en viss allmän lag om dröjsmålspåföljder för skatter och avgifter. Den tillämpas, om man inte annat bestämt om försummelse av skattebetalning eller påföljder för fördröjning i någon annan lag. Det mest betydande avvikelsen är skatterna som omfattas av skattekontoförfarandet.

Skatter som omfattas av skattekontoförfarandet

Tillämpningsområdet av lagen om skattetillägg och förseningsränta omfattar inte längre från och med ingången av 2010 de skatter som är med i skattekontoförfarandet. Skattekontolagen (604/2009) tillämpas på alla skatter som betalas på eget initiativ, bortsett från överlåtelseskatt. Lagens tillämpningsområde omfattar bland annat skatter och avgifter som uppbärs såsom förskottsinnehållning med stöd av lagen om förskottsuppbörd, källskatter samt arbetsgivares socialskyddsavgift (SkattekontoL 1 §).

På obetalda skatter som är med i skattekontoförfarandet beräknas skattekontots dröjsmålsränta (SkattekontoL 32 §) Dröjsmålsräntan är den i 12 § räntelagen avsedda referensräntan för den halvårsperiod som föregår kalenderåret i fråga, förhöjd med sju procentenheter. Under 2010 var räntan med stöd av den för året i fråga stadgade temporära lagen (1260/2009) referensräntan ökad med 6 procentenheter.

På skatter som avförts från skattekontot beräknas förseningsränta i enlighet med lagen om skattetillägg och förseningsränta (SkattekontoL 33 §) för den tid som följer efter avförandet från skattekontot.

Skattetillägg och förseningsränta

Tillämpningsområdet förlagen om skattetillägg och förseningsränta omfattar gäller för andra skatter än de som är med i skattekontoförfarandet.

Skattetillägget och förseningsräntan beräknas enhetligt för olika askatteslag med tillämpning av den årliga skattesatsen. Räntan består av referensräntan ökad med 7 procdntenheter. Under 2010 ökades referensräntan undantagsvist med 6 procentenheter (1252/2009).

Referensräntan är den i 12 § i räntelagen (633/1982) avsedda referensräntan som til-

lämpas under halvårsperioden som föregår respektive kalenderåret. Finlands Bank fastställer referensräntan. Dröjsmålspåföljden får man således på följande sätt:

År	Referensränta	Beloppet somska läggas till	Dröjsmålspåföljd
2002	4	7	11
2003	3,5	7	10,5
2004 - 2006	2,5	7	9,5
2007	3	7	10
2008 - 2009	4,5	7	11,5
2010	1	6	7
2011	1	7	8
2012	1,5	7	8,5

Då skatten som ska betalas på eget initiativ betalas för sent, beräknas skattetillägget från respektive förfallodag som nämns i lagen eller förordningen (L om skattetillägg och förseningsränta 2 och 3 §). Avsikten är, att den skattskyldige ska själv räkna och betala in skattetillägget i samband med försening. Från och med 2010 beräknas skattetillägget inte mera för andra försenade skatter som ska betalas på eget initiativ än för överlåtelseskatten. De övriga skatterna som ska betalas på eget initiativ är med i skattekontoförfarandet.

På prestationen beräknas förseningsränta då betalning av en skatt som myndigheten har debiterat betalas för sent efter förfallodagen (L om skattetillägg och förseningsränta 4 och 5 §). Förseningsränta tas ut till exempel för obetald kvarskatt samt för debiterad förskottsskatt som inte har betalts under den utsatta tiden.

Om beskattningen rättas till den skattskyldiges nackdel på grund av 56.4 § i BFL (s.k. fem års rättelse), fastställer man likväl skattetillägg på den debiterade skatten (GFL 57.1 §). Skatteförvaltnngen beräknar då skattetillägget. Stadgandet motsvarar efterbeskattningsbestämmelsen som gäller för skatteåret 2005 och för tidigare år.

Beräkning av skattetillägg och förseningsränta

Skattetillägget beräknas från den dag som följer efter den stadgade betalningsdagen till den dag då skatten egentligen betalas, båda dagar medräknade. Med stadgad betalningsdag avses den dag som bestämts som den sista dagen då respektive skatteslag kan betalas (HFD 2002/2955). Om myndigheten debiterar en skatt som skall betalas på eget initiativ, beräknas skattetillägget från den dag som följer efter den stadgade betalningsdagen till den dag som bestämts i samband med debiteringen, båda dagar medräknade.

I fråga om efterbeskattning av andra skatter än skatter som betalas på eget initiativ beräknas skattetillägget från början av den tredje månaden efter den månad då beskattningen slutfördes till förfallodagen som bestämts för den debiterade kvarskatten.

Förseningsräntan beräknas för tiden efter skattens förfallodag till den egentliga betalningsdagen, förfallodagen och betalningsdagen medräknade. I lagen om skattetillägg och förseningsränta ingår dessutom detaljerade bestämmelser om hur förseningsräntan beräknas i specialfall (5 § 2 och 3 mom.) samt om återbäring av förseningsräntan (6 §).

Om förfallodagen eller den utsatta dagen är en helgdag eller en helgfri lördag, får skatten betalas på första vardagen därefter utan att dröjsmålspåföljder påförs. Detsamma gäller om förfallodagen eller den sista betalningsdagen är en dag då de betalningssystem som allmänt används vid betalningar mellan bankerna enligt ett meddelande från Finlands Bank som publiceras i författningssamlingen inte är i bruk på grund av ett beslut från Europeiska centralbanken eller Finlands Bank. En sådan dag var t.ex. den s.k. bankfridagen 31.12.1999. Också 31.12.2001 var en bankfridag.

Då räntedagarna räknas anses en månad omfatta 30 dagar och ett år 360 dagar. Dröjsmålspåföljderna beräknas med en cents noggrannhet.. Minsta beloppet är 3 euro.

Skatteförhöjning

Skattetillägg uppbärs inte för skatteförhöjning eller annan post som läggs till skattekapitalet. Påföljder för försenad debitering beräknas inte heller om betalningen sker för sent på

grund av myndighetens förfarande (L om skattetillägg och förseningsränta7 §).

Oavdragbar utgift

Skattetillägg och förseningsränta är inte skattepliktiga inkomster i inkomstbeskattningen och inte heller avdragbara utgifter (10 §).

Rimliga påföljder

Dröjsmålspåföljder, samfundsränta och ränta på kvarskatt kan göras rimligare eller helt och hållet låta bli att indriva dem om indrivningen skulle vara orimlig på grund av att ärendet beror på tolkning eller är oklar (BFL 26 §).

Exempel

Exempel på beräkning av förseningsränta

1. Förseningsränta

$$\frac{\text{ränteprocent x räntedagarna x (skatten + skatteförhöjningen)}}{100 \times 360}$$

Kvarskattens första debiterade rat är 720 euro förfallodag 2.12.2008. Skatten betalas 26.1.2009

Förseningsränta beräknas för tiden 3.12.2008 - 26.1.2009 på följande sätt:

$$\frac{11{,}5 \times 54 \times 7200 \text{ euro}}{100 \times 360} = 12{,}42 \text{ euro}$$

$$\frac{11{,}5 \times 25 \times 720 \text{ euro}}{100 \times 360} = 5 \text{ euro}$$

I förseningsränta betalas12,42 euro.

Exempel på beräkning av skattetillägget

$$\frac{\text{ränteprocent x räntedagarna x skatten}}{100 \times 360}$$

Överlåtelseskattens storlek är 16 000 euro. Skattens förfallodag är 1.3.2011, men den betalas först 15.4.2011. Skattetillägget beräknas för tiden 2.3 - 15.4. på följande sätt

$$\frac{8 \times 44 \times 16\,000}{100 \times 360} = 156{,}44 \text{ €}$$

I skattetillägg ska betalas 156,44 euro.

Ränta för uppskovstiden

Enligt 90 § BFL kan Skatteförvaltningen under vissa förutsättningar bevilja uppskov med betalning av skatt med villkor som finansministeriet fastställer. Dessa förutsättningar är bl.a. den skattskyldiges väsentligt nedsatta skattebetalningsförmåga, den skattskyldiges död, misstag i fråga om skattestadgandenas innebörd och om det av andra synnerliga skäl vore oskäligt att uppbära skatten. Även ministeriet kan ta ett uppskovsärende till behandling.

Om uppskov med betalning av skatt har beviljats, uppbärs för uppskovstiden ränta. Om räntan bestäms genom finansministeriets förordning (1285/2003). Räntan är Finlands Banks grundränta ökad med 7 procentenheter (3 § i FMF om villkoren för anstånd med betalningen av vissa skatter). Under 2010 var räntebeloppet undantagsvis referensräntan ökad med sex procentenheter. Av speciellt vägande rimlighetsskäl kan dock uppskov med betalning av skatt beviljas utan ränta.

Ränta som uppbärs för uppskovstiden är avdragbar enligt de stadganden som gäller avdrag av ränta. Man skall dock lägga märke till att räntor på andra skulder är inte avdragbara.

Om den skatt, för vilken det beviljats uppskov med betalningen, inte betalts inom utsatt tid, påförs skatten de dröjsmålspåföljder om vilka stadgas i lagen om skattetillägg och förseningsränta.

Beaktande av förskott

Förskottsinnehållning som avses i lagen om förskottsuppbörd, påfört förskott som influtit senast inom en månad innan beskattningen för skatteåret slutfördes, förskottskomplettering samt förskott som överförts till Finland från en annan stat används för betalning av skatteårets skatter (BFL 34 §).

Förskottsinnehållning räknas till godo diret från betalarens årsanmälan Innehållningsbevis för lön gavs sista gången för år 1997.

Prestationens utbetalare ska åt mottagaren ge ett verifikat över alla betalningar, på vilka förskottsinnehållning har verkställts, för att inkomsterna och förskottsinnehållningarna kan kontrolleras.(FörskUL 35 §).Verifikatet ska ges för alla sådana prestationer på vilka förskottsinnehållning har verkstälts.

Obetald förskottsinnehållning som inte använts

Förskottsinnehållning som inte har betalts behöver inte användas till betalning av den skattsakyldiges skatter, även om den har deklarerats i betalarens årsdeklaration, om det är uppenbart, att betalningsmottagaren och den som är skyldig att verkställa förskottsinnehållningen tillsammans har handlat i syfte att undgå den obetalda skatten. Betalningsmottagarens beskattning kan härvid rättas till den skattskyldiges nackdel på sätt som avses i 56 § BFL inom två år räknat från utgången av det år under vilket det konstaterats att innehållningen förblivit obetald (34a § BFL). Skattetillägget och skatteförhöjningen påförs i dessa fall betalningens mottagare.

Tillgodoräknande av sammanslutningens förskott hos sammanslutningen

Om sammanslutnngen inte är införd i förskottsuppbördsregistret, verkställer man förskottsinnehållning på den arbets- och bruksersättning som sammanslutningen fått. Också då beskattningssammanslutningen säljer virke , verkställer man förskottsinnehållning på försäljningsinkomsterna. enligt 36 § lagen om beskattningsförfarande räknas förskott som har innehållits hos en sammanslutning som betalning för bolagsmännens skatt i förhållande till de andelar som av sammanslutningens inkomst. tillkommer dem. Förskottet räknas delägaren til godo för det skatteår pågår hos delägaren medan förskottsinnehållningen verkställs.

Förskott som överförts från en främmande stat

Förskott, som med stöd av internationella avtal överförts från en främmande stat till Finland, räknas den skattskyldige till godo på basis av den utredning som behörig skattemyndighet i den andra avtalsslutande staten givit. Beträffande den nordiska överenskommelsen om uppbörd och överföring av skatt (FördrS 53/91), se Handboken i internationell beskattning, kap. 9.

Som förskottsbetalning påfört förskott

Ett påfört förskott tillgodoräknas vid beskattningen till det belopp som det influtit. Förskott som påförts och influtit senast en månad innan beskattning för skatteåret slutförts skall användas till betalning av de skatter och premier som påförts honom i hemkommunen samt till betalning av ett samfunds inkomstskatt (BFL 34.1 §)..

Förskottskomplettering

Den skattskyldige kan komplettera sina förskott genom att betala förskottskomplettering ForskUL 2.2 §).Förskottskomplettering som betalts senast en månad innan beskattningen för skatteåret blivit färdig tas i beaktande såsom betalning av skatteårets skatter och då kvarskatteräntan och återbäringsräntan räknas ut.BFL 34.4 §).

Överföring av förskott till maken

Den ena makens förskottsåterbäring kan användas till avkortning av den andra makens skatter och avgifter, om den förstnämnde maken i sin skattedeklaration har gjort en anteckning därom (BFL 38 §).

Återbäringsränta och ränta på kvarskatt

Enligt 43 § BFL skall på återbäring av förskott och kvarskatt räknas ränta. Återbäringsräntan och räntan på kvarskatt är den av Finlands Bank, från och med 1999 av finansministeriet, fastställda referensräntan minskad med 2 procent, likväl alltid minst 0,5 procent. Referensräntan är den referensräntan som avses i räntelagen (633/1982) för halvårsperioden som föregår respektive kalenderår. Finlands Bank fastställer referensräntan. Referensräntorna som Finlands Bank har fastställt och anmält för att tillämpas vid beskattningen för skatteår 2002 - 2012 är följande:

från 1.1.2001	4 procent
från 1.1.2002	4 procent
från 1.1.2003	3,5 procent
från 1.1.2004	2,5 procent
från 1.1.2005	2,5 procent
från 1.1.2006	2,5 procent
från 1.1.2007	3 procent
från 1.1.2008	4,5 procent
från 1.1.2009	4,5 procent
från 1.1.2010	1 procent
från 1.1.2011	1 procent
från 1.1.2012	1,5 procent

För kvarskatter som är högre än 10 000 euro har påförts förhöjd ränta på kvarskatt. Till den del som kvarskatten överskrider 10 000 euro är räntan på kvarskatten samma som referensräntan ökad med två procentenheter. Räntan var 3 procent under 2011 och 3,5 procent under 2012.

Beräkning av ränta på kvarskatt

Räntan på kvarskattberäknas från den 1 februari i det år som följer efter skatteåret till förfallodagen för kvarskattens första rat eller till slutet av den månad som föregår månaden då förskottsåterbäringen betalas (BFL 44.1 § , 1079/2005). Den beräknade räntan på kvarskatten minskas med räntebeloppet, likväl med högst 20 euro 8BFL 44.3 §). Så här undviker man uppbörd av ränta på kvarskatter, vilka kan bero på inexakt förskottsinnehållning.

Förskott och förskottskomplettering

Om den skattskyldige betalar förskott eller komplettering av förskott efter den 31 januari året efter skatteåret, räknas ränta från dagen efter den då förskottet eller kompletteringen betalts till förfallodagen för kvarskattens första rat eller till slutet av den månad som föregår månaden då förskottsåterbäringen betalas så, att betalt förskott eller betald komplettering beaktas. För tiden före betalningen av förskott eller komplettering räknas ränta på skattebeloppet som inte miskats med förskottet eller förskottskompletteringen. Med komplettering av förskott jämställs ett belopp som betalts som kvarskatt och som den skattskyldige betalar senast en månad innan beskattningen av den skattskyldige slutförs (BFL 44.2 §, 1079/2005).

Beräkning av ränta i samband med ändring av beskattningen har ändrats från och med skatteåret 2006. Räntan på kvarskatt som beror på förändringen betalas från den 1 februari i året som följer efter skatteåret i fråga till förfallodagen som fastsällts för ändringsskatten. Kvarskatteräntan är referensräntan minskad med 2 procentenheter och till den del som kvarskatten överskrider 10 000 euro referensräntan ökad med 2 procentenheter. Förhöjd ränta uppbärs endast till och med utgången av den andra månaden efter det att beskattningen för året i fråga blivit färdig. Lindringen av räntepåföljderna gäller likväl inte för de fall, där försummelse av deklarationsskyldighet utgör grunden för rättelsen.

Återbäringsräntan som ska betalas på grund av förändring i beskattningen bestäms också enligt BeskFL (HFD 2010/1485)).

Samfundsränta

Om skatten som påförts ett samfund eller en samfölld förmån är större än de förskott som räknas som betalning av skatten, räknar man samfundsränta på skillnaden som skall betalas. Också den här räntan bestäms på basis av den referensränta som avses i 12 § räntelagen. Den samfundsränta som skall betalas är den ovannämnda refrensräntan ökad med två procentenheter.

Om skatten understiger de förskott som räknas som betalning av skatten, räknar man *samfundsränta på den skillnad som skall återbäras*. Den utgör den ovan nämnda referensräntan minskad med 2 procentenheter, likväl minst 0,5 procent. Samfundsräntorna för 2002 - 2012 är följande:

År	Samfundsränta som betalas %	Samfundsränta-som återbärs %
2001	6	2
2002	6	2
2003	5,5	1,5
2004 - 2006	4,5	0,5
2005	4,5	0,5
2006	4,5	0,5
2007	5	1
2008 - 2009	6,5	2,5
2010 - 2011	3	0,5
2012	3,5	0,5

Samfundsränta som skall betalas räknas från skattedeklarationens sista inlämningsdag till kvarskattens första förfallodag. Samfundsräntan som skall återbäras räknas från dagen efter skattedeklarationens sista inlämningsdag till utgången av den månad som föregår den månad då förskottsåterbäringen betalas.

Beräkning av samfundsrääntan i samband med ändring av beskattningen

Ett samfund ska betala på den skatt som på grund av en förändring av beskattningenska betalas ytterligare ränta, vars storlek är referensräntan ökad med två procentenheter till utgången av den andra månaden efter beskattningens slutförande. För tiden efter detta är räntan referensräntan minskad med två procentenheter, likväl med minst 0,5 procent (BFL 77 §). Den lägre räntan tillämpas likväl inte i de situationer där grunden för rättelsen är försummelse av deklarationsskyldigheten. I dessa situationer räknas skattetillägget på skatten från och med början av den tredje månaden efter beskattningens slutförande (Lagen om skattetillägg och förseningsränta 3.3 §).

ANSVAR FÖR SKATT

Den skattskyldige svarar i allmänhet ensamt för sina skatteskulder. Med stöd av specialbestämmelser kan skatteansvaret riktaas till någon annan än den skattskyldige. I 52 § i BFL finns vissa bestämmelser om ansvar för skatt. Om skatteansvar stadgas också i lagen om skatteuppbörd.

Ansvar som baserar sig på lagen om beskattningsförfarande

Sammanslutningars inkomst och förmögenhet

För skatt samt sjukförsäkringspremie som påförs en delägare i en sammanslutning på grundval av sammanslutningens inkomst och förmögenhet ansvarar även sammanslutningen (52.1 § 1p. BFL)

Dödsbo

Ett inhemskt dödsbo som beskattas som en särskild skattskyldig ansvarar för den skatt som skall betalas på boets inkomst och förmögenhet(52.1 § 2 p. BF)L.

För skatt och sjukförsäkringspremie som bör erläggas för avlidens inkomst och förmögenhet, ansvarar dödsboet endast med boets tillgångar. Har boet skiftats, ansvarar delägare endast för den del av skatten eller premien, som faller på hans andel i boet, och högst med denna andels belopp 52.1 § 3 p. BFL).

Företagarmakar

Om makar tillsammans idkar rörelse, yrke eller jordbruk, ansvarar bägge makarna även för de skatter och premier som påförs den andra maken för förvärvsinkomstandelen av företagsinkomsten. För den skatt som skall betalas för kapitalinkomstandelen av företagsinkomsten ansvarar dock den andra maken endast om han äger tillgångar i den verksamhet som makarna gemensamt bedriver (52.1 § 4 p. BFL).

Ombud

I lagen angående rättighet att idka näring (122/1919) avsett obud är ansvarig för skatt som påförts en eprson som är bosatt utanför EES - området (52.1 § 5 p.BFL).

Direktör för kreditinstitutets filialkontor

För skatt som påförts ett kredirtinstitut med hemvist utanför EES - området är ansvarig direktören för kreditinstitutets filialkontor, då kreditinstitutet har filialkontor i Finland (52.1 § 6 p. BFL).

Ansvar för skatt i förskottsuppbörden

Är även annan person än den skattskyldige enligt beskattningslagen ansvarig för skatt eller sjukförsäkringspremie som skall påföras honom på grund av inkomst eller förmögenhet eller för en del av dessa, är denna person även ansvarig för en sådan skatts förskott eller del av förskott.

Ansvaret enligt lagen om skatteuppbörd

Ansvaret för skatten kan enligt 39 § lagen om förskottsuppbörd (609/2005) förordnas höra till bolagsmannen i ett öppet bolag, en ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag, en delägare i ett dödsbo och en delägare i en samfälld förmån, då beskattningen av ett personbolag, dödsbo och en samfälld förmån verkställs. Personbolagets bolagsmans ansvar gäller förskottsinnehållningarna som debiterats bolaget och arbetsgivarens socialskyddsavgifter samt fastighetsskatten. Aktiebolaget eller andelslaget svarar enligt stadgandet för den verksamhet som bedrivits innan det registrerats samt för en skattsom påförts dem som varit verksamma för den. Konkursboet svarar för fastighetsskatten som påförts för en fastighet tillhörande boets förmögenhet för åren efter konkursens början. Har fastigheten anskaffats för bolagets eller annat samfunds räkning, som skall grundas, svarar bolaget eller samfundet för fastighetsskatten det år då samfundet införts i registret. Stadgandena av lagen om skatteuppbörd tillämpas i andra hand, dvs. då i nedanstående skattelag inte stadgas annat om ansvarsskyldigheten.

Då också en annan person än den skattskyldige är ansvarig för skatten skall skatten påföras den skattskyldige och övriga för skatten ansvariga solidariskt. I beskattnings- eller debiteringsbeslutet eller i debet- eller betalningssedel antecknas då de personer som skall svara för skatten. Från och med 2010 antecknas de som är ansvariga för skatten i skattekontoutdraget som avses i 21 § i lagen om skattekonto eller i en annan anmälan som av skattekontots obetalda prestationer skickas till den skattskyldige. Då också en annan person eller ett bolag har utöver den skattskyldige antecknats som ansvarig för skatten, kan skatten också direkt indrivas från den ansvarige. Om en anteckning om ansvarig person intehar gjorts skattemyndigheten ska efter att ha hört personen som fastställs som ansvarig för betalning av skatten fatta ett separat beslut om fastställande av personen som ansvarig för betalning av skatten solidariskt med den skatt- eller betalningsskyldige. (4e § SkatteuppbördsL).

FÖRDELNING OCH REDOVISNING AV SKATTEINKOMSTER TILL SKATTETAGARNA

Sedan beskattningen av förvärvs- och kapitalinkomsterna tagits isär och företagsbeskattningen reformerats är staten ensam mottagare av skatten på kapitalinkomsten. Inkomstskatten som samfund betalar liksom även skatten som fysiska personer betalar för sina inkomster fördelas enligt egna fördelningsgrunder mellan staten, kommunerna och församlingarna. Sjukförsäkringspremien som uppbärs i samband med beskattning av förvärvsinkomsterna och arbetsgivares socialskyddsavgift som uppbärs i samband med förskottsinnehållningen redovisas till Folkpensionsanstalten. Fastighetsskatten betalas till den kommun där fastigheten är belägen och skogsvårdsavgifterna till skogsvårdsföreningar och skogscentraler. Källskatten i landskapet Åland fördelas mellan staten och landskapets kommuner.

Skattemedel redovisas för skattetagarna i enlighet med lagen om skatteredovisning (532/1998), som trädde i kraft 1.8.1998.

I skatteförvaltningens redovisningssystem redovisas skatterna till skattetagarna såsom redovisningshelheter: skatter på kapital- och förvärvsinkomster, samfundsskatter, fastighetsskatter, skogsvårdsavgifter, socialskydds-

avgifter och källskatter på Åland. Redovisningarna görs skatteårsvis.

Skatterna på förvärvs- och kapitalinkomster (förskottsskatter, förskottsinnehållningar, kvarskatter och förskottsåterbäringar) fördelas i skattetagaruppvisa (staten, kommunerna, församlingarna och Folkpensionsanstalten) utdelningar och skattetagargruppens utdelning fördelas sedan på skattetagarvisa utdelningar. Förskottsuppbördens grupp- och skattetagarvisa utdelningar fastställs av finansministeriet efter skattetagargruppernas intresseorganisationer har hörts. Förskottsskatterna redovisas till skattetagarna månatligen. Sedan beskattningen slutförts, redovisas skatterna till skattetagarna i enlighet med utdelningar som fastställts på basis av debiterade belopp. Från och med den andra rättelseredovisningen tar man i beräkningen av utdelningar även icke influtna skatter i beaktande, varefter redovisningen sker i enligt med utdelningar på basis av influtna belopp till och med den femte rättelseredovisningen. Skatter som inflyter därefter redovisas med utdelningar för det följande skatteåret som skall redovisas.

Redovisningar rättas årligen och för belopp som rättas från och med den andra rättelseredovisningen beräknas ränta som baserar sig på referensräntan som fastställts årligen i december. Fastighetsskatterna och skogsvårdsavgifterna redovisas i tillämpliga delar på samma sätt som skatterna på förvärvs- och kapitalinkomst.

På samfundsskatter fastställs grundutdelningarna i enlighet med 12 § lagen om redovisning av skatter. Under 2010 - 2013 tillämpar man undantagsvis utdelningar enligt 12 a och 12 b §.För enskilda kommer och församlingar fastställs utdelningar för ifrågavarande skatteår av vederbörande ministerium efter att kommunernas intresseorganisation och kyrkostyrelsen har hörts. Då utdelningar ändras, rättar man skatterna som under skatteåret redan har redovisats så att de motsvarar de nya utdelningarna.

Socialskyddsavgifterna och källskatterna på Åland redovisas per inflytningsperioder med utdelningar som gäller för den ifrågavarande tidpunkten.

För skattetagarna redovisas deras andelar av influtna nettoskatter i enlighet med den månatliga utanordningstidtabellen. Rättelseposter av skattetagarnas redovisade belopp och räntor på rättelseredovisningar utanordnas eller indrivs i samband med månadsredovisningarna. Från skattetagaren avdras genom kvittning skattetagarens arbetsgivarprestationer och skattetagarens andel av beskattningskostnaderna samt eventuella andra poster som skall indrivas och utanordnas i enlighet med lagen om redovisning av skatter.

BESKATTNINGSBESLUT OCH BESKATTNINGSINTYG

Beskattningsbeslut

Till var och en som påförts skatt eller som skall få återbäring av skatteförskott skall innan beskattningen slutförts sändas ett beskattningsbeslut samt anvisningar om hur uppgifterna i beskattningen kan granskas och ändring i beskattningen kan sökas.I beskattningsbeslutet ges uppgifter om den skattskyldiges inkomster och förmögenhet, skatter och avgifter, skatteåterbäring och kvarskatt samt om den skattskyldiges identifieringsuppgifter och om myndigheten som verkställt beskattningen jämte kontaktuppgifterna (BeskFL 51 §).

Beskattningsintyg

Den skattskyldige ges ett beskattningsintyg som utredning över verkställd beskattning. Intyget används hos myndigheter och även annars som intyg över verkställd beskattning, om det inte annanstans i lagstiftningen stadgas något annan om intygets innehåll (51 § BFL).

FASTIGHETSSKATT

Fastighetsskattelagen (654/92, FastighetsskatteL) trädde i kraft från början av 1993. Fastighetsskatten fastställs enligt värdet på fastighe-

ten. Fastighetsskatten än en kommunalskatt och den redovisas till fastighesens belägenhetskommun.

Fastighetsskatt påförs inte, om den skattskyldiges skattebelopp skulle vara mindre än 17 euro.

Skattskyldiga

Skattskyldiga är fastigheternas ägare. Skatten för en fastighet som ägs av ett dödsbo påförs dödsboet. För en gemensamt ägd fastighetfastställs skatten för delägarna i förhållandet till delägarnas andelar av fastigheten. Skatten för en fastighet som ägs av ett bostadsaktiebolag betalas av bolaget. För byggnader eller konstruktioner som befinner sig på en hyrestomt påförs skatten för byggnaden dess ägare och för tomten hyresgivaren. Kommunen behöver inte betala skatt för fastigheter som den äger på sitt eget område. Skattskyldiga är även stat, kommun, församling och allmännyttigt samfund.

Skattskyldig är den som äger fastigheten vid ingången av ifrågavarande år.Såsom fastighetens ägare betraktas också en innehavare med ägarens status (HFD 2011:67).

Fastigheter som beskattas

Med en fastighet som är föremål för fastighetsbeskattning avses sådan tomt lägenhet och annan självständig enhet för jordinnehav som har införts eller skulle ha införts såsom fastighet i fastighetsregistret som avses i fastighetsregisterlagen (392/1985). Till området för fastighetsskatt hör även vissa outbrutna områden samt byggnader och konstruktioner. Fastighetsskatten som uppbärs årligen gäller de flesta fastigheter. Det viktigaste undantaget är att skogar och jordbruksmark lämnats utanför området för fastighetsbeskattning. Fastighetsskatt behöver inte betalas för marken under en allmän vägs tilläggsområde (HFD 20.7.2001 l. 1715).

Vattenområden har befriats från fastighetsskatt från och med år 2005 (FastighetsskatteL 3 § 4 p.) Fastigheter som består endast av vattenområden faller heltt och hållet utanför fastighetsbeskattningen. Fastigheter som omfattar både land och vatten omfattas av fastighetsbeskattningen endast för markens vidkommande. Skattefria vattenområden är också vattenkraftverkenas regleringsbassänger och vattenmagasiner.

Fastighetens beskattningsvärde som grund

Fastighetsskatten påförs fastigheterna på basis av föregående års beskattningsvärden. Beskattningsvärden uträknas separat för tomten och för byggnaden. Hela fastighetens värde erhålles genom att räkna samman värdet på tomten och byggnaderna. Som en fastighets värde betraktas dock högst dess gängse värde (se en utförligare redogörelse i kapitel 18, Fastigheters beskattningsvärde). Fastighetens beskattningsvärde används även som grund för fastighetsskatten, då fastigheten tillhör rörelsetillgångarna.

Fastighetsskatteprocent

Fastighetsskatt påförs som en viss procent av fastighetens beskattningsvärde. Kommunfullmäktige bestämmer inom de tillåtna gränserna de fastighetsskatteprocenter som skall tillämpas i kommunen.

Från och med fastighetsbeskattningen för 2011 är gränserna för fastighetsskatteprocenterna följande:

- allmän fastighetsskatteprocent0,60 - 1,35
- skatteprocenten för stadigvarande bostad är 0,32 - 0,75,
- skatteprocenten för övriga bostadsbyggnader är 0,60 - 1,35 Den här procentenkan fastställas högst 0,60 procent högre än skatteprocenten för byggnader som huvudsakligen används som stadigvarande bostad
- den övre gränsen för skatteprocent för kraftverk och för en byggnad som hör till ett kärnkraftverk är 2,85.
- undre gränsen för skatteprocenten för allmännyttiga samfund är 0,00,

Allmännyttigt samfunds skatteprocent tillämpas förutom på byggnaden även på jordgrunden.

Skatten fastställs enligt den allmänna skatteprocenten för markområden (även tomter för bostadsbyggnader, med undantag för allmännyttiga samfunds markområden som används för allmännyttigt ändamål, om komunfullmäktige har bestämt separat skatteprocent för allmännyttiga samfund.

Enligt den allmänna skatteprocenten fastställs skatten även för andra byggnader än för byggnader som används för stadigvarande boende, om separat skatteprocent inte fastställts för sommarstugor, allmännyttiga föreningar och kraftverk.

Bostadsbyggnadens verkliga användning avgör, om på den ska tillämpas skatteprocentsats för stadigvarande bostadsbyggnad eller skatteprocentsats för andra bostadsbyggnader (HFD 2007:55). I det ifrågavarande fallet använde makarna en fritisdsbyggnad såsom sin stadigvarande bostad efter det att de hade sålt egnahemshuset som hade använts som stadigvarande bostad. HFD ansåg, att då byggnaden som hade avsetts för att användas som fritidsbyggnad hade i verkligheten använts för stadigvarande boende och den inte var i annan användning, skulle fastighetsskatten fastställas enligt skatteprocentsatsen för bostadsbyggnader som används för stadigvarande boende.

På separat ekonomi- och garagebyggnad som ansluter sig till en stadigvarande bostadsbyggnad tillämpas samma fastighetsskatteprocent som på bostadsbyggnad som används för stadigvarande boende. En parkeringshall har i rättspraxisen HFD 2009:26) inte betraktats som en sådan i 12.4 § i fastighetsskattelagen avsedd separat ekonomi- eller garagebyggnad som ansluter sig till en bostadsbyggnad, även om en del därav skulle användas av aktiebolagets delägare. På parkeringshallen skulle man således tillämpa den allmänna fastighetsskatteprocenten.

Separat skatteprocentsats för en obebyggd byggnadsplats har kunnat fastställas från och med skatteåret 2001.Kommunfullmäktige kan således separat bestämma skatteprocentsatsen för en obebyggd byggnadsplats, som är minst 1,00 och högst 3,00.

Från och med besksattningen för år 2006 ska kommunfullmäktige i Esbo, Helsingfors, Hyvinge, Träskända, Grankulla, Kervo, Kyrkslätt, Mäntsälä, Nurmijärvi, Pornainen, Sibbo, Tusby, Vanda och Vichtis för obebyggda byggplatser fastställa en skatteprocentsats som är minst en procent högre än den allmänna fastighetsskatteprocentsatsen som kommunfullmäktige fastställt. Skatteprocentsatsen för en obebyggd byggplats kan likväl fastställas till högst 3,00 procent.

Förutsättningen för fastställande av skatteprocentsats för en obebyggd byggnadsplats är bland annat, att på byggnadsplatsen inte finns någon bostadsbyggnad som används för boende. HFD ansåg i sitt utslag 14.7.2010/1727, att separat skatteprocent för en obebyggd byggnadsplats inte kunde bestämmas, eftersom det fanns en en sådan bostadsbyggnad på byggnadsplatsen, som användes som fritidsbostad.

Från och med beskattningen för år 2006 tillämpas på kraftverk och kärnkraftverk samma fastighetsskatteprocent för kraftverk. På vatten- och vindkraftverk vars märkeffekt är högst 10 megavoltampere tillämpas likväl den allmänna fastighetsskatteprocentsatsen.

Om begreppet kraftverk se HFD 2007/980. Då ett biobränslekraftverk producerade i huvudsak processånga och elström som producerades såsom biprodukt av processången, betraktades det inte såsom kraftverk som avses i 14 § 1 mom. i fastighetsskattelagen.

Fastighetsskateprocentsatsen för vattenkraftverk som tas i bruk efter ingången av år 2006 och vars märkeffekt är mera än 10 megavoltampere, är i beskattningarna för år 2006 - 2017 likväl högst 1,40.

Fastighetsskattens avdragbarhet

Om en fastighet används inom näringverksamhet, gårdsbruk eller annat inkomstförvärv, är fastighetsskatten ett avdragbart s.k. naturligt avdrag. Om fastigheten endast till en del används för inkomstförvärvet, är fastighetsskatten avdragbar till ett belopp som motsvarar denna andel. För de som beskattas

enligt ISkL och GSL dras fastighetsskatten enligt kassaprincipen av från inkomsten för det skatteår då fastighetsskatten har betalts (t.ex. CSN 1994/137). För de som beskattas enligt NärSkL, på vilka tillämpas en periodisering av inkomsterna enligt prestationsprincipen, dras fastighetsskatten av från den räkenskapsperiods inkomster, under vilken skatten debiteras (se HFD 1981 II 524 om gatuavgift).

SKOGSVÅRDSAVGIFT

En skogsägare ska årligen betala skogsvårdsavgift för mark som kan användas för skogsbruk. Om avgiften har stadgats i lagen om skogsvårdsföreningar (534/1998) och i fråga om Åland i landskapslagen om Ålands skogsvårdsförening (Ålands författningssamling 51/2001).

113 § i SkfL har såsom skatteförvaltningens uppgift bestämts att räkna ut skogsvårdavgiften som varje skogsägare ska betala, att uppbära skogsvårdsavgifterna och att redovisa dem för skogsvårdsföreningarna. Rikets skatteförvaltning tar också för Ålands vidkommande hand om de förvaltningsuppgifter som hänför sig till skogsvårdsavgifterna. (Republikens presidents förordning om fastställande, uppbörd och redovisning av skogsvårdsavgifter i landskapet Åland 839/2002).

Betalningsskyldighet

Den som ägt skogen eller haft fast besittningsrätt därtill i början av kalenderåret är skyldig att betala skogsvårdsavgift för hela året. Makarna betraktas vid fastställande av avgiften såsom en skogsägare och gemensamt betalningsskyldiga, om de äger skogen tillsammans. För skogar som makar äger ensamt är de separat betalningsskyldiga. En sammanslutning, ett dödsbo, ett samfund eller en samfälld skog betraktas vid fastställande av skogsvårdsavgift alltid som en skogsägare.

Mindre skogsbruksenheter

Skogsvårdsavgift fastställs inte, om arealen av skogsmarken som skogsägaren äger eller besitter på skogsvårdsföreningens område är i Lapplands län under 12 hektar, i Uleåborgs län under 7 hektar, på Åland under 2 hektar och i övriga delar av landet under 4 hektar.

En skogsägare som äger skog som är mindre än arealen som leder till betalningsskyldighet kan, om han eller hon så önskar, separat ansöka om medlemskap i skogsvårdsföreningen på sätt som stadgas i föreningslagen (503/1989). Då ska man såsom skogsvårdsavgift betala grundavgift, men inte hektarbestämd avgift.

Befrielse från skogsvårdsavgift

En skogsägare kan på ansökan befrias från att betala skogsvårdsavgift med grunder som nämns i 10 § L om skogsvårdsföreningar. Befrielse från skogsvårdsavgift ansöks hos den skogscentral (på Åland landskapsstyrelsen), inom vars område skogen finns. Befrielse kan beviljas endast för tio år åt gången, om följande villkor uppfylls:

1) för skogen har uppgjorts en skogsbruksplan som är i kraft,

2) skogen i minst tre år har skötts och använts med iakttagande av kraven på god skötsel och användning av skogarna,

3) skogen inte belastas av klara skogsvårdsmässiga brister,

4) för skötsel och användning av skogen finns att tillgå andra än skogsfackmän anställda vid en skogscentral eller skogsvårdsförening, om skogsägaren eller maken inte själv är skogsfackman eller har en examen motsvarande skogsbruksföretagarexamen eller har avlagt ett fristående prov på samma nivå, samt

5) skogsägaren inte är medlem i den skogsvårdsförening inom vars verksamhetsområde skogen finns.

Grunderna för avgiften

Skogsvårdsavgiften består av två delar, en grundavgift och en hektarbestämd avgift. Grundavgiften är 70 procent av det aritmetiska medeltalet för medelrotpriset per kubikmeter virke under de tre närmast föregående kalenderåren i hela landet (8.1§ SkfL). Medel-

priset i fråga fastställs årligen av jord- och skogsbruksministeriet och för Landskapet Ålands vidkommande av landskapsstyrelsen.

Grunden för den hektarbestämda avgiften är arealen av skogsmarken som skogsägaren kan använda till skogsbruk inom skogsvårdsföreningens område. Storleken av den hektarbestämda avgiften (euro/ha) fastställs av resp. skogsvårdsförening för sitt område för ett år i sänder inom ramen för bestämmelserna i 8 § lagen om skogsvårdsföreningar. Totalbeloppet av skogsägarens hektarbestämda avgift kan vara högst det ovan nämnda medelpriset multiplicerat med trettio.

Mark som kan användas till skogsbruk

Vid uppföljning av skogsägarens betalningsskyldighet och vid beräkning av den hektarbestämda avgiften behöver man uppgifter om arealen av skogsmark som skogsägaren kan inom resp. skogsvårdsförening använda till skogsbruk. Med mark som kan användas till skogsbruk avses enligt 2.3 § i SkfL sådan skogsmark som avses i 7.2 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (1142/2005) . I värderingslagens nämnda stadgande hänförs till skogsmark mark som används för eller är avsedd att användas för odling av träd och där den årliga tillväxten hos fullslutet trädbestånd som är lämpat för ståndorten i medeltal är minst 1 kubikmeter stamved med bark per hektar under den omloppstid som ger den största medelavkastningen.

Förfarandet för fastställande av avgifterna

13.2 § i lagen om skogsvårdsföreningar förknippar förfarandet som ansluter sig till fastställandet av skogsvårdsavgifterna med lagen om beskattningsförfarande (1558/1995) på följande sätt: ”Vad som bestäms om beskattningsförfarandet samt om sökande av ändring i beskattningen skall på motsvarande sätt gälla skogsvårdsavgiften i tillämpliga delar”. I lagen om skogsvårdsföreningar saknas helt sådana närmare bestämmelser om förfarandet för fastställande av avgifterna som finns till exempel i fastighetsskattelagen i anslutning verkställande av fastighetsbeskattning. Även om skogsvårdsagivft inte alls nämnts i bestämmelserna som ingår i lagen om beskattningsförfarande, skall bestämmelserna i BeskFL dock i tillämpliga delar tillämpas med stöd av SkfS:s ovan nämnda allmänna hänvisning på skogsvårdsavgiften. Skogsvårdsavgifterna fastställs således enligt inkomstbeskattningens årliga rytm och lagen om beskattningsförfarande tillämpas också i samband med ärenden som avser upphörande med fastställande av skogsvårdsavgift och sökande av ändring.

Vid uppbörd av skogsvårdsavgift tillämpas bestämmelserna i lagen om skatteuppbörd (609/2005) och vid redovisning av avgifter till skogsvårdsföreningar bestämmelserna i lagen om redovisning av skatter (532/1998). Skogsvårdsavgiftens förfallodag fastställs årligen genom finansministeriets förordning. Under senaste år har skogsvårdsavgiftens förfallodag varit samma som förfallodagen för kvarskattens första rat. Skogsavgiften uppbärs i en rat. Alla skogsvårdsavgifter som en skogsägare ska betala har samlats på en och samma beslut för att betalas med ett girokort.

Skogsvårdsavgift som avdrag i beskattningen

Skogsvårdsavgiften kan dras av från skogsbrukets kapitalinkomst såsom årsutgift under det skatteår då avgiften har betalts (ISL 56 § och ISL113 §).

ARBETSTAGARES PENSIONSAVGIFT OCH ARBETSLÖSHETSFÖRSÄKRINGSAVGIFT

Arbetstagares pensionsavgift och arbetslöshetsförsäkringsavgift är inte skatter och om dessa stadgas inte i skattelagarna. Avgifterna beaktas som avdrag i beskattningen.

Arbetstagares pensionsavgift

Personer i arbets- eller tjänsteförhållanden eller något annat anställningsförhållande del-

tar genom att betala en pensionsavgift för arbetstagare, i finansieringen av förvärvspensionsskyddet. Social- och hälsovårdsministeriet fastställer årligengenom förordning de arbetstagares arbetspensionsavgiftsprocent som ska tillämpas under det påföljande året. Svgiften är högre för personer som fyllt 53 år, eftersom intjäningsprocenten för pension som intjänas på basis av förvärvsinkomsterna är högre efter det att man fyllt 52 år.

Pensionsavgiftens storlek

År	under 53 år gamla	över 53 år gamla
2005	4,6 %	5,8 %
2006 - 2007	4,3 %	5,4 %
2008	4,1 %	5,2 %
2009	4,3 %	5,4 %
2010	4,5 %	5,7 %
2011	4,7 %	6,0 %
2012	5,15 %	6,5 %

Lagar som gäller pensionsavgiften

Stadgandena om arbetstagares pensionsavgift ingår i pensionslagarna. Inom den privata sektorn tillämpas lagen om pension för arbetstagare (ArbL, 395/2006. Sjömän omfattas av lagen om sjömanspensioner (1290/2006). Pensionsformer inom den offentliga sektorn är lag om statens pensioner (SpL,1295/2006), lag om kommunala pensioner (KpL, 549/2003), pensionslag för evangelisk-lutherska kyrkan (298/1996), lag om ortodoxa kyrkan (985/2006) samt pensionsbestämmelserna som grundar sig på 13 § i lagen om Folkpensionsanstalten (731/2001), pensionsstadgan som utfärdats på grund av 11.2 § i lagen om Finlands Bank (214/1998) och föreskrifterna om tillämpning av statens pensioner i Ålands landskapslagar.

Personer i arbetsförhållande

Betalningsskyldigheten gäller i princip alla arbetstagare som under respektive kalendermånad fyllt 18 år. Betalningsskyldighet gäller inte efter den kalendermånad, då löntagaren har fyllt 68 år. . Betalningen uppbärs på inkomster som utgör ersättning för arbete i ett arbetsförhållande(4 §, 70 § ArPL). Betalningsskyldigheten kan gälla även för sådana personer, som inte står i arbetsförhållande. Till exempel enligt 7 § i ArPL kan personer i ledande ställning kan under vissa förutsättningar vid tillämpning av pensionslagen likställas med personer i arbetsförhållande.

Också i samband med tillämpning av lagen om kommunala pensioner (KpL, 549/2003) försäkras också andra personer än de som står i arbetsförhållande i enlighet med lagen, om de utan att verka såsom företagare har med medlemssamfundet ingått ett uppdrags- eller konsultavtal eller kommit överens om motsvarande annat arrangemang och denna verksamhet inte bedrivs i ett bolags eller annat samfunds namn (KpL 3.2 § 4 punkten).

Tillämpningsområdet för SpL och KpL kan även omfatta andra prestationsmottagare som inte står i arbetsförhållande. Dessa lagar tillämpas också på sådana personer som utan att verka såsom företagare tar personligen emot uppdrag utan att det är frågan om ett arbetsförhållande (SpL 3.2 och KpL 3.2 § 4 punkten). I ArPl ingår inte motsvarande bestämmelse och i tillämpningen av lagen har sådan inkomst ofta ansetts utgöra företagsinkomst, som inte omfattas av tillämpningsområdet för ArPL. Därför kan till exempel er-

sättning som har fåtts för likadant arbete utgöra inkomst som tas som grund för pensionspremien, även om den inte skulle vara sådan vid tillämpning av en annan pensionslag.

Företagarna beskortar själv sitt pensionsskydd (FöPL och LFöPL), av vilken anledning arbetstagares pensionsavgift inte gäller för dem.

Innehåll av pensionsavgiften och avgiftsgrunden

Arbetsgivaren innehåller i samband med lönebetalningen arbetstagarnas pensionsavgift av inkomsten som avses i 70 och 72 § i ArPL (152 § i ArPL). Pensionsavgiften innehålls till den del som arbetstagaren är enligt arbetstagares pensionslag rätt till pensionsskydd. Då andra pensionsslag tillämpas är inkomsten som tas som grund för premierna i huvudsak samma som i ArPL.

Enligt 70 § i ArPL beaktas vid fastställandet av den arbetsinkomst som utgör grund för pensionen lön, resultatpremie eller något annat vederlag som har betalats eller avtalats att betalas som ersättning för arbete.Ett sådant vederlag anses som arbetsinkomst på grundval av vilken pension intjänas även då det betalas till arbetstagaren av ett konkursbo, av en sådan myndighet som enligt lönegarantilagen (866/1998) ansvarar för lönegarantin eller av någon annan betalare (ställföreträdande betalare) i stället för av arbetsgivaren.

som grund för avgiften beaktas även följande prestationer, omde har avtalats att delvis eller helt gottgöras i form av

- betjäningsavgifter eller frivilliga gåvor av allmänheten
- dagpenning som betalas av en sjukkassa enligt lagen om försäkringskassor och som arbetstagaren erhåller i stället för lön som betalas med stöd av lag, kollektivavtal eller något annat avtal, eller av
- stöd för privat vård av barn enligt lagen om stöd för hemvård och privat vård av barn (1128/1996), eller något annat stöd som betalas av staten eller kommunen, anses också denna inkomst höra till den förvärvsinkomst som utgör grund för pensionen.

Ej arbetsinkomst

För prestationer som avses i 70.3 § i ArPL påförs arbetstagarens pensionsförsäkringspremie inte. Enligt lagrummet betraktas som vederlag för arbete *inte bland annat*

- en personalförmån som tillhandahållits av arbetsgivaren,
- en ränteförmån för ett lån som erhållits på grundval av ett anställningsförhållande,
- en förmån som innefattar rätten att på grundval av ett anställningsförhållande teckna aktier eller andelar i ett samfund till ett lägre pris än det gängse, om förmånen kan utnyttjas av en majoritet av de anställda,
- förmån som uppkommer genom användning av en anställningsoption, eller en prestation som är baserad på ett anställningsförhållande och som fastställs enligt förändringen av värdet på bolagets aktier,
- en premie som ges i form av sådana aktier i arbetsgivarbolaget eller ett annat bolag som hör till samma koncern eller en liknande ekonomisk sammanslutning som arbetsgivarbolaget och som noteras på en fondbörs som övervakas av myndigheterna eller i form av en placeringsdeposition eller på annat motsvarande sätt, eller helt eller delvis i form av pengar i stället för aktier, förutsatt att värdet på en sådan förmån som fås i form av en premie beror på hur värdet av aktierna utvecklas under en period på minst ett år efter att premien utlovats,
- dagpenning eller någon annan ersättning för kostnader för arbetsresor,
- lön för väntetid enligt 2 kap. 14 § 1 mom. i arbetsavtalslagen (55/2001),
- en ersättning eller något annat skadestånd som betalas med anledning av att ett arbetsavtal upphävs,
- i personalfondslagen (814/1989) avsedda vinstpremieandelar som har överförts till en personalfond eller lyfts kontant, eller en fondandel som har lyfts ur personalfonden,

- andelar som med stöd av bolagsstämmans beslut betalas till en arbetstagare i form av vinstutdelning eller som kontant vinstpremie, under förutsättning att den kontanta vinstpremien betalas till hela personalen och att man inte med hjälp av den försöker ersätta det avlöningssystem som fastställts i ett kollektivavtal eller arbetsavtal, och att grunderna för fastställandet av den kontanta vinstpremien överensstämmer med 2 § 2 mom. i personalfondslagen och att företagets fria kapital är större än det sammanlagda beloppet av den kontanta vinstpremie som fastställs vid bolagsstämman och den utdelning som skall betalas till aktieägarna, och inte heller
- en vinstandel eller utdelning som en delägare i ett företag har lyft.

I fråga om andelar som betalas på grund av ovan avsedd bolagsstämmas beslut förutsätts dessutom att man inte beträffande betalningen av vinstpremie har ingått ett avtal som är bindande för arbetsgivaren och att ägarna fattar ett bindande beslut om utbetalning av kontant vinstpremie vid bolagsstämman efter räkenskapsperiodens slut och att vinstpremierna betalas därefter. En tilläggsförutsättning är att saken behandlas på det sätt som avses i lagen om samarbete inom företag (725/1978) eller på något annat motsvarande sätt.

Försäkringslön

När en arbetstagare från Finland sänds utomlands för att arbeta eller när arbetstagaren utomlands anställs av en finsk arbetsgivare så att arbetstagaren omfattas av tillämpningsområdet för ArPL, betraktas den lön som skulle betalas för motsvarande arbete i Finland som den förvärvsinkomst som utgör grund för pensionen. Om motsvarande arbete inte finns i Finland, betraktas den lön som annars kan anses motsvara nämnda arbete som förvärvsinkomst(ArPL 72 §).

Lön från ställföreträdande betalare

Arbetstagares arbetspensionsförsäkringspremie innehålls också av kopletterande dagpenning som en i försäkringskassalagen avsedd sjukkassa har betalt samt av lön som betalts av annan ställföreträdande betalare (ArPL 152.3 §).

Arbetstagares pensionsavgift i beskattningen

Arbetstagares pensionsavgift är avdragbar vid beskattningen (APL 96,1 §). Avdragsrätten minskar inte rätten till avdrag för frivilliga pensionsförsäkringar (se kapitel 13, Avdrag från förvärvsinkomsterna). Arbetstagares pensionsavgift kan inte dras av från den andra makens inkomster. Arbetstagares pensionsavgift inverkar inte på fastställande av förlust.

Arbetslöshetsförsäkringspremie

Arbetsgivarna skall av löntagarna även uppbära en arbetslöshetsförsäkringspremie, vars storlek fastställs årligen genom statsrådets förordning. Under 2006 och 2007 var löntagarens arbetslöshetsförsäkringspremie 0,58 procent av lönen. Under 2008 var premien 0,34 procent. Under 2009 var premien 0,20 procent. Under 2010 var premien 0,40 procent. Under 2011 och 2012 var premien 0,60 procent av lönen.

Löntagare som omfattas av premien

Premien gäller för löntagare i 17 - 64 års ålder. Premien innehålls för personer som står i arbets- eller tjänsteförhållande eller i något annat anställningsförhållande och för vilka arbetsgivaren har ordnat obligatoriskt olycksfallsskydd enligt lagen om olycksfallsförsäkring.

Skyldigheten att betala försäkringspremie gäller inte företagare.

Inkomst som utgör grund för premien

Om premiens grund stadgas i 19 § i lagen om finansiering av arbetslöshetsförmåner (1181/2005). Enligt stadgandet anses lön, resultatpremie eller något annat vederlag som erhållits i ett anställnings- eller tjänsteförhållande och som har betalts eller avtalats att

betalas som ersättning för arbete som lön som utgör grund för löntagares arbetslöshetsförsäkringspremie. Ett sådant vederlag anses som lön också då det betalas till arbetstagaren av ett konkursbo, av en sådan myndighet som enligt lönegarantilagen (866/1998) ansvarar för lönegarantin eller av någon annan betalare (ställföreträdande betalare) i stället för av arbetsgivaren.

Till lönen räknas också sådant vederlag för arbete som enligt avtal helt eller delvis skall gottgöras i form av

- betjäningsavgifter eller gåvor av allmänheten,
- dagpenning som betalas av en sjukkassa enligt lagen om försäkringskassor (1164/1992) och som arbetstagaren får i stället för lön som betalas med stöd av lag, kollektivavtal eller något annat avtal, eller
- stöd för privat vård enligt lagen om stöd för hemvård och privat vård av barn (1128/1996), eller något annat motsvarande stöd som betalas av staten eller kommunen.

Som lön som utgör grund för löntagares arbetslöshetsförsäkringspremie anses dock bland annat inte

- en personalförmån som tillhandahållits av arbetsgivaren,
- en ränteförmån för ett lån som erhållits på grundval av ett anställningsförhållande,
- en förmån som innefattar rätten att på grundval av ett anställningsförhållande teckna aktier eller andelar i en sammanslutning till ett lägre pris än det gängse, om förmånen kan utnyttjas av en majoritet av de anställda,
- en i 66 § i inkomstskattelagen avsedd förmån som uppkommer genom användning av en anställningsoption, eller en prestation som är baserad på ett anställningsförhållande och som fastställs enligt förändringen av värdet på bolagets aktier,
- en premie som ges i form av sådana aktier i arbetsgivarbolaget eller ett annat bolag som hör till samma koncern eller en annan liknande ekonomisk sammanslutning som arbetsgivarbolaget och som noteras på en fondbörs som övervakas av myndigheterna eller i form av en placeringsdeposition eller på annat motsvarande sätt, eller helt eller delvis i form av pengar i stället för aktier, förutsatt att värdet på en sådan förmån som fås i form av en premie beror på hur värdet av aktierna utvecklas under en period på minst ett år efter att premien utlovats,
- dagpenning eller någon annan ersättning för kostnader för arbetsresor,
- lön för väntetid enligt 2 kap. 14 § 1 mom. i arbetsavtalslagen (55/2001),
- ersättning eller något annat skadestånd som betalas med anledning av att ett arbetsavtal eller ett tjänsteförhållande upphävts,
- i personalfondslagen (814/1989) avsedda vinstpremieandelar som har överförts till en personalfond eller lyfts kontant, eller en fondandel som har lyfts ur personalfonden,
- poster som med stöd av bolagsstämmans beslut betalas till en anställd i form av vinstutdelning eller som kontant vinstpremie, förutsatt att den kontanta vinstpremien betalas till hela personalen och att syftet inte är att med hjälp av den ersätta det lönesystem som fastställts i ett kollektivavtal eller arbetsavtal, och att grunderna för beräkning av den kontanta vinstpremien överensstämmer med 2 § 2 mom. i personalfondslagen och att bolagets fria kapital är större än det sammanlagda beloppet av den kontanta vinstpremie och den utdelning som skall betalas till aktieägarna och vilka fastställs vid bolagsstämman, och inte heller
- vinstandelar eller utdelningar som delägare i ett bolag har lyft.

I de situationer som avses ovan i fråga om poster som betalas med stöd av bolagsstämmans beslut förutsätts dessutom att ett avtal som är bindande för arbetsgivaren inte har ingåtts beträffande betalningen av vinstpremie och att ägarna vid bolagsstämman efter räkenskapsperiodens utgång fattar ett bindande beslut om utbetalning av kontant vinstpremie och att vinstpremierna betalas därefter. En tilläggsförutsättning är att ärendet behandlas i

enlighet med lagen om samarbete inom företag (725/1978) eller på något annat motsvarande sätt.

Som arbetsinkomst för utlandsarbete betraktas den lön som borde betalas i Finland för motsvarande arbete. Om motsvarande arbete inte finns i Finland, betraktas den lön som annars kan anses motsvara nämnda arbete som arbetsinkomst (L om finansiering av arbetslöshetsförmåner, 19.4 §).

Innehållning av försäkringspremien på lönen

Arbetsgivaren innehåller premien i samband med varje löneutbetalning. Premiens storlek uträknas på basis av bruttolönen som utgör grunden för premien, men den dras av från löntagarens nettolön.

Löntagares arbetslöshetsförsäkringspremie vid beskattningen

Löntagares arbetslöshetsförsäkringspremie är vid beskattningen avdragbar enligt 96 § ISkL. Den dras av från nettoförvärvsinkomsterna (se kapitel 13, Avdrag från förvärvsinkomsterna). Arbetstagares arbetslöshetsförsäkringspremie kan inte dras av från den andra makens inkomster. Förlust fastställs inte på grund avarbetstagares arbetslöshetsförsäkringspremie.

19. HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS UTSLAG OCH CENTRALSKATTENÄMNDENS BESLUT

Överlåtelse av och upphörande med rörelse

HFD 1971/5398

Emedan inkomst, erhållen av försäljning i flere poster av en rörelses tillgångar, inte kunde anses såsom inkomst erhållen av rörelsens överlåtelse och inte heller på annan grund såsom sådan inkomst, som skulle influtit för två eller flere år, ansågs att sökande av förhandsuppgift, om han överlät till hans pälsdjursfarm hörande tillgångar i olika poster, inte var berättigad till inkomstutjämning för denna inkomsts del.

HFD 1984/4498 II 607

Lastbilstrafikidkare upphörde med idkandet av trafik och sålde den lastbil han använt i denna verksamhet ävensom bilens tilläggsutrustning, släpvagn och all servicemateriel som hör till verksamheten samt överlät på köparen sina fasta affärsförbindelser. På inkomsten för överlåtelsen av lastbilen, släpvagnen och utrustningen kunde inkomstutjämning tillämpas. Förhandsbesked. Omröstning 3-1.

HFD 1985/4320 II 598

En skattskyldig, som såsom privat rörelse idkat minutförsäljning av livsmedel, överlät sin rörelses varulager, butiksinventarier och kundförhållanden samt användningsrätten till affärsfastigheten till det kommanditbolag som fortsatte med verksamheten. Personalen övergick även i den nya företagarens tjänst. De fem bilar och de aktier i Kesko Ab som den nya företagaren inte behövde, stod utanför köpet. Den skattskyldige hade rätt till inkomstutjämning för den inkomsts del som hade erhållits av försäljningen av rörelsen. Förhandsbesked. Skatteår 1984.

HFD 1985/5522 II 599

Den skattskyldige hade upphört med sin matvaruaffär, som verkat i hyrda lokaliteter, så att rörelsens lager och en del av inventarierna genom en partiaffärs förmedling sålts till en person som fortsatt matvaruaffären på samma affärsplats. Även rörelsens personal hade övergått i tillträdarens tjänst. Den skattskyldige hade dessutom i samband med nedläggningen av rörelsen sålt till 4 olika köpare kylmaskiner, en ur registret avförd personbil, shoppingvagnar samt skåp och hyllor till ett pris av sammanlagt 6 400 mk, eftersom den partiaffär som för den nya rörelseidkarens räkning köpt anläggningstillgångarna inte hade gått med på att köpa dessa varor. För den anläggningstillgångar som den skattskyldige sålt till partiaffären hade han fått ett pris om sammanlagt 16 000 mk. Dessutom hade han tagit ut för privat bruk en personbil som bokförts i rörelsens bokföring. Den skattskyldige ansågs ha överlåtit sin rörelse på det sätt som avses i 60 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet och han hade rätt till inkomstutjämning i fråga om den inkomst som erhållits genom överlåtelsen. Skatteåret 1982. Omröstning 4-1.

HFD 1987/1888 B 539

Inkomstutjämning kunde tillämpas på de investerings- och kreditförlustreserveringar som upplöstes i samband med överlåtelsen av ett kommanditbolag. Förhandsbesked. Skatteåret 1988.

HFD 1987/4005 B 538

Avsikten var att överlåta ett kommanditbolags varulager, inventarier och försäljningsfordringar till en utomstående företagare som skulle fortsätta bolagets verksamhet. Kommanditbolaget hade rätt till inkomstutjämning beträffande de drifts- och kreditförlustreserveringar som härvid upplöstes, under förutsättning att de övriga förutsättningarna för inkomstutjämning uppfylldes. Förhandsbesked. Skatteåret 1987.

HFD 1989/92

A bedrev kafä-restaurantrörelse inom ramen för samma förvärvskälla på två orter. Sedan A under skatteåret sålt affärsstället på den ena orten tillämpade skattenämnden, då den verkställde A:s beskattning på nytt, inkomstutjämning i fråga om inkomsten av överlåtelsen. Länsrätten förkastade statsombudets besvär. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg, med beaktande av

att A: rörelse inom samma bransch fortsatte, att det inte fanns förutsättning för inkomstutjämning.

HFD 1992/798

Ett kommanditbolag hade under skatteåret nedlagt sin verksamhet. Affärsfastigheten och bolagets övriga affärstillgångar såldes till olika köpare. En del av omsättningstillgångarna donerades till Finlands Röda Kors. Bolagets bil överfördes till ansvariga bolagsmannen. På grund av nedläggandet upplöstes lager-, verksamhets- och kreditreserveringarna. HFD ansåg, att på den inkomst som fåtts på grund av nedläggandet av verksamheten kunde stadgandet om inkomstutjämning tillämpas. Utan att i övrigt uppta ärendet för avgörande HFD återförvisade ärendet till skattenämnden för ny behandling. Skatteåret 1988. Omröstning 3-2. 60 § IFSkL (1043/74).

HFD 1993/207

Affärsverksamheten hade avstannat på grund av att rörelsens butiksbyggnad samt rörelsens övriga egendom, förutom en personbil och butiksbilen, hade förstörts vid en brand. Länsrätten ansåg att det var fråga om avslutande av en sådan rörelseverksamhet på grund av vilken inkomstutjämning kunde verkställas. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade prövningsombudets besvär över länsrättens beslut. Skatteåret 1987.

HFD 2002/102

A hade verkat som den andra ansvariga bolagsmannen i ett kommanditbolag som hade vid nedläggande av bolagets verksamhet under skatteåret fått engångsinkomst på grund av vinst för överlåtelse av inventarier och på grund av upplösning av verksamhetsreserveringen. Det ansågs, att inkomstutjämning kunde tillämpas på den andel som delats ut som A:s andel. Skatteår 1998.

CSN 1987/469

En apotekare, som fått apoteksrättigheter på en annan ort, hade till sin efterträdare sålt sitt apoteks omsättnings- och anläggningstillgångar. Eftersom han omedelbart fortsatte sin näringsverksamhet, kunde han inte anses överlåta sin rörelse på det sätt som avsågs i 60 § 2 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Då rörelsen fortsattes inom samma förvärvskälla återfördes investeringsreserveringen och verksamhetsreserveringen inte till den beskattningsbara inkomsten på grund av överlåtelsen av den tidigare platsen för rörelsen. Då apotekaren sålde fastigheten på vilken fanns en byggnad, av vilken 55 % hade använts som bostad och 45 % för apoteksrörelsen, tillämpades på överlåtelsen 21 a § 1 mom. lagen om skatt på inkomst och förmögenhet, som gällde överlåtelsen av egen bostad. Skatteåret 1987.

CSN 1988/168

Sedan en apotekare upphört att driva en apoteksrörelse överlät han filialapoteket i slutet av skatteåret 1987 och huvudapoteket i början av skatteåret 1988. Den ansågs att på inkomsten av överlåtelsen av huvudapoteket kunde tillämpas inkomstutjämning. Däremot kunde på vinsten av överlåtelsen av filialapoteket inte tillämpas inkomstutjämning, emedan förutsättningarna för inkomstutjämning beträffande de överlåtelser under olika skatteår av filial- och huvudapoteket skulle avgöras var för sig. Skatteåret 1987 och skatteåret 1988.

CSN 1992/40

A och B hade 26.8.1991 bildat kommanditbolaget X för att fortsätta den lantbruksaffärsverksamhet A i form av en privat rörelse hade bedrivit. A hade blivit det nybildad kommanditbolagets ansvariga bolagsman och B dess tysta bolagsman. X Kb hade 31.8.1991 till B, som hade bildat ett nytt företag, sålt samliga sina omsättnings- och anläggningstillgångar, men inte sina försäljningsfordringar. Köpman A:s avsikt var att i namn av X kb, genom att ändra föremålet för dess rörelse och dess firma, i samma kommun men i en annan affärsfastighet bedriva handel med begagnade bilar och i synnerhet med husbilar. I balansen för X Kb den 28 december 1992 kom omsättningstillgångarna i huvudsak att omfatta för försäljning avsedda bilar. I balansen ingick även den överlåtna rörelsens fordringar. Då X Kb upphörde med lantbruksaffärsverksamheten och fortsatte med handel med begagnade bilar, var det inte fråga om en i IFSkL 149 §

3 mom. avsedd överlåtelse av rörelse, varför inkomstutjämning inte kunde verkställas för de inkomsters del som utgjordes av överlåtelsepriserna för omsättnings- och anläggningstillgångar samt upplösningen av reserveringar. Skatteåret 1992. Omröstning 8-1.

Lön

HFD 1972/744 II 510

Efter att ett aktiebolag till sin verkställande direktör, som tillsammans med sin familj ägde hela aktiestocken, betalt sammanlagt 21 277 mark som semesterersättning under åren 1950-1968 yrkade den verkställande direktören på inkomstutjämning. Eftersom de under namn av semesterersättning erhållna prestationerna, speciellt med beaktande av den korta preskriptionstiden för förpliktelsen samt betalarens och betalningsmottagarens ömsesidiga rättsförhållanden, inte kunde anses som en sådan inkomst för vilken vid beskattningen skulle verkställas inkomstutjämning, förkastades, då ännu 56 § BeskattningL beaktades, den verkställande direktörens besvär. Skatteåret 1969.

HFD 1977/4013 II 559

Betalning, som delägare i bolag erhållit under namn av lön retroaktivt för tre föregående år ansågs inte, med beaktande av att ersättningen utbetalades endast om bolagets direktion fann dess erläggande möjligt med hänsyn till bolagets resultat och betalningsförmåga samt att betalningens belopp fastslagits först under betalningsåret, utgöra sådan i IFL 48 a § avsedd inkomst, vid vars beskattning inkomstutjämning borde ha verkställts. Skatteåret 1974.

HFD 1978/1172 II 553

Kalkyleringschef hade vid avgång från sitt arbete erhållit en ersättning, som enligt arbetsgivarens uppgift hade bestämts så, att för varje arbetsår hade erlagts en månads lön. Ersättningen ansågs vara sådan i IFL 48 a § avsedd engångsbetalning, som influtit för arbetsåren och på vilken inkomstutjämning kunde tillämpas. Skatteåret 1974 och närmast föregående år. Omröstning 5-2.

HFD 1979/911 II 573

En lagerförvaltare hade under skatteåret 1975 av sin arbetsgivare erhållit en extra belöning på 20 400 mk så, att han till detta värde fick teckna aktier i arbetsgivarebolaget utan vederlag. Enligt arbetsgivarens meddelande hade beviljandet av den extra belöningen berott på arbetsgivarebolagets rekordartade årsresultat under föregående år och dess storlek var 1 700 mark per tjänsteår. Belöningen ansågs inte utgöra sådan i IFSkL 60 § avsedd inkomst, på vilken inkomstutjämning kunde ha gjorts vid beskattningen.

HFD 1979/3777

A hade åt B utfört forsknings- och planeringsarbete under tiden 16.7-31.10.1973 och hela året 1974, m.a.o. sammanlagt under 15,5 månader, för vilken tid åt A uppstått en lönefordran på 27 900 mark, vilken B erlade åt A i två lika stora rater på 13 950 mark, den ena raten under skatteåret 1975 och den andra raten under år 1976. A yrkade på inkomstutjämning sedan han fått den första raten av sin lönefordran. Enär hela ersättningen på 27 900 mark blivit beskattad under två olika skatteår ansågs, att förutsättningar för verkställande av inkomstutjämning inte förelåg. Skatteåret 1975.

HFD 1986/1848

A hade fungerat som ett bolags verkställande direktör 1.6.1972-16.4.1985. Då han avgick från bolagets tjänst hade han med bolaget överenskommit om att bolaget betalade till honom en ersättning om 221 292 mark, som till sitt belopp motsvarade sökandens årslön jämte naturaförmåner enligt lönegrunden vid avgångstidpunkten. Enligt avtalet hade parterna inte andra krav på varandra med anledning av avgången. Nämnda prestation var enligt A ett retroaktivt arvode för hela den tid arbetsförhållandet pågått. Av arvodet hade bolaget betalat hälften i en rat våren 1985 och slutraten betalades vid slutet av år 1985 eller senast 28.2.1986. A ansåg att på inkomsten skulle tillämpas inkomstutjämning och att den i enlighet med den tid arbetsförhållandet varat skulle fördelas på 13 år. Det ansågs att den prestation som A, då han avgick från arbetet, fått i två separata rater om 110 646 mark båda utgjorde sådan inkomst som skulle anses ha influtit i efterskott för två eller flera år, och på vilka således kunde tillämpas inkomstutjämning. Med beaktande av den gemensamma grunden för betalningarna och deras tidslägg-

ning skulle vardera betalningen anses ha influtit för sex år. Skatteåret 1985 och 1986. Omröstning 6-3.

Den tid för vilken inkomsten inflyter

HFD 1987/2342 B 568

Som en följd av arbetet som inletts år 1977 hade A år 1979 gjort en uppfinning, vilken arbetsgivaren tagit i sitt bruk såsom arbetstagaruppfinning. Uppfinningen hade beviljats patent år 1981. År 1984 hade uppfinningen slutgiltigt varit i den form att den kunde användas i arbetsgivarens produktion. År 1986 avtalades om att arbetsgivaren för utnyttjandet uppfinningen betalar till A en engångsersättning om 200 000 mark. Ersättningsgrunden utgjordes av den nytta under 20 års tid som arbetsgivaren hade av patentet under dess giltighetstid. Centralskattenämnden ansåg att ersättningen om 200 000 mark hade influtit för åren 1977-1984, dvs. för de år under vilka A hade arbetat med den patenterade uppfinningen. På ersättningen kunde tillämpas inkomstutjämning och för detta skulle engångsinkomsten delas med åtta. A anförde hos HFD och yrkade att ersättningen skulle delas med 20 år. HFD ändrade inte centralskattenämndens beslut. Förhandsbesked. Skatteåret 1986.

HFD 1987/3839 B 537

En skattskyldig hade placerat egendomen i en livsmedelsaffär som han drivit sedan år 1975 som sin insats i ett kommanditbolag som grundats för att fortsätta verksamheten, så att egendomens bokföringsvärden inte ändrades. Den andra ansvariga bolagsmannen placerade som insats i bolaget en personbil värd 47 000 mk och bolagets två tysta bolagsmän vardera 30 000 mk. Då den rörelse som den skattskyldige tidigare idkat hade fortsats i bolagsform, kunde inkomstutjämning tillämpas på den inkomst som erhållits i samband med överlåtelsen av rörelsen trots att bolaget hade varit verksamt endast ett år. Skatteåret 1983. Omröstning 3-1.

HFD 1987/5293 B 570

En biträdande professor hade under skatteåret fått i inkomst 107 083 mk av försäljningen av en lärobok som han skrivit och själv varit förläggare för. Förläggandet och försäljningen av boken hade åsamkat honom kostnader om 49 319 mk. Följande år var nettoinkomsten av boken enligt uppskattning 12 000 mk. Den första upplagan av boken, som publicerats i form av ett duplikat, hade utkommit år 1983. Länsrätten ansåg att den inkomst som under skatteåret influtit av försäljningen av verket inte kunde anses som en sådan till inkomstutjämning berättigande engångsinkomst som avses i 60 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. HFD behöll länsrättens utslag. Skatteåret 1984.

HFD 1987/5955

Då A vid 57 års åldern hade tagit ut förtidspension hade han av sin arbetsgivare erhållit 144 941 mk i avgångsbidrag. Avgångsbidraget betalades endast till dem som inte fyllt 60 år. Den normala pensionsåldern i bolaget var 65 år. Länsrätten ansåg i enlighet med A:s yrkande att som de år under vilka avgångsbidraget influtit skulle anses tiden mellan det 57 levnadsåret, då förtidspensionen tagits ut och det 65 levnadsåret, dvs. 8 år. HFD förkastade prövningsombudets besvär, i vilka yrkades att antalet år som berättigade till inkomstutjämning skulle sänkas för tiden mellan A:s uttag av förtidspension och uppnådd 60 års ålder, dvs. för tre år. Skatteåret 1983.

HFD 1988/5190 B 540

En lärare hade år 1981 tillsammans med två andra personer ingått förlagsavtal med ett förlagsbolag om utarbetande av en läroboksserie i historia. Arbetet hade börjat år 1979 och läroboksserien hade blivit färdig år 1983. År 1984 hade läraren på basis av försäljningen fått upphovsrättsarvoden om xx mk år 1985 och xx mk år 1986. Prövningsnämnden godkände yrkandet på inkomstutjämning för åren 1981-1984. Länsrätten ansåg med förkastande av statsombudets yrkande på undandröjande av inkomstutjämningen att den inkomst som läraren erhållit skatteåret 1984 skulle betraktas som en sådan engångsinkomst som ansågs ha influtit för flera år. HFD ändrade inte länsrättens utslag. Omröstning 4-1. Skatteåret 1984.

HFD 1989/4413 B 542

En lektor hade under skatteåret erhållit i royaltyn 93 377 mark på basis av försäljningen av en

läroboksserie som han utarbetat tillsammans med några andra personer. Försäljningen av serien hade börjat år 1980. Länsrätten förkastade den skattskyldiges yrkande på inkomstutjämning, emedan arvodena i allmänhet betalades till den skattskyldige årligen i efterskott på basis av försäljningen under föregående år och då böcker av författargruppen hade publiceras fortlöpande under flera års tid. HFD fastställde länsrättens utslag. Skatteåret 1986.

HFD 1993/2988

Den skattskyldige, som under skatteåret hade sålt sin pälsfarm, hade i sin skattedeklaration yrkat på inkomstutjämning med orden ″Jag anhåller om att min inkomst fördelas på minst tre år″. Vid verkställandet av beskattningen verkställdes inkomstutjämningen för tre år. Efter att beskattningen hade slutförts framlade den skattskyldige i sina besvär till länsrätten en utredning över att han idkat pälsdjursuppfödning i över 20 år och yrkade på att inkomsten av försäljningen av pälsfarmen skulle fördelas på 20 år. Länsrätten konstaterade att försäljningsinkomsten skulle anses ha influtit under mer än tre år och upphävde debiteringen av statsskatten och återförde ärendet att på nytt behandlas av skattebyrån. Högsta förvaltningsdomstolen förkastade prövningsombudets besvär, där han, på grund av att yrkandet om att inkomstutjämning skulle verkställas för mer än tre år hade gjorts först i den skattskyldiges besvär till länsrätten, hade yrkat på att länsrättens beslut skulle upphävas och den verkställda debiteringen sättas i kraft. Skatteåret 1985.

HFD 1994/5061

A hade varit verksam i B Ab:s tjänst som marknadsföringschef ända från 5.5.1986. Bolaget uppsade A:s arbetsförhållande så att det upphörde 31.8.1988. Rådstuvurätten dömde B Ab att genom A:s talan betala ersättning till A på grund av olaglig uppsägning. Såsom ersättningens belopp fastställdes enligt bestämmelserna om förfarandet vid uppsägning av arbetsavtalet ett belopp motsvarande A:s lön under åtta månader. B Ab betalade ersättningen till A år 1990. A påyrkade vid verkställandet av beskattningen att inkomstutjämning skall tillämpas upp till visst belopp på det sättet att inkomsten anses har influtit under två år. Länsrätten förkastade besvären som A framfört över beskattningen samt ansåg att skadeståndet inte kan anses ha influtit under två eller flera år. HFD vidmakthöll slutresultatet av länsrättens utslag samt beaktade beloppet av ersättningen samt att ersättningen för en uppsägning lagstridigt inte bestämdes enbart på basis av arbetsförhållandets varaktighet. Skatteår 1990. Omröstning 4-1.

HFD 1996/2250 B

Ett bolag hade år 1992 betalat tilläggslön åt sin styrelsemedlem A. Tilläggslönen var avsedd som ersättning för de belopp som påförts A vid de år 1990 verkställda efterbeskattningarna för åren 1984-1988 och de ordi narie beskattningarna för 1989 och 1990 för de skattefria kostnadsersättningar och naturaförmåner som bolaget betalat åt A åren 1984--1990. Den engångsersättning som bolaget betalt åt A i form av tilläggslön utgjorde ersättning för de skattepåföljder som drabbat A och grunden för ersättingen hade därmed uppstått först vid de verkställda efterbeskattningarna och de ordinarie beskattningarna. Eftersom tilläggslönen inte influtit i efterskott för två eller flera år kunde inkomstutjämning inte verkställas för denna lön. Skatteåret 1992.

CSN 1992/385

A hade 3.12.1992 överenskommit med sin arbetsgivare X Ab, att arbetsförhållandet skall utgå 31.12.1992. På grund av upphävandet av arbetsförhållandet hade X Ab förbundit sig att betala till A avgångsersättning, vars belopp motsvarar A:s lön för en månad jämte naturaförmåner för varje tjänstgöringsår. A:s arbetsförhållande hade börjat 1.1.1985. A:s avgångsersättning betraktades en i 149 § 3 mom 5 punkten lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd engångsinkomst, som ansågs ha influtit för tjänstgöringsåren. Skatteåret 1992.

Övriga

HFD 1980/1219

Återbäring av omsättningsskatt som åren 1971-1974 erlagts till för högt belopp och som rörelseidkare återfått under skatteåret skulle betraktas som rörelsens under skatteåret avkastade

inkomst och på återbäringen kunde inte tillämpas inkomstutjämning, som avses i IFSkL 60 §. Skatteåret 1976.

HFD 1982/3604 II 549

Ett bolag hade förbundit sig att åt den skattskyldige betala för patent som det inköpt av denne samt för två opatenterade uppfinningar gottgörelse så, att av gottgörelsen hälften betalades år 1980 och resten i lika stora rater åren 1981-1984. Förhandsbeskedet om inkomstutjämningens tillämpande på gottgörelsen avlyftades i fråga om de opatenterade uppfinningarna, enär tiden för inflytandet av denna inkomstdel inte utretts, men i fråga om gottgörelsen för patentet ansågs inkomstutjämning kunna ske. Förhandsbesked. Skatteåren 1981-1984. Omröstning 5-2.

HFD 1983/4696

En konstnär hade för ett bolag formgett tygmodeller såsom självständig företagare. Konstnären fick under skatteåret av bolaget i engångsersättning för sina formgivna tygmodeller ca 170 000 mk i enlighet med avtal, enligt vilket ersättningen baserades på royalties och modellersättningar för åren 1968-1977. Även om konstnären under de år för vilka inkomsten influtit kunde ha beskattats med stöd av lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet hade hon med stöd av IFSkL 60 § rätt till inkomstutjämning för ifrågavarande inkomst. Skatteåret 1978.

HFD 1983/4733

Skifteslag som erhållit en beskattningsbar inkomst på cirka 100 000 mk i ersättning och ränta för skada på fisket under åren 1961-1981, hade uppgett sagda inkomst i sin deklarationsbilaga som upptog resultaträkning, men ansett att denna inkomst inte var beskattningsbar inkomst. Skattenämnden beskattade inte skifteslaget för sagda inkomst. Till följd av stats- och kommunalombudets besvär ansåg länsrätten, med godkännande av besvären, att sagda inkomst var skattepliktig, fogade den till skifteslagets inkomst vid stats- och kommunalbeskattningen samt ålade skattebyrån, att på denna grund uträkna skifteslagets vid stats- och kommunalbeskattningen beskattningsbara inkomst. Hos HFD yrkade skifteslaget på att skadeersättningens belopp skulle betraktas som lagets skattefria inkomst. Sekundärt yrkade skifteslaget på inkomstutjämning vid statsbeskattningen. Skattetagarna anförde, att yrkandet på inkomstutjämning borde ha framförts före beskattningens slutförande och att inkomstutjämning heller inte i övrigt kunde tillämpas enär skifteslaget ägde jord- och vattenområden samt upprätthöll lånemagasin. HFD fann, med förkastande av besvären i övrigt, att länsrätten inte borde ha fastställt ifrågavarande belopp som skifteslagets skattepliktiga inkomst utan att först ha berett skifteslaget tillfälle att yrka på inkomstutjämning. Med upptagande av ärendet till denna del omedelbart för avgörande godkände HFD yrkandet på inkomstutjämning och upphävde länsrättens utslag samt den verkställda beskattningen. Ärendet återförvisades för debiteringens del till skattebyrån för förrättande av inkomstutjämning. Skatteåret 1977.

HFD 1984/180 II 650

Återanskaffningsreservering kunde inte betraktas som sådan i IFSkL 60 § 2 mom. avsedd inkomst, på vilken inkomstutjämning kan verkställas vid beskattningen. Skatteåret 1981.

HFD 1985/2015 II 560

En jordbrukare hade ingått ett produktionsminskningsavtal för 4 år. Om dessa avtal stadgades i statsrådets beslut om avtal om minskad hönsäggsproduktion, vilka ingås år 1984 (20.1.1984 59/1984). På grundval av avtalet betalades till honom i engångsersättning 50 mk per höna som enligt avtalet avfördes ur produktionen eller sammanlagt 325 000 mk. På sagda engångsersättning kunde tillämpas i 60 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet avsedd inkomstutjämning. Förhandsbesked. Skatteåret 1984. Skatteåret 1985.

HFD 1985/4699 II 601

En jordbrukare hade sålt sin lantbruksjord och sin skog till jordbruksstyrelsen. Då han följande år sålde sina lantbruksmaskiner och -anordningar på auktion, kunde på inkomsten av deras försäljning tillämpas inkomstutjämning. Skatteåret 1977. Omröstning 5-2.

HFD 1987/589 B 569

Då en skattskyldig avgått från tjänst hos moderbolaget och dess tre dotterbolag hade han i engångsersättning erhållit 86 239 mk av moderbolaget, av dotterbolaget A 25 398 mk, av dotterbolaget B 12 372 mk och av dotterbolaget C 59 566 mk. Ersättningarna ansågs ansluta sig till varandra på det sättet att de ansågs som en sådan engångsinkomst som avsågs i 60 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Omröstning 4-1. Skatteåret 1982.

HFD 1987/1460

På en med stöd av 8 a § lagen angående ändring och temporär ändring av lagen om apoteksavgift (59/83) till en apotekare beviljad befrielse från 1984 års apoteksavgift om 161 842 mk kunde inte tillämpas inkomstutjämning. Skatteåret 1984.

HFD 1987/3130

På grund av ett misstag som ett pensionsförsäkringsbolag gjort hade den skattskyldige inte innan beskattningen slutförts fått några uppgifter om beloppet av den pension som under skatteåret betalts till honom retroaktivt eller om den tid för vilken pension influtit. På pensionsinkomsten tillämpades stadgandet om inkomstutjämning trots att yrkandet på inkomstutjämning hade gjorts först efter det att beskattningen slutförts. Skatteåret 1984.

HFD 1988/1344

Den skattskyldige framförde ett yrkande, som hänförde sig till efterbeskattad inkomst och gällde verkställande av inkomstutjämning, då han anförde besvär över sin efterbeskattning hos länsrätten. Länsrätten förkastade yrkandet, eftersom inkomstutjämning skulle yrkas innan beskattningen slutförts. HFD lät det bero vid slutresultatet av länsrättens utslag emedan yrkandet på inkomstutjämning hade framförts först i länsrätten och den skattskyldige hade hörts innan efterbeskattningen förrättades. Skatteåret 1981. Beskattningsåret 1985.

HFD 1991/321

Ett försäkringsbolag hade 31.7.1985 på grundval av yrkessjukdom till A erlagt dagpenning enligt olycksfallsförsäkringslagen för tiden 28.2.1983-31.1.1984 och olycksfallspension för tiden 1.2.1984-31.8.1985. Dagpenningen och pensionen anknöt sig till varandra på ett sådant sätt att de hade kunnat behandlas som en i 60 § IFSkL avsedd inkomst av engångsnatur och för deras sammanlagda belopps del verkställa inkomstutjämning. Skatteåret 1985.

HFD 1991/4953 B 530

Nettoinkomsten från den rörelse den skattskyldige bedrev var vid statsbeskattningen 188 976 mark. I denna inkomst ingick engångsinkomst på 184 295 mark för vilkens del den skattskyldige hade rätt till inkomstutjämning. Med beaktande av förlusten för de tidigare åren 69 611 mark och de övriga avdrag som skulle göras från inkomsten fast-ställdes den skattskyldiges inkomst vid statsbeskattningen till 98 950 mark.

Inkomstutjämningen verkställdes så att inkomsten av engångsnatur 184 295 mark ansågs ha influtit under fyra år varvid skatteårets andel av engångsinkomsten var 46 073 mark. Den del av engångsinkomsten som fördelades på de övriga åren var sålunda 138 221 mark. Då detta belopp minskades från den fastställda beskattningsbara inkomsten kvarstod ingen kalkylerad beskattningsbar inkomst. För den engångsinkomst som fördelades på de andra åren än skatteåret påfördes på basis av formeln 15 % x 46 073 x 3 inkomstskatt till staten till ett belopp av 20 732 mark, varvid som inkomstskatt, med beaktande av det avdrag på 264 mark som gjorts från inkomsten, fastställdes 20 468 mark.

Den skattskyldige yrkade i länsrätten på att inkomstutjämning verkställs så att förlusten för de tidigare åren minskas från engångsinkomsten innan inkomstutjämningen verkställs. Länsrätten förkastade yrkandet eftersom de fastställda förlusterna beaktats riktigt då inkomstutjämningen verkställts. I de besvär han anfört till HFD hänvisade den skattskyldige till att grunden för inkomstutjämningen var engångsinkomsten på 184 295 mark varvid inte beaktats de för tidigare år fastställda förlusterna. HFD förkastade besvären. Skatteåret 1988.

Omröstning 5-2. Minoritetetn ansåg att den engångsinkomst som utjämnas inte kan vara större än den beskattningsbara inkomsten varför inkomstutjämning borde ha skett på basis av den fastställda beskattningsbara inkomsten.

HFD 1993/1000 B 510

Arvode som betalts för ett tidsbundet upphörande med mjölkproduktion och arvode som betalts för att åkermark tagits ur produktion, vilka ansågs som i 5 § 1 mom. 4 punkten GårdsSkL avsedda skattepliktiga inkomster av jordbruk, ansågs ingå i den del av det sammanlagda beloppet av nettoresultatet av det av makarna gemensamt bedrivna gårdsbruket som ansågs som förvärvsinkomst även utöver det i 27 § IFSkL stadgade beloppet på 240 000 mark. På arvodena kunde på yrkande av makarna tillämpas den i 149 § IFSkL avsedda inkomsutjämningen. Förhandsbesked. Skatteåret 1992. Omröstning 3-2.

HFD 2002/2288 ÅRSBOK

Den förmån som fåtts på grund av att anställningsoption anväts på sätt som avses i 66 § 3 mom. inkomstskattelagen och räknats till inkomst för användingsåret betraktades inte som sådan i 128 § inkomstskattelagen avsedd inkomst som fåtts i efterhand för flera år, för vars vidkommande inkomstutjämning kunde förrättas. 66 § 3 mom. och 128 § 1 och 2 mom. inkomstskattelagen.

CSN 1986/554

Professor A hade såsom idkare av privatrörelse utvecklat läkemedelspreparat. Vid den ordinarie beskattningen hade han till denna del ansetts utöva yrke. Enligt ett avtal som ingåtts 5.12.1974 betalade B Ab till A royaltyavgifter vilka var bundna till försäljningen av läkemedelspreparaten. A hade förhandlat med B Ab att B Ab såsom engångsroyalty vilket grundade sig på det avtal som undertecknats 5.12.1974 skulle betala 300 000 mark för tiden 1.7.1986-1.3.2001 i två poster under åren 1986 och 1987. På engångsersättningen tillämpades i första hand periodiseringsreglerna i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. A fick periodisera båda posterna såsom intäker för 10 år. På engångsersättningen kunde inte tillämpas inkomstutjämning enligt 60 § lagen om skatt på inkomst och förmögenhet. Skatteåret 1986 och 1987. Omröstning 7-2.

Kyrkoskatt

HFD 1970/330B II 501

Ett dödsbo, vars delägare tillhörde samma församling som den avlidne, dvs den judiska församlingen i Helsingfors, var skattskyldigt till den evangelisk-lutherska kyrkan, med beaktande av att enligt 13 § lagen om de evangelisk-lutherska församlingarnas boställen och fonder endast en vid kommunalbeskattningen skattskyldig person som inte var medlem av en evangelisk-luthersk församling, samt ett annat religionssamfund var befriade från skyldighet att betala kyrkoskatt. Skatteåret 1967.

HFD 1994/6822 B

Fast medlemmarna av registrerade föreningar som var delägare i ett näringsverksamhet bedrivande aktiebolag hörde till civilregistret, var bolaget skyldigt att betala skatt till den evangelisk-lutherska kyrkan. Med kyrkbeskattningen av aktiebolaget hade inte begränsats medborgarrättigheter och politiska rättigheter gällande i 18 artikel 1 kapitel internationella allmänna överenskommelsen avsedda tanke-, samvets- och religionsfrihet. Skatteår 1988.

HFD 1994/6823

Fast medlemmarna av registrerade föreningar som var delägare i ett näringsverksamhet bedrivande aktiebolag hörde till civilregistret, var bolaget skyldigt att betala skatt till den evangelisk-lutherska kyrkan. Med kyrkbeskattningen av aktiebolaget hade begränsats varken medborgarrättigheter och politiska rättigheter gällande i 18 artikel 1 kapitel internationella allmänna verenskommelsen eller i 9 artikel 1 kapitel för tryggandet av mänskliga rättigheter och grundfriheter gjorda allmänna verenskommelsen avsedda tanke-, samvets- och religionsfrihet. Skatte år 1990.

Sjukförsäkringspremie

HFD 1975/3439 II 571

Trots att en löntagare enligt skatteavtalet mellan Finland och Frankrike var befriad från att

erlägga kommunalskatt för lön som han förvärvat i Frankrike, var han skyldig att erlägga folkpensions- och sjukförsäkringspremie. På hans lön skulle för erläggandet av dessa premier förskottsinnehållning ske. Se även HFD 1979 II 661.

HFD 1979/3191 II 661

En i Finland bosatt person som tjänstgjort ombord på ett svenskt fartyg var skyldig att i Finland betala folkpensions- och sjukförsäkringspremie på den inkomst han erhållit av denna tjänstgöring, trots att han enligt det mellan Finland och Sverige ingångna skatteavtalet för sina inkomster endast beskattades i Sverige.

HFD 1981/4176

Tyst bolagsman i ett kommanditbolag, vilket beskattats såsom särskild skattskyldig hade att erlägga folkpensions- och sjukförsäkringspremie på basen av det antal skattören, som fastställs för bolaget, som motsvarade hans andel i bolaget. Skatteåret 1975.

HFD 1984/2062 II 612

Folkpensions- och sjukförsäkringspremierna för bolagsmän i kommanditbolag fastställdes utgående från de skattören som bolaget påförts vid kommunalbeskattningen. Fördelningen av premierna mellan bolagsmännen i kommanditbolaget baserades på de bolagsandelar som bolagsmännen hade i bolagets inkomst. Den grund för bestämmande av folkpensions- och sjukförsäkringspremie som länsskattenämnden fastställt och varmed som de tysta bolagsmännens andel hade ansetts vinstandelen enligt bolagsavtalet och som den ansvarige bolagsmannens andel resten, bringades, med anledning av besvär av kommunalombudet i en bolagsmans hemkommun, i kraft även i fråga om folkpensions- och sjukförsäkringspremier som debiterats i andra kommuner. Skatteåren 1975-1976.

HFD 1984/3960 II 613

En person vars rätt till dagpenning enligt sjukförsäkringslagen utgick 31.12.1980 och rätt till invaliditetspension enligt folkpensionslagen började 1.1.1981, hade inte under skatteåret 1980 befunnits vara arbetsoförmögen på sätt som avses i folkpensionslagen. Honom skulle sålunda påföras folkpensionspremie för år 1980. Den omständigheten, att Folkpensionsanstaltens beslut om beviljande av invaliditetspension hade postats redan 5.11.1980 inverkade inte på saken.

HFD 2001/58

Pensionären A hade år 1992 flyttat från Sverige till Finland. Han hade år 1994 - 1996 fått från Sverige endast pensionsinkomster. Då dom som 10.5.2001 meddelats av Europadomstolen om tolkning av socialskyddsförordningen (ETY) nr 1408/71 i ärendet C-389/99 togs i beaktande, kunde A inte på grund av pension som fåtts från Sverige påföras de folkpensions- och sjukförsäkringspremier som stadgas i 3 § folkpensionslagen och 33 § sjukförsäkringslagen.

Europarådets förordning (ETY) nr 1408/71 om tillämpning av socialskyddssystem på avlönade arbetstagare, självständiga arbetstagare och deras familjemedlemmar, artikel 28a och artikel 33 punkt 2.

HFD 2003/27

Pensionären A bodde i Finland och var här allmänt skattskyldig . A fick år 1999 pensionsinkomst från Finland och från Sverige. Pensionsinkomsten såm hade fåtts från Sverige beskattades i enlighet med skatteavtalet i Sverige, men pensionsinkomsten som fåtts från Sverige kunde i Finland inkluderas i skattegrunden. Samtisigt skulle man från den finska skatten dra av den del av inkomstskatten, som fördelades på pensionsinkomsten som fåtts från Sverige

A kunde på basis av pensionsinkomst som betalts i Finland och i Sverige påföras sjukförsäkringspremie som avses i 33 § sjukförsäkringslagen, likväl inte mera än vad man från Finland, som var landet som ansvarade för förmånerna, betalade i pension per år. Skatteår 1999.

Inkomstskattelagen 9 § 1 mom. 1 punkten.

Avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet 18 artikel, 1 punkten och 25 artikel 3 d punkten

Lagen om undanröjande av internationell dubbelbeskattning 6 §

Sjukförsäkringslagen 1, 32 och 33 §.

Rådets förordning (EES) Nr 1408/71 om tillämpning av olika socialskyddssystem på an-

ställda arbetstagsare, självständiga yrkesutövare och deras medlemmar som rör sig inom gemenskapen 13 artikel, 2 f punkten, 27 artikel och 33 artikel 1 punkten.

HFD 2003/2002

A hade år 1991 flyttat från Sverige till Finland och fick år 1994 pensionsinkomst endast från Sverige. A yrkade på i sin ansökan som 7.2.2002 kommit till Högsta förvaltningsdomstolen att beskattningen för år 1994 skulle upphävas och sjukförsäkrings- och folkpensionsförsäkringspremierna som påförts honom skulle slopas, eftersom dessa inte skulle med stöd av EG -domstolens domslut av 10.5.2001 i ärendet C-389/99 (Rundgren) kunna påföras hom i Finland. Högsta förvaltningsdomstolen, med hänsyn till att beskattningspraxisen hade ändrats först efter EG -domstolens domslut och att A:s beskattning för år 1994 motsvarade dåvarande praxis, förkastade A:s ansökan om upphävande. Skatteår 1994.

Förvaltningsprocesslagen 63 §

EG -domstolens domslut C-389/99 (Rundgren)

Skatteförhöjning

HFD 1972/1075 II 516

Beskattningen hade verkställts i enlighet med 72 § 1 mom. 3 punkten beskattningslagen såsom beskattning enligt uppskattning och såsom skattepliktig inkomst uppskattats 7 200 mark samt bestämts, att skatten, som motsvarade hela den nämnda inkomsten, skulle höjas med 20 procent. Skatteförhöjningen avlyftes likväl för den del av skatten, som motsvarade den uppgivna skattepliktiga inkomsten om 2 689 mark.

HFD 1974/1944 II 575

På grund av 74 § beskattningslagen hade som outredd förmögenhetsökning till den skattskyldiges inkomst för skatteåret lagts ett belopp om 17 800 mark, vilket ansågs såsom hans för skatteåret eller tidigare år odeklarerade beskattningsbara inkomst. På den skatt, som skulle utgå på sagda till den skattskyldiges inkomst lagda belopp, skulle under sådana omständigheter enligt 77 § 1 mom. 3 punkten beskattningslagen fastställas skatteförhöjning.

HFD 1976/2383 II 542

Skatteförhöjning skulle påföras, då beskattningen enligt uppskattning hade verkställts med stöd av 72 § 1 mom. 3 punkten beskattningslagen såsom så kallad jämförande uppskattning. Skatteåret 1972.

HFD 1980/1103

Skatteförhöjning som hade förordnas i samband med efterbeskattning undanröjdes när arbetstagare inte hade uppgivit för beskattning en inkomstpost om 2 500 mark med anledning av att arbetsgivaren inte hade antecknat inkomstposten i hans skattebok, och giltig orsak till att inkomstposten inte hade uppgivits förelåg vid de förhållande som framgick av handlingarna. (Omr. 3-1).

HFD 1984/3582

En advokat, som under skatteåret 1979 verkat som delägare i öppet bolag som idkade advokatverksamhet och vars andel av sammanslutningens inkomst och förmögenhet var 50 % ansåg sig i denna egenskap vara yrkesutövare och lämnade därför sin deklaration först den 3 mars 1980. HFD fann, att delägare i öppet bolag borde ha lämnat sin deklaration senast den 31 januari i enlighet med 39 § 1 mom. 1 meningen beskattningslagen, varför skattenämnden hade rätt att för för sent inlämnad deklaration bestämma att skatten skall förhöjas.

HFD 1998/2754 ÅRSBOK

Den skattskyldige hade underlåtit att för beskattningen anmäla, att han hade ägt 100 stycken aktier i ett aktiebolag och att han hade fått dividendinkomst för dem under skatteåret. Då beskattningen verkställdes, tillade man till de beskattningsbara inkomsterna på basis av jämförelseuppgifterna den odeklarerade dividendinkomsten om 125 649 mark och samtidigt påfördes 12 000 mark i skatteförhöjning med stöd av 77 § 3 mom. beskattningslagen. Högsta förvaltningsdomstolen yttrade i sitt avgörande att hörandet av den skattskyldige för påförandet av skatteförhöjningen skulle ha varit motiverat. Den skattskyldige borde ha reserverats tillfälle att framlägga förklaring om orsakerna till att deklareringen av dividendinkomsterna hade för-

summats. Hans förklaringar kunde ha haft betydelse då man prövade, vilket moment i 77 § beskattningslagen skulle tillämpas och till vilket bekopp skatteförhöjningen enligt nämnda lagrummet påförs. Beskattningen hade till dessa delar verkställts i fel ordning. Ärendet returnerades till skatteverket för att behandlas på nytt för skatteförhöjningens del så, att den skattskyldige skulle reserveras möjlighet att bli hörd i ärendet. Skatteår 1994.

HFD 2005/2458 2005:61

Vid bedömningen av om A Abp hade gjort sig skyldig till uppsåtligt eller vårdslöst förfarande konstaterades att de poster med vilka A Abp:s skattepliktiga inkomst ökats i den ordinarie beskattningen var av olika karaktär. Förutsättningarna för påförande av skatteförhöjning och förhöjningens belopp skulle bedömas separat för varje inkomstpost med vilken den skattepliktiga inkomsten hade ökats. Ärendet återförvisades till förvaltningsdomstolen, som hade ändrat skatteverkets och rättelsenämndens beslut så, att förvaltningsdomstolen som första instans hade bestämt, att en ca 6 procents skatteförhöjning för varje skatteår skulle påföras på de belopp varmed A Abp:s inkomster för skatteåren 1998 - 2000 hade ökats i den ordinarie beskattningen. Lagen om beskattningsförfarande 32 §.

HFD 2005/2644

A Ab har 6.8.1999 ingått med B Ab ett avtal om försäljning av sin affärsverksamhet. Samtidigt har för lösa anläggningstillgångarnas vidkommande gjorts upp ett arrendekontrakt, enligt vilket anläggningstillgångarna övergår efter arrendetiden, senast 31.8.2005 till B Ab utan separat ersättning. Bolaget har i sin bokföring och i sin skattedeklaration behandlat det ovan nämnda kontraktet såsom ett arrendekontrakt. I samband med efterbeskattning har man ansett, att i kontraktet som avser lösa anläggningstillgångar har det varit frågan om försäljning på avbetalning, varvid köpesumman ska i sin helhet ha beaktats som intäkt under det skatteår då kontraktet har ingåtts och egendomen överlåtits till mottagaren. Till bolagets inkomst har i enlighet med detta lagts 2 755 532 mark. Bolaget har anmält, att bolaget inte har varit medvetet om att periodiseringen som det har tillämpat hade varit felaktig.

Det ansågs, att grunder till skatteförhöjning under rådande förhållanden i ärendet inte förelåg med stöd av 32 § 2 mom. lagen om beskattningsförfarande (477/1998), eftersom i bestämmelsen krävs att den skattskyldige har medvetet eller av grov vårdslöshet lämnat in en väsentligen oriktig skattedeklaration. Skatteår 1999. Lagen om beskattningsförfarande 32 § 1-3 mom.

Omröstning 3-2. Ledamöterna som var av avvikande mening ansåg, att förutsättningarna för tillämpning av 32 § 3 mom. lagen om beskattningsförfarande hade uppfyllts i ärendet, men att det i ärendet i fråga fanns sådana särskilda orsaker som avses i det nämnda lagrummet, av vilken anledning skatteförhöjning skulle fastställas till fem procent lägre belopp.

HFD 2006/85

I A:s skattedeklaration, som en jurist vid bankens egendomsförvaltningsenhet hade i egenskap av ombud utarbetat för A:s räkning, hade försäljning av värdepapper som avkastat en försäljningsvinst om 1 091 041 för A, inte deklarerats. Sedan skatteverket hade från värdepappersmäklaren fått uppgift om A:s försäljning av värdepapper, hade A förklarat att orsaken till att överlåtelsevinsten inte hade antecknats i skattedeklarationen hade varit ett fel i bankens nya system för hantering av värdepappersportfölj. I bankens kalkyl över vinster för överlåtelse av värdepapper och värdeandelar hade värdepappersaffären i fråga fallit bort i misstag. A:s beskattningsbara förvärvsinkomster var sammanlagt 117 842 mark och de beskattningsbara kapitalinkomsterna var sammanlagt 2 033 506 mark, dvs. den odeklarerade överlåtelsevinsten hade i och för sig utgjort en betydande del av hans totala inkomster under skatteåret. Då man likväl tog omständigheterna i ärendet i beaktande, kunde skatteförhöjning inte påföras A med stöd av 32 § 3 mom. lagen om beskattningsförfarande, utan skatteförhöjningen fastställdes med stöd av 32 § 2 mom. samma lag. Skatteår 2001. Lagen om beskattningsförfarande 32 §.

Skattetillägg

HFD 2002/2955 ÅRSBOK

Då den sista betalningsdagen 15.11. för moms som ska betalas för september inföll på en

lördag kunde mervärdesskatten med stöd av 147 § 4 mom. mervärdesskattelagen betalas därpå följande måndag, dvs. 17.11. bolaget betalade skatten först 24.11. och således för sent. Eftersom 17.11. skulle betraktas som skattens sista betalningsdag i enlighet med mervärdesskattelagen, skulle skattetillägget som fastställdes på den försenade skatten räknas för tiden 18.11 - 24.11. 147 § 1 och 4 mom. och 183 § 2 och 3 mom. mervärdesskattelagen, 3 § 1 mom. lagen om skattetillägg och förseningsränta.

Beaktande av förskott

HFD 1964/3462 II 707

Av arbetsgivare erlagt förskott, som denne i själva verket inte hade innehållit av den anställde, användes inte till avkortning av den anställde påförd skatt.

HFD 1979/4997

Enär familjebolag inte gett innehållningsbevis över en rat av provisionslön som erlagts åt delägande verkställande direktör och raten inte införts i hans skattebok, fördenskull och enär det i saken var ostridigt, att bolaget inte redovisat till staten ett mot innehållet svarande belopp, förkastades delägande verkställande direktörens yrkande på att detta belopp skulle avdras från det belopp av skatter och avgifter som debiterats honom vid uppbörden.

HFD 1985/6164 II 616

Ansökan som gällde återbäring av förskottsinnehållning vilken inte beaktats vid den slutliga beskattningen och som skulle göras till skatteuppbördsmyndigheten inom en särskild i 58 § lagen om förskottsuppbörd stadgad tid om 6 år prövades inte som förvaltningstvistemål i länsrätten. Skatteåret 1977.

HFD 1994/3132

Till A hade på basen av den ordinarie beskattningen betalats 1.231,55 mark i skatteåterbäring. A påfördes ytterligare 17,95 mark i skatteåterbäring på basen av prövningsnämndens beslut, i vilket A:s skattepåminnelse godkänts. Ovannämnt belopp skulle inte räknas ihop och då det nämnda beloppet på 17,95 mark var mindre än det minsta beloppet som skall återbäras och om vilket stadgas i 21 § skatteuppbördsförordningen, skulle skatteåterbäringen på 17,95 mark inte betalas till A. Skatteåret 1987.

Räntor

HFD 2010/1485

Skatteverket hade med anledning av högsta förvaltningsdomstolens utslag rättat debiteringar för A:s beskattningar för skatteår 1999, 2000 och 2002 och återbetalat till A skatter för dessa skatteår. Räntan på de återbetalda skatterna hade beräknats med stöd av 43 § och 77 § i lagen om beskattningsförfarande i enlighet med referensräntan som Finlands Bank hade fastställt minskad med två procentenheter. På A:s besvär högsta förvaltningsdomstolen ansåg, att räntan på de återbetalda skatterna skulle i enlighet med 11 § i förordningen om skatteuppbörd (903/1978) och i enlighet med stadgandet om ikraftträdelse av lagen (568/2004) som gällde 27 b § i lagen om skatteuppbörd (601/1978) beräknas en ligt nio procents årlig ränta till och med 31.8.2004. Från och med detta, dvs. från 1.9.2004 skulle räntan som betalas på skatten som återbärs bestämmas i enlighet med 27 § i nämnda förordning om skatteuppbörd och 22 § i lagen om skatteuppbörd (609/2005) som ersatte den 15.8.2005, vilket motsvarade räntan som för förskottsåterbäringen fastställdes i 43 § 2 mom. i lagen om förskottsuppbörd (545/2002).

Förvaltningsdomstolens beslut förkastades på besvär av Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt och skatterättelsenämndens beslut sattes i kraft. Högsta förvaltningsdomstolen framförde i sina motiveringar bland annat att man i 77 § i lagen om beskattningsförfarande hänvisade till begreppen återbäringsränta och ränta på kvarskatt, som hade definierats i 43 §. Stadgandena hade med detta innehåll ingått i den ursprungliga lagen om beskattningsförfarande (1558/1995). I regeringens proposition om lagen i fråga (RP 131/1995 rd) konstaterades bland annat att räntefaktorn i 11 § i förordningen skatteuppbörd, som var i kraft då propositionen gavs, inte skulle fogas till förordningen om inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Då konstruktionen av de förklarade föreskrifterna, motiveringar till föreskrifterna som framgår ur

regeringens proposition samt det att lagen om beskattningsförfarande är i egenskap av en speciallag om inkomstbeskattningen en primär lag jämförd med bestämmelserna i lagen om skatteuppbörd och i förordningen om skatteuppbörd, skulle räntan som även i samband med den ånyo verkställda inkomstbeskattningen skulle betalas på återbäringsbeloppet bestämmas enligt 43 § lagen om beskattningsförfarande redan då återbäringar betalades för tidsfristen i fråga. Skatteår 1999,2000 och 2002

Lag om beskattningsförfarande 43 § och 77 §.

Fastighetsskatt

HFD 1981/5394 II 524

Ett aktiebolag kunde inte från sin näringsinkomst dra av en gatuavgift tidigare än under det år för vilket kommunstyrelsen påförde och ebiterade bolaget denna avgift. Skatteåret 1982.

CSN 1994/137

Pensionerad jordbrukare A ägde en skogslägenhet. För en del av lägenhetsområdet hade fastställts en stadsplan. A hade från början av året 1993 övergått till beskattningen av försäljningsinkomsten av virke. A hade påförts år 1993 3 873 mk i fastighetsskatt för det stadsplanelagda området. Det ansågs, att den för lägenheten påförda fastighetsskatten anslöt sig till förvärvande av kapitalinkomst från skogsbruket, som erhålls från stadsplaneområdet. Den med anledning av detta påförda fastighetsskatten fick avdras vid beskattningen av försäljningsinkomsten av ett på stadsplaneområdet fällt träd för det år då fastighetsskatten hade betalats. Skatteåret 1993 och skatteåret 1994.

HFD 2000/2060

Ett kraftbolags kraftledning om 220 kilovolt omfattade stolparna, ledningarna, isolatorerna och övriga anordningar. Stolparna bestod av stolpfot, sparrar, och isolatorkedjor. Stolparna restes genom att man gjorde betonggrund både för stolpfötter och staglinor. Både stolparna och kraftledningarna kunde flyttas bort och användas som delar i en ny kraftledning. Det ansågs, att varken kraftledningen eller de till ledningen hörande enskilda stolparna var en sådan konstruktion som avses i 2 § 2 mom. fastighetsskattelagen. Skatteår 1997.

HFD 2001/1715

Fastighetsskatt behöver inte betalas för marken under en allmän vägs tilläggsområde. Skatteår 1994-1996.

HFD 2007/55 ÅRSBOK

Makarna A ägde en fastighet, som fanns på ett område som i stadsplan hade antecknats som kvartersområde för semesterbostäder. På fastigheten hade år 2002 uppförts i enlighet med bygglov en byggnad som var avsedd för att användas såsom fritidsbyggnad. Makarna använde likväl byggnaden såsom sin stadigvarande bostad sedan de 29.7.2002 hade sålt egnahemshuset som de tills det hade använt som sin stadigvarande bostad. Eftersom byggnaden hade sedan dess använts som stadigvarande bostad och den inte var i någon annan användning, skulle fastighetsskatten för skatteåret 2003 fastställas enligt skatteprocentsatsen för bostadsbyggnader som används för stadigvarande boende. Skatteår 2003. Fastighetsskattelag 12 § och 13 §.

HFD 2007/980

Biobränslekraftverket som ägdes av A Ab producerade för ett annat bolags behov i huvudsak processånga och i viss mån även elström som producerades som biprodukt av processången. Kraftverket producerade år 2004 processånga 317 GWh och elström 21 GWh. Då man beaktade det som hade framförts i förberedelsen av fastighetsskattelagen och ändringen av dess 14 § (1131/2005), högsta förvaltningsdomstolen förkastade skatteombudets besvär och ansåg, att biobränslekraftverket i fråga inte var ett sådant kraftverk som avses i 14 § 1 mom. i fastighetsskattelagen. Skatteår 2003 och 2004. Fastighetsskattelag 14 § 1 mom.

HFD 2009/612 HFD:2009:26

Ömsesidigt fastighetsaktiebolag A Ab ägde en parkeringshall på stadens hyrestomt. Besittning av bilplatserna baserade sig på aktier som ägdes av fyra aktiebolag i A Ab och av staden. Aktiebolag var bostads- och fastighetsaktiebolag, av

vilkas lägenheter de flesta användes för stadigvarande boende. Cirka 73 procent av bilplatserna användes av aktiebolagens delägare och cirka 27 procent såsom allmänna bilplatser av staden. Parkeringshallen betraktades nte som sådan bostadsbyggnad som avses i 12 § 1 mom. i fastighetsskattelagen, ej heller som sådan separat ekonomi- och garagebyggnad som avsess i 4 mom. i samma paragraf, utan som sådan byggnad, på vilken den allmänna fastighetsskatteprocenten skulle tillämpas. (Skatteår 2001 - 2004.

Fastighetsskattelagen 11 § och 12 § 1 och 4 mom.

HFD 2011/2043 HFD:2011:67

Bolaget hade med köpekontraktet som hade undertecknats 12.12.2006 köpt från staden en tomt för ett bolag som skulle grundas och för dess räkning. Enligt villkoren i köpekontraktet övergick tomtens besittningsrätt till bolaget på köpslutsdagen men äganderätten först efter det att staden hade genom sitt beslut godkänt köpekontraktet, beslutet hade vunnit laga kraft och bolaget betalt köpesumman till staden. Enligt bolagets anmälan hade äganderätten till tomten övergått till bolaget för det bolags räkning som skulle grundas sedan de ovan nämnda villkoren hade uppfyllts i februari 2007. Bolaget hade med de grunder som framgår ur högsta förvaltningsdomstolens utslag varit i ägarens ställning 1.1.2007 på sätt som avses i 5 § 1 mom. i fastighetsskattelagen. För bolaget skulle således fastställas fastighetsskatt för skatteåret 2007 oberoende av köpekontraktets villkor om uppskjutning av äganderätten. Skatteår 2007. Omröstning 3-2.

HFD 2010/1727

Enligt 12 a § 2 mom. 3 punkten i fastighetsskattelagen är förutsättningen för förhöjd skatteprocent för en obebyggd byggplats att det på byggplatsen inte finns någon bostadsbyggnad som används för boende.

Den skattskyldige hade på en byggplats på planlagt område som omfattades av tillämpningsområdet för stadgandet i fråga år 1953 uppförd bostadsbyggnad som personen använde såsom fritidsbostad. För den skattskyldige fastställdes förhöjd fastighetsskatt för byggplatsens vidkommande, eftersom man ansåg, att i stadgandet avsågs med bostadsbyggnad endast byggnad som används för stadigvarande boende.

Högsta förvaltningsdomstolen vidmakthöll skatterättelsenämndens och förvaltningsdomstolens beslut, i vilka förutsättningarna för förhöjd fastighetsskatt ansågs inte föreligga. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade såsom sina motiveringar bland annat att målsättningarna i markanvändningen eventuellt skulle uppfyllas om skatten skulle tas ut för byggplatsen för en fritidsbostad på planlagt område enligt den högre procentsatsen. I fastighetsskattelagens begreppsapparat hade man å andra sidan skiljt från varandra de i 12 och 13 § nämnda stadigvarande bostadsbyggnaderna och övriga bostadsbyggnader som används för annat än stadigvarande boende. Således betraktade man även en fritidsbostad som används för boende såsom bostadsbyggnad som används för stadigvarande boende enligt ordalydelsen och systematiken i skattelagen som skulle tillämpas. Därför skulle för den skattskyldige, på vars byggplats på planlagt område fanns en fritidsbostad, inte fastställas förhöjd fastighetsskatt för en obebyggd byggplats. Skatteår 2006.

Fastighetsskattelagen 11 §, 12 a § och 12 b §

Skatteansvar

HFD 2000/2784

Sammanslutningen kunde inte längre år 1998, dvs. efter efterbeskattningstidens utgång ställas till svars som delägare för skatteårets 1991 obetalda skatter och avgifter som påförts på basis av sammanslutningens inkomst. Omröstning 4-1.

1409

Lag
om inkomstskatteskalan för 2011

Utfärdad i Helsingfors den 30 december 2010

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

1 §

Vid beskattningen för 2011 fastställs den inkomstskatt för förvärvsinkomst som enligt inkomstskattelagen (1535/1992) ska betalas till staten i enlighet med en progressiv inkomstskatteskala enligt följande:

Beskattningsbar förvärvsinkomst, euro	Skatt vid nedre gränsen, euro	Skatt på den del av inkomsten som överskrider den nedre gränsen, %
15 600 — 23 200	8	6,5
23 200 — 37 800	502	17,5
37 800 — 68 200	3 057	21,5
68 200 —	9 593	30,0

2 §

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

1514
Lag

om inkomstskatteskalan för 2012

Utfärdad i Helsingfors den 29 december 2011

I enlighet med riksdagens beslut föreskrivs:

1 §

Vid beskattningen för 2012 bestäms den inkomstskatt för förvärvsinkomst som enligt inkomstskattelagen (1535/1992) ska betalas till staten i enlighet med en progressiv inkomstskatteskala enligt följande:

Beskattningsbar förvärvsinkomst, euro	Skatt vid nedre gränsen, euro	Skatt på den del av inkomsten som överskrider den nedre gränsen, %
16 100—23 900	8	6,5
23 900—39 100	515	17,5
39 100—70 300	3 175	21,5
70 300—	9 883	29,75

2 §

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2012.

1122

FÖRTECKNING

över kommunernas och församlingarnas inkomstskattesatser år 2011

Utfärdad i Helsingfors den 29 november 2010

Skatteförvaltningen har med stöd av 91 a § 3 mom. i lagen den 18 december 1995 om beskattningsförfarande (1558/1995), sådant det lyder i lagen 520/2010, utfärdat följande förteckning över de inkomstskattesatser för kommuner, evangelisk-lutherska kyrkans och ortodoxa kyrkosamfundets församlingar som fastställts för finansåret 2011.

Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats
AKAA	19,75	1,50	2,00
ALAJÄRVI	20,50	1,75	2,00
ALAVIESKA	21,00	1,80	2,00
ALAVUS	19,75	1,75	2,00
ASIKKALA	20,00	1,65	1,85
ASKOLA	19,00	1,75	1,60
AURA	20,25	1,50	1,75
BIRKALA	20,00	1,40	2,00
BJÖRNEBORG	18,75	1,40	2,00
BORGNÄS	19,50	1,75	1,60
BORGÅ	19,25	1,45	1,60
BRAHESTAD	20,00	1,50	2,00
BRÄNDÖ	17,00	2,00	1,75
BÖTOM	20,00	2,00	2,00
ECKERÖ	18,00	2,00	1,75
ENARE	19,00	1,65	2,00
ENONKOSKI	19,75	1,75	1,95
ENONTEKIS	20,50	1,65	2,00
ESBO	17,75	1,00	1,60
ETSERI	20,75	1,70	2,00
EURA	19,50	1,50	1,75
EURAÅMINNE	18,00	1,60	1,75
EVIJÄRVI	21,00	1,75	2,00
FINSTRÖM	19,50	1,95	1,75
FORSSA	19,50	1,40	1,75
FREDRIKSHAMN	20,00	1,50	1,75
FÖGLÖ	17,25	2,00	1,75
GETA	17,75	1,95	1,75
GRANKULLA	16,50	1,00	1,60
GUSTAVS	19,25	1,85	1,75
HAAPAJÄRVI	21,00	1,75	1,95
HAAPAVESI	20,75	1,80	1,95
HALSUA	20,50	1,90	2,00
HAMMARLAND	16,50	1,80	1,75
HANGÖ	20,75	1,45	1,60
HANKASALMI	20,00	1,85	2,00
HARJAVALTA	18,75	1,50	1,75
HARTOLA	20,50	1,75	2,00
HATTULA	19,25	1,25	1,75
HAUKIPUDAS	19,75	1,50	2,00
HAUSJÄRVI	20,00	1,60	1,85
HEINOLA	20,50	1,50	1,85
HEINÄVESI	20,50	1,75	1,95
HELSINGFORS	18,50	1,00	1,60
HIRVENSALMI	19,50	1,75	2,00
HOLLOLA	19,75	1,75	1,85
HONKAJOKI	20,25	1,75	2,00
HUITTINEN	19,75	1,50	1,75
HUMPPILA	20,50	1,60	1,75
HYRYNSALMI	20,25	1,75	1,50
HYVINGE	19,25	1,15	1,85
HÄMEENKOSKI	20,50	1,75	1,85
HÖGFORS	20,25	1,35	1,60
IDENSALMI	19,50	1,50	1,95
II	20,50	1,50	2,00
IITTI	18,50	1,65	1,85
IKALIS	19,75	1,70	2,00
ILMAJOKI	19,50	1,75	2,00
ILOMANTS	19,75	1,60	1,90
IMATRA	19,50	1,50	1,85
INGÅ	20,75	1,50	1,60
JAKOBSTAD	20,25	1,80	2,00
JALASJÄRVI	20,50	1,75	2,00
JANAKKALA	19,50	1,35	1,75
JOCKIS	20,50	1,50	1,75
JOENSUU	19,50	1,45	1,65
JOMALA	17,00	1,50	1,75
JOROIS	19,25	1,60	1,95
JOUTSA	19,50	1,75	2,00
JUANKOSKI	21,00	1,50	2,00
JUUKA	19,75	1,50	1,85
JUUPAJOKI	19,00	1,65	2,00
JUVA	19,75	1,50	2,00
JYVÄSKYLÄ	19,00	1,35	1,95
JÄMIJÄRVI	19,75	1,75	2,00
JÄMSÄ	21,00	1,50	2,00
KAAVI	20,00	1,50	2,00
KAJANA	20,00	1,50	1,50
KALAJOKI	19,00	1,60	2,00
KANGASALA	20,00	1,35	2,00
KANGASNIEMI	19,50	1,55	2,00
KANKAANPÄÄ	20,00	1,50	2,00
KANNONKOSKI	19,50	1,50	1,95
KANNUS	19,50	1,55	2,00
KARISLOJO	19,75	1,95	1,60
KARLEBY	19,75	1,50	2,00
KARLÖ	19,25	1,65	2,00
KARSTULA	18,50	1,75	1,95
KARVIA	19,00	1,75	2,00
KASKÖ	20,00	1,85	2,00
KAUHAJOKI	21,00	1,75	2,00
KAUHAVA	19,75	1,75	2,00
KAUSTBY	20,50	1,50	2,00

Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats	Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats
KEITELE	18,50	1,75	2,00	LESTIJÄRVI	20,00	1,75	2,00
KEMI	20,75	1,25	2,00	LIEKSA	19,50	1,50	1,90
KEMIJÄRVI	20,00	1,65	2,00	LILLKYRO	21,00	1,50	2,00
KEMINMAA	20,50	1,25	2,00	LIMINGO	19,50	1,75	2,00
KEMPELE	19,50	1,45	2,00	LIPERI	20,00	1,60	1,75
KERIMÄKI	21,00	1,75	1,95	LOIMAA	20,50	1,40	1,75
KERVO	18,75	1,25	1,60	LOJO	19,50	1,20	1,60
KESÄLAHTI	21,00	1,65	1,65	LOPPI	20,00	1,55	1,75
KEURUU	19,75	1,40	1,95	LOVISA	19,75	1,60	1,75
KIHNIÖ	19,75	1,85	2,00	LUHANKA	19,00	1,75	2,00
KIIKOINEN	19,00	1,90	2,00	LUMIJOKI	20,50	1,75	2,00
KIIMINKI	20,00	1,50	2,00	LUMPARLAND	18,50	1,70	1,75
KIMITOÖN	19,75	1,75	1,75	LUNDO	18,50	1,20	1,75
KINNULA	19,50	1,60	1,95	LUUMÄKI	18,00	1,50	1,75
KITEE	21,25	1,50	1,65	LUVIA	19,00	1,75	2,00
KITTILÄ	19,00	1,50	2,00	MAANINKA	19,50	1,70	2,00
KIURUVESI	19,75	1,50	1,95	MALAX	19,75	1,90	2,00
KIVIJÄRVI	19,50	1,50	1,95	MARIEHAMN	16,50	1,45	1,75
KJULO	20,00	1,50	1,75	MARTTILA	19,25	1,75	1,75
KOLARI	20,00	1,50	2,00	MASKU	17,50	1,50	1,75
KONNEVESI	19,50	2,00	2,00	MERIJÄRVI	20,00	1,75	2,00
KONTIOLAHTI	19,25	1,50	1,65	MIEHIKKÄLÄ	19,50	1,50	1,75
KORSHOLM	19,75	1,85	2,00	MUHOS	20,00	1,50	2,00
KORSNÄS	19,75	1,85	2,00	MULTIA	19,75	1,75	1,95
KOSKI (ÅL)	19,00	1,70	1,75	MUONIO	20,50	1,65	2,00
KOTKA	19,50	1,50	1,75	MUURAME	19,50	1,50	1,95
KOUVOLA	20,00	1,50	1,75	MYNÄMÄKI	19,00	1,75	1,75
KRISTINESTAD	20,00	2,00	2,00	MÄNTSÄLÄ	19,75	1,25	1,85
KRONOBY	19,50	2,00	2,00	MÄNTTÄ-VILPPULA	20,50	1,50	2,00
KUHMO	20,25	1,75	1,50	MÄNTYHARJU	19,00	1,50	2,00
KUHMOINEN	19,75	1,50	2,00	MÖRSKOM	20,00	1,70	1,75
KUMLINGE	18,50	2,00	1,75	NAKKILA	19,75	1,60	2,00
KUMO	19,75	1,75	1,75	NASTOLA	20,50	1,45	1,85
KUOPIO	19,50	1,50	2,00	NILSIÄ	20,00	1,65	2,00
KUORTANE	19,50	1,75	2,00	NIVALA	20,50	1,75	1,95
KURIKKA	18,00	1,75	2,00	NOKIA	19,75	1,50	2,00
KUUSAMO	19,50	1,50	2,00	NOUSIS	19,50	1,55	1,75
KYRKSLÄTT	19,00	1,25	1,60	NUMMI-PUSULA	20,50	1,75	1,60
KYYJÄRVI	19,00	1,75	1,95	NURMES	20,00	1,65	1,85
KÄRKÖLÄ	20,25	1,80	1,85	NURMIJÄRVI	19,00	1,50	1,60
KÄRSÄMÄKI	20,75	1,75	1,95	NYKARLEBY	19,75	1,90	2,00
KÖKAR	18,50	2,00	1,75	NYSLOTT	20,50	1,50	1,95
LAHTIS	19,50	1,50	1,85	NYSTAD	20,25	1,50	1,75
LAIHELA	19,50	1,50	2,00	NÅDENDAL	17,25	1,25	1,75
LAITILA	19,75	1,60	1,75	NÄRPES	20,00	1,50	2,00
LAPINLAHTI	18,50	1,50	1,95	ORIMATTILA	19,75	1,70	1,85
LAPPAJÄRVI	20,00	1,75	2,00	ORIPÄÄ	19,00	1,75	1,75
LAPPO	19,50	1,75	2,00	ORIVESI	20,00	1,65	2,00
LAPPTRÄSK	19,00	1,85	1,75	OULAINEN	21,00	1,75	2,00
LARSMO	18,50	1,90	2,00	OULUNSALO	20,50	1,45	2,00
LAUKAA	20,00	1,65	1,95	OUTOKUMPU	20,50	1,50	1,75
LAVIA	21,00	1,90	2,00	PADASJOKI	19,75	1,80	1,85
LEMI	19,50	1,75	1,85	PALTAMO	20,50	1,75	1,50
LEMLAND	16,50	1,70	1,75	PARIKKALA	18,50	1,75	1,85
LEMPÄÄLÄ	20,00	1,45	2,00	PARKANO	20,50	1,60	2,00
LEPPÄVIRTA	19,00	1,50	1,95	PEDERSÖRE	19,50	1,80	2,00

Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats	Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats
PELKOSENNIEMI	20,50	1,60	2,00	SAARIJÄRVI	20,00	1,50	1,95
PELLO	20,25	1,60	2,00	SAGU	19,50	1,70	1,75
PEMAR	19,50	1,30	1,75	SALLA	19,50	1,65	2,00
PERHO	20,00	1,75	2,00	SALO	18,75	1,20	1,75
PERTUNMAA	20,00	1,75	2,00	SALTVIK	16,25	1,75	1,75
PETÄJÄVESI	20,00	1,90	1,95	SASTAMALA	20,00	1,65	2,00
PIEKSÄMÄKI	19,75	1,50	2,00	SASTMOLA	19,50	1,75	2,00
PIELAVESI	19,75	1,50	2,00	SAVITAIPALE	20,00	1,75	1,85
PIHTIPUDAS	19,50	1,65	1,95	SAVUKOSKI	20,25	1,60	2,00
POLVIJÄRVI	19,00	1,65	1,75	SEINÄJOKI	19,25	1,65	2,00
POSIO	20,50	1,65	2,00	SIBBO	19,25	1,35	1,60
PUDASJÄRVI	20,50	1,50	2,00	SIEVI	21,00	1,60	1,95
PUKKILA	19,50	1,70	1,60	SIIKAINEN	20,00	1,75	2,00
PUNKAHARJU	20,25	1,75	1,95	SIIKAJOKI	20,00	1,85	2,00
PUNKALAIDUN	19,50	1,50	1,75	SIIKALATVA	21,00	1,75	2,00
PUOLANKA	20,00	1,65	1,50	SIILINJÄRVI	19,50	1,25	2,00
PUUMALA	21,00	1,75	1,95	SIMO	20,75	1,50	2,00
PYHÄJOKI	19,75	1,75	2,00	SJUNDEÅ	21,00	1,50	1,60
PYHÄJÄRVI	19,75	1,75	1,95	SODANKYLÄ	19,50	1,40	2,00
PYHÄNTÄ	19,75	1,75	1,95	SOINI	20,75	1,75	2,00
PYHÄRANTA	19,50	1,75	1,75	SOMERO	18,50	1,65	1,75
PYTTIS	19,75	1,60	1,75	SONKAJÄRVI	19,75	1,50	1,95
PÅMARK	19,75	1,90	2,00	SOTKAMO	19,75	1,65	1,50
PÄLKÄNE	20,00	1,70	2,00	SOTTUNGA	18,00	2,00	1,75
PÖYTYÄ	19,50	1,75	1,75	ST KARINS	18,50	1,00	1,75
RANTASALMI	19,50	1,75	1,95	ST MICHEL	19,50	1,40	2,00
RANUA	19,25	1,50	2,00	STORKYRO	20,25	1,75	2,00
RASEBORG	21,00	1,45	1,60	STORÅ	20,50	1,75	2,00
RAUMO	18,00	1,25	1,75	SULKAVA	20,50	1,75	1,95
RAUTALAMPI	20,50	1,75	2,00	SUND	18,50	2,00	1,75
RAUTAVAARA	20,00	1,75	1,85	SUOMENNIEMI	19,50	1,75	2,00
RAUTJÄRVI	19,00	1,75	1,85	SUOMUSSALMI	19,50	1,50	1,50
REISJÄRVI	21,00	1,75	1,95	SUONENJOKI	19,50	1,50	2,00
RESO	17,50	1,15	1,75	SYSMÄ	19,00	1,75	2,00
RIIHIMÄKI	19,75	1,15	1,85	SÄKYLÄ	20,00	1,50	1,75
RISTIINA	20,00	1,50	2,00	TAIPALSAARI	19,75	1,50	1,85
RISTIJÄRVI	19,75	2,00	1,50	TAIVALKOSKI	19,75	1,65	2,00
ROVANIEMI	20,00	1,25	2,00	TAMMELA	18,50	1,60	1,75
RUOKOLAHTI	18,50	1,50	1,85	TAMMERFORS	19,00	1,25	2,00
RUOVESI	20,50	1,80	2,00	TARVASJOKI	21,00	1,75	1,75
RUSKO	18,25	1,45	1,75	TAVASTEHUS	19,00	1,15	1,75
RÄÄKKYLÄ	21,00	1,75	1,65				

Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats	Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats
TAVASTKYRO	20,00	1,50	2,00	VASA	19,50	1,25	2,00
TERVO	19,75	1,75	2,00	VEHMAA	20,50	1,65	1,75
TERVOLA	19,50	1,75	2,00	VESANTO	20,00	1,75	2,00
TOHMAJÄRVI	21,50	1,70	1,65	VESILAHTI	20,50	1,75	2,00
TOHOLAMPI	20,00	1,75	2,00	VETIL	20,75	1,75	2,00
TOIVAKKA	20,50	1,85	1,95	VICHTIS	19,50	1,25	1,60
TORNEÅ	20,00	1,50	2,00	VIEREMÄ	19,75	1,65	1,95
TRÄSKÄNDA	19,00	1,25	1,60	VIHANTI	21,50	1,85	2,00
TUSBY	18,25	1,35	1,60	VIITASAARI	19,50	1,40	1,95
TUUSNIEMI	19,75	1,50	2,00	VILLMANSTRAND	19,50	1,35	1,85
TYRNÄVÄ	20,50	1,75	2,00	VIMPELI	19,75	1,75	2,00
TÖVSALA	20,00	1,75	1,75	VIRDOIS	19,75	1,70	2,00
TÖYSÄ	20,25	1,75	2,00	VIROLAHTI	20,00	1,50	1,75
ULEÅBORG	19,00	1,25	2,00	VÅRDÖ	17,50	2,00	1,75
ULVSBY	19,50	1,50	2,00	VÄSTÅBOLAND	19,25	1,40	1,75
URJALA	21,00	1,75	1,75	VÖRÅ	19,00	1,85	2,00
UTAJÄRVI	19,50	1,95	2,00	YLI-II	20,00	1,25	2,00
UTSJOKI	20,75	1,65	2,00	YLIVIESKA	21,00	1,75	1,95
UURAINEN	19,50	1,85	1,95	YLÖJÄRVI	19,75	1,70	2,00
VAALA	21,00	1,70	1,50	YPÄJÄ	19,50	1,70	1,75
VALKEAKOSKI	18,75	1,50	2,00	ÅBO	18,75	1,00	1,75
VALTIMO	18,25	1,75	1,85	ÄÄNEKOSKI	20,50	1,55	1,95
VANDA	19,00	1,00	1,60	ÖSTERMARK	20,50	1,50	2,00
VARKAUS	20,00	1,35	1,95	ÖVERTORNEÅ	19,25	1,50	2,00

Inkomstskattesatsen för Tyska evangelisk-lutherska församlingen i Finland är 1,00.

Inkomstskattesatsen för Rikssvenska Olaus Petri- församlingen i Finland är 1,00.

Den i 15 § i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978) avsedda genomsnittliga kommunala inkomstskattesatsen är 19,25.

1203

över kommunernas och församlingarnas inkomstskattesatser år 2012

Utfärdad i Helsingfors den 30 november 2011

Skatteförvaltningen har med stöd av 91 a § 3 mom. i lagen den 18 december 1995 om beskattningsförfarande (1558/1995), sådant det lyder i lagen 520/2010, utfärdat följande förteckning över de inkomstskattesatser för kommuner, evangelisk-lutherska kyrkans och ortodoxa kyrkosamfundets församlingar som fastställts för finansåret 2012.

Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats
AKAA	19,75	1,70	2,00
ALAJÄRVI	20,50	1,75	2,00
ALAVIESKA	21,50	1,80	2,00
ALAVUS	19,75	1,75	2,00
ASIKKALA	20,00	1,65	1,90
ASKOLA	20,00	1,75	1,60
AURA	20,25	1,50	1,75
BIRKALA	20,00	1,40	2,00
BJÖRNEBORG	19,25	1,40	2,00
BORGNÄS	19,50	1,75	1,60
BORGÅ	19,25	1,45	1,60
BRAHESTAD	20,00	1,60	2,00
BRÄNDÖ	17,00	2,00	1,75
BÖTOM	20,50	2,00	2,00
ECKERÖ	18,00	2,00	1,75
ENARE	19,00	1,75	2,00
ENONKOSKI	19,75	1,85	1,95
ENONTEKIS	20,75	1,65	2,00
ESBO	17,75	1,00	1,60
ETSERI	20,75	1,70	2,00
EURA	20,50	1,50	1,75
EURAÅMINNE	18,00	1,60	1,75
EVIJÄRVI	21,00	1,75	2,00
FINSTRÖM	19,50	1,95	1,75
FORSSA	19,50	1,40	2,15
FREDRIKSHAMN	20,50	1,50	1,75
FÖGLÖ	17,25	2,00	1,75
GETA	17,50	1,95	1,75
GRANKULLA	16,50	1,00	1,60
GUSTAVS	19,25	1,85	1,75
HAAPAJÄRVI	21,00	1,75	1,95
HAAPAVESI	20,75	1,80	1,95
HALSUA	21,00	1,90	2,00
HAMMARLAND	16,50	1,80	1,75
HANGÖ	20,75	1,45	1,60
HANKASALMI	20,50	1,85	2,00
HARJAVALTA	18,75	1,50	1,75
HARTOLA	20,50	1,75	2,00
HATTULA	19,25	1,25	2,15
HAUKIPUDAS	19,75	1,50	2,00
HAUSJÄRVI	20,00	1,75	1,90
HEINOLA	20,50	1,50	1,90
HEINÄVESI	20,50	1,75	1,95
HELSINGFORS	18,50	1,00	1,60
HIRVENSALMI	19,50	1,75	2,00
HOLLOLA	19,75	1,75	1,90
HONKAJOKI	20,75	1,75	2,00
HUITTINEN	19,75	1,50	1,75
HUMPPILA	21,00	1,90	2,15
HYRYNSALMI	20,25	1,75	1,65
HYVINGE	19,25	1,15	1,90
HÄMEENKOSKI	21,50	1,75	1,90
HÖGFORS	20,25	1,50	1,60
IDENSALMI	19,75	1,50	1,95
II	20,50	1,50	2,00
IITTI	19,00	1,65	1,90
IKALIS	20,25	1,70	2,00
ILMAJOKI	19,75	1,75	2,00
ILOMANTS	20,25	1,60	1,90
IMATRA	19,50	1,50	1,85
INGÅ	20,75	1,50	1,60
JAKOBSTAD	20,25	1,80	2,00
JALASJÄRVI	20,50	1,75	2,00
JANAKKALA	19,75	1,35	2,15
JOCKIS	20,50	1,50	2,15
JOENSUU	19,50	1,45	1,65
JOMALA	17,00	1,50	1,75
JOROIS	19,50	1,60	1,95
JOUTSA	19,50	1,75	2,00
JUANKOSKI	21,50	1,50	2,00
JUUKA	20,25	1,50	1,85
JUUPAJOKI	19,00	1,65	2,00
JUVA	19,75	1,50	2,00
JYVÄSKYLÄ	19,50	1,45	1,95
JÄMIJÄRVI	20,50	1,75	2,00
JÄMSÄ	21,00	1,50	2,00
KAAVI	20,25	1,50	2,00
KAJANA	20,00	1,65	1,65
KALAJOKI	19,50	1,60	2,00
KANGASALA	20,00	1,35	2,00
KANGASNIEMI	19,50	1,55	2,00
KANKAANPÄÄ	20,50	1,70	2,00
KANNONKOSKI	19,50	1,75	1,95
KANNUS	19,50	1,55	2,00
KARISLOJO	19,75	1,95	1,60
KARLEBY	19,75	1,70	2,00
KARLÖ	19,25	1,65	2,00
KARSTULA	18,50	1,75	1,95
KARVIA	19,75	1,75	2,00
KASKÖ	20,00	1,85	2,00
KAUHAJOKI	21,00	1,75	2,00

Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats	Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats
KAUHAVA	20,25	1,75	2,00	LEMPÄÄLÄ	20,00	1,45	2,00
KAUSTBY	20,50	1,70	2,00	LEPPÄVIRTA	19,00	1,50	1,95
KEITELE	19,50	1,75	2,00	LESTIJÄRVI	20,00	1,75	2,00
KEMI	20,75	1,40	2,00	LIEKSA	20,00	1,50	2,00
KEMIJÄRVI	20,00	1,75	2,00	LILLKYRO	21,00	1,50	2,00
KEMINMAA	20,50	1,25	2,00	LIMINGO	19,50	1,75	2,00
KEMPELE	19,50	1,45	2,00	LIPERI	20,00	1,60	1,75
KERIMÄKI	21,00	1,75	1,95	LOIMAA	20,50	1,60	1,75
KERVO	18,75	1,25	1,60	LOJO	19,50	1,20	1,60
KESÄLAHTI	21,50	1,75	1,65	LOPPI	20,00	1,70	2,15
KEURUU	19,75	1,55	1,95	LOVISA	19,75	1,65	1,75
KIHNIÖ	20,50	1,85	2,00	LUHANKA	19,00	1,75	2,00
KIIKOINEN	20,00	1,90	2,00	LUMIJOKI	20,50	1,95	2,00
KIIMINKI	20,00	1,50	2,00	LUMPARLAND	18,50	1,70	1,75
KIMITOÖN	19,75	1,90	1,75	LUNDO	18,50	1,20	1,75
KINNULA	20,00	1,75	1,95	LUUMÄKI	18,00	1,50	1,75
KITEE	21,75	1,65	1,65	LUVIA	19,75	1,75	2,00
KITTILÄ	19,00	1,50	2,00	MAANINKA	20,50	1,70	2,00
KIURUVESI	19,75	1,50	1,95	MALAX	20,25	1,90	2,00
KIVIJÄRVI	20,00	1,75	1,95	MARIEHAMN	16,50	1,45	1,75
KJULO	20,00	1,50	1,75	MARTTILA	19,25	1,85	1,75
KOLARI	20,00	1,50	2,00	MASKU	18,50	1,50	1,75
KONNEVESI	20,00	1,90	2,00	MERIJÄRVI	20,50	1,75	2,00
KONTIOLAHTI	19,25	1,50	1,65	MIEHIKKÄLÄ	19,50	1,50	1,75
KORSHOLM	19,75	1,85	2,00	MUHOS	20,00	1,50	2,00
KORSNÄS	19,75	1,85	2,00	MULTIA	21,00	1,75	1,95
KOSKI (ÅL)	19,00	1,85	1,75	MUONIO	20,50	1,65	2,00
KOTKA	19,50	1,50	1,75	MUURAME	19,50	1,50	1,95
KOUVOLA	20,00	1,60	1,75	MYNÄMÄKI	19,00	1,75	1,75
KRISTINESTAD	20,00	2,00	2,00	MÄNTSÄLÄ	19,75	1,25	1,90
KRONOBY	19,50	2,00	2,00	MÄNTTÄ-VILPPULA	21,00	1,65	2,00
KUHMO	20,25	1,75	1,65	MÄNTYHARJU	19,75	1,50	2,00
KUHMOINEN	19,75	1,50	2,00	MÖRSKOM	20,00	1,70	1,75
KUMLINGE	18,50	2,00	1,75	NAKKILA	19,75	1,60	2,00
KUMO	19,75	1,75	1,75	NASTOLA	20,50	1,45	1,90
KUOPIO	19,50	1,50	2,00	NILSIÄ	20,50	1,65	2,00
KUORTANE	20,00	1,75	2,00	NIVALA	21,00	1,75	1,95
KURIKKA	18,00	1,75	2,00	NOKIA	19,75	1,50	2,00
KUUSAMO	19,50	1,50	2,00	NOUSIS	20,00	1,55	1,75
KYRKSLÄTT	19,00	1,25	1,60	NUMMI-PUSULA	20,50	1,75	1,60
KYYJÄRVI	19,50	1,75	1,95	NURMES	20,00	1,65	1,85
KÄRKÖLÄ	20,75	1,80	1,90	NURMIJÄRVI	19,00	1,50	1,60
KÄRSÄMÄKI	20,75	1,80	1,95	NYKARLEBY	19,75	1,90	2,00
KÖKAR	19,50	2,00	1,75	NYSLOTT	20,50	1,50	1,95
LAHTIS	19,50	1,50	1,90	NYSTAD	20,25	1,50	1,75
LAIHELA	19,75	1,50	2,00	NÅDENDAL	17,75	1,25	1,75
LAITILA	20,25	1,60	1,75	NÄRPES	20,00	1,50	2,00
LAPINLAHTI	18,50	1,50	1,95	ORIMATTILA	19,75	1,70	1,90
LAPPAJÄRVI	21,00	1,75	2,00	ORIPÄÄ	19,00	1,75	1,75
LAPPO	20,00	1,75	2,00	ORIVESI	20,00	1,65	2,00
LAPPTRÄSK	20,50	1,85	1,75	OULAINEN	21,00	1,75	2,00
LARSMO	19,50	1,90	2,00	OULUNSALO	20,50	1,45	2,00
LAUKAA	20,25	1,65	1,95	OUTOKUMPU	21,25	1,50	1,75
LAVIA	21,00	1,90	2,00	PADASJOKI	19,75	1,80	1,90
LEMI	19,50	1,75	1,85	PALTAMO	20,50	1,75	1,65
LEMLAND	16,25	1,70	1,75	PARGAS	19,25	1,50	1,75

Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats	Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats
PARIKKALA	18,50	1,75	1,85	SIEVI	21,25	1,60	1,95
PARKANO	20,50	1,60	2,00	SIIKAINEN	20,00	1,75	2,00
PEDERSÖRE	19,50	1,80	2,00	SIIKAJOKI	21,00	1,85	2,00
PELKOSENNIEMI	19,75	1,70	2,00	SIIKALATVA	21,75	1,75	2,00
PELLO	20,25	1,60	2,00	SIILINJÄRVI	20,25	1,25	2,00
PEMAR	19,75	1,30	1,75	SIMO	20,75	1,50	2,00
PERHO	20,50	1,90	2,00	SJUNDEÅ	21,00	1,50	1,60
PERTUNMAA	20,00	1,75	2,00	SODANKYLÄ	19,50	1,40	2,00
PETÄJÄVESI	20,50	1,90	1,95	SOINI	21,00	1,75	2,00
PIEKSÄMÄKI	19,75	1,50	2,00	SOMERO	18,50	1,65	2,15
PIELAVESI	19,75	1,50	2,00	SONKAJÄRVI	19,75	1,50	1,95
PIHTIPUDAS	20,00	1,85	1,95	SOTKAMO	19,75	1,65	1,65
POLVIJÄRVI	19,00	1,65	1,75	SOTTUNGA	18,00	2,00	1,75
POSIO	20,50	1,65	2,00	ST KARINS	18,50	1,00	1,75
PUDASJÄRVI	20,50	1,50	2,00	ST MICHEL	19,50	1,50	2,00
PUKKILA	19,50	1,70	1,60	STORKYRO	20,50	1,75	2,00
PUNKAHARJU	20,75	1,75	1,95	STORÅ	21,00	1,75	2,00
PUNKALAIDUN	19,75	1,50	1,75	SULKAVA	20,50	1,75	1,95
PUOLANKA	20,00	1,65	1,65	SUND	19,00	2,00	1,75
PUUMALA	21,00	1,75	1,95	SUOMENNIEMI	19,50	1,75	2,00
PYHÄJOKI	19,75	1,75	2,00	SUOMUSSALMI	19,50	1,50	1,65
PYHÄJÄRVI	19,75	1,75	1,95	SUONENJOKI	20,00	1,50	2,00
PYHÄNTÄ	19,75	1,75	1,95	SYSMÄ	19,00	1,75	2,00
PYHÄRANTA	19,50	1,75	1,75	SÄKYLÄ	20,00	1,50	1,75
PYTTIS	19,75	1,60	1,75	TAIPALSAARI	19,75	1,50	1,85
PÅMARK	19,75	1,90	2,00	TAIVALKOSKI	19,75	1,65	2,00
PÄLKÄNE	20,00	1,70	2,00	TAMMELA	18,50	1,60	2,15
PÖYTYÄ	20,00	1,75	1,75	TAMMERFORS	19,00	1,25	2,00
RANTASALMI	20,00	1,75	1,95	TARVASJOKI	21,00	1,75	1,75
RANUA	19,25	1,50	2,00	TAVASTEHUS	19,50	1,15	2,15
RASEBORG	21,00	1,45	1,60	TAVASTKYRO	20,00	1,50	2,00
RAUMO	18,00	1,25	1,75	TERVO	19,75	1,75	2,00
RAUTALAMPI	20,50	1,75	2,00	TERVOLA	19,50	1,75	2,00
RAUTAVAARA	20,00	1,75	1,85	TOHMAJÄRVI	21,50	1,70	1,65
RAUTJÄRVI	19,00	1,75	1,85	TOHOLAMPI	20,50	1,75	2,00
REISJÄRVI	21,00	1,75	1,95	TOIVAKKA	20,50	1,90	1,95
RESO	18,00	1,15	1,75	TORNEÅ	20,00	1,50	2,00
RIIHIMÄKI	19,75	1,15	1,90	TRÄSKÄNDA	19,00	1,25	1,60
RISTIINA	20,00	1,50	2,00	TUSBY	18,25	1,35	1,60
RISTIJÄRVI	19,75	2,00	1,65	TUUSNIEMI	19,75	1,50	2,00
ROVANIEMI	20,00	1,25	2,00	TYRNÄVÄ	20,50	1,75	2,00
RUOKOLAHTI	18,50	1,50	1,85	TÖVSALA	20,00	1,75	1,75
RUOVESI	20,50	1,80	2,00	TÖYSÄ	20,25	1,75	2,00
RUSKO	18,25	1,45	1,75	ULEÅBORG	19,00	1,25	2,00
RÄÄKKYLÄ	21,00	1,75	1,65	ULVSBY	19,75	1,60	2,00
SAARIJÄRVI	20,00	1,75	1,95	URJALA	21,00	1,75	2,15
SAGU	19,50	1,70	1,75	UTAJÄRVI	19,50	1,95	2,00
SALLA	19,50	1,65	2,00	UTSJOKI	20,75	1,65	2,00
SALO	19,50	1,20	1,75	UURAINEN	19,50	1,85	1,95
SALTVIK	16,25	1,75	1,75	VAALA	21,00	1,70	1,65
SASTAMALA	20,00	1,65	2,00	VALKEAKOSKI	18,75	1,50	2,00
SASTMOLA	19,50	1,75	2,00	VALTIMO	18,75	1,75	1,85
SAVITAIPALE	20,00	1,75	1,85	VANDA	19,00	1,00	1,60
SAVUKOSKI	20,25	1,70	2,00	VARKAUS	20,00	1,45	1,95
SEINÄJOKI	19,75	1,65	2,00	VASA	19,50	1,25	2,00
SIBBO	19,25	1,35	1,60	VEHMAA	20,50	1,65	1,75

Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats	Kommun	Kommunens inkomst-skattesats	Ev.luth. församl. inkomst-skattesats	Ortdox. församl. inkomst-skattesats
VESANTO	20,00	1,75	2,00	VÅRDÖ	18,00	2,00	1,75
VESILAHTI	20,50	1,75	2,00	VÖRÅ	19,00	1,85	2,00
VETIL	21,00	1,75	2,00	YLI-II	20,00	1,25	2,00
VICHTIS	19,50	1,25	1,60	YLIVIESKA	21,00	1,75	1,95
VIEREMÄ	19,75	1,65	1,95	YLÖJÄRVI	19,75	1,70	2,00
VIHANTI	21,50	1,85	2,00	YPÄJÄ	20,25	1,70	2,15
VIITASAARI	20,00	1,60	1,95	ÅBO	18,75	1,00	1,75
VILLMANSTRAND	19,50	1,35	1,85	ÄÄNEKOSKI	21,00	1,55	1,95
VIMPELI	20,50	1,75	2,00	ÖSTERMARK	20,50	1,50	2,00
VIRDOIS	19,75	1,70	2,00	ÖVERTORNEÅ	19,25	1,50	2,00
VIROLAHTI	20,00	1,50	1,75				

Inkomstskattesatsen för Tyska evangelisk-lutherska församlingen i Finland är 1,00.

Inkomstskattesatsen för Rikssvenska Olaus Petri- församlingen i Finland är 1,00.

Den i 15 § i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst (627/1978) avsedda genomsnittliga kommunala inkomstskattesatsen är 19,25.

20. BESKATTNINGEN PÅ ÅLAND

ALLMÄNT OM SJÄLVSTYRELSEN

Landskapet Åland tillkommer självstyrelse i enlighet med självstyrelselagen för Åland. Den nu gällande självstyrelselagen (FFS 1144/91, ÅFS 71/91) är den tredje i ordningen och den trädde i kraft 1.1.1993. I lagen stadgas bl. a. om åländsk hembygdsrätt, fördelningen av lagstiftningsbehörigheten mellan riket och landskapet, lagstiftningskontrollen, förvaltningsbehörigheten, språk- och kulturärenden samt om landskapets ekonomi.

Självstyrelselagen för Åland kan inte ändras, förklaras eller upphävas annat än genom överensstämmande beslut av riksdagen och lagtinget, inte heller kan avvikelse från den göras på något annat sätt. Besluten skall i riksdagen fattas i den ordning som gäller ändring, eller upphävande av grundlag och i lagtinget med en majoritet om minst två tredjedelar av de avgivna rösterna.

Lagtinget

Lagtinget är det åländska parlamentet i fråga om självstyrelsen. Lagtingets 30 ledamöter väljs genom hemliga och proportionella val vart fjärde år. Rösträtten tillkommer personer med åländsk hembygdsrätt. Lagtinget utser Ålands landskapsstyrelses ledamöter (motsvarar Ålands regering i fråga om självstyrelsen) i enlighet med parlamentarismens principer. Landskapets allmänna styrelse och förvaltning ankommer på Ålands landskapsstyrelse och de myndigheter som lyder under den. Lagtingets huvudsakliga uppgift är att stifta lagar för Åland och att anta landskapets budget. Lagtinget kan genom bemyndigande i lag överlåta åt landskapsstyrelsen att genom förordningar eller beslut utfärda detaljföreskrifter.

Landskapslagar och -förordningar

Lagtinget stiftar lagar, som benämns landskapslagar. Landskapslagarna är regionala lagar med samma rättsverkan som lagar som antagits av riksdagen. Landskapsstyrelsen har därtill rätt att utfärda landskapsförordningar om ärenden som hör under dess behörighet.

Republikens President kan, efter att ha inhämtat Ålandsdelegationens och högsta domstolens utlåtande, förordna att en lag som lagtinget stiftat helt eller delvis skall förfalla (vetorätt) i det fall lagtinget överskridit sin lagstiftningsbehörighet eller om lagen rör rikets inre eller yttre säkerhet. Beslutet skall göras inom fyra månader från att lagen delgivits honom.

Landskapets förvaltning

Landskapets förvaltning sköts av landskapsstyrelsen *(Ålands landskapsregering)*och myndigheterna under denna. Länsstyrelsen för landskapet Åland och myndigheterna vid statens ämbetshus i Mariehamn sköter de uppgifter som hör till riksmyndigheternas allmänna förvaltning på Åland. Landshövdingen företräder Finlands regering och även Republikens President i vissa ärenden.

Ålandsdelegationen är ett gemensamt organ för landskapet och riket som sköter vissa i självstyrelselagen angivna uppgifter. Delegationen har bl.a. till uppgift att avge utlåtanden till statsrådet, handhar frågor i anslutning till landskapets ekonomi samt kan i vissa fall lösa meningsskiljaktigheter mellan staten och landskapet. Ålandsdelegationens ordförande utgörs av landshövdingen som utnämns av Republikens President efter överenskommelse med lagtingets talman.

Rättstilllämpningen

Rättsskipningen inom landskapet hör i allmänhet till uppgiftsområdet för det vederbörande statliga organet. Domsrätten brukas således av rikets domstolar eller andra riksmyndigheter som blivit beviljade lagskipningsmakt. Detsamma gäller även den förvaltningsrättsliga

lagskipningen. Besvär över beslut av myndighet som hör under landskapsstyrelsen anförs i regel hos Ålands förvaltningsdomstol. Landskapsstyrelsens beslut överklagas direkt hos högsta förvaltningsdomstolen. I beslut om skatter och avgifter söker man dock ändring hos skatterättelsenämnden vid Ålands skattebyrå samt den lokala förvaltningsdomstolen. Sista besvärsinstansen i förvaltningsärenden är högsta förvaltningsdomstolen.

Rikets lagstiftningsbehörighet

Utgångsläget i självstyrelselagen är att lagstiftningsmakten i ärenden som gäller det åländska självstyret tillkommer landskapet. I 27 § och 29 § självstyrelselagen för Åland anges på vilka områden rikets lagstiftningen även gäller på Åland. Bland de områden som hör till rikets behörighet kan nämnas utrikesförvaltningen, utrikeshandeln, större delen av civil- straffrätten, domstolarna, kyrkolagstiftningen, bank- och kreditväsendet, luftfarten, samt tull- och myntväsendet.

Enligt självstyrelselagen har riket lagstiftningsbehörighet på skatteområdet med undantag av sådana skatter och avgifter som tillfaller landskapet eller de åländska kommunerna. Av denna orsak uppbärs såväl statsskatten som sjukförsäkringspremien på samma sätt som i övriga delar av landet.

Lagtingets lagstiftningsbehörighet

I självstyrelselagen anges dels på vilka områden landskapet har behörighet att lagstifta och dels på vilka områden riket har behörighet att lagstifta.

Landskapet äger behörighet att stifta landskapslagar om bl.a. undervisning, kultur, hälso- och sjukvård, näringslivets främjande, jakt och fiske, främjande av sysselsättningen, intern trafik, kommunalförvaltning, socialvård, hyra och jordlega, postväsendet, samt radio och television. Landskapets lagstiftningsbehörighet på dessa områden är uteslutande oberoende av om landstinget utnyttjat sin lagstiftningsbehörighet. Lagar som antagits av riksdagengäller inte inom landskapet på de områden som nämns här..

Landskapets lagstiftningsbehörighet på skatteområdet framgår av självstyrelselagens 18 § 5 punkten, enligt vilken landskapet har behörighet att lagstifta avseende landskapet tillkommande tilläggsskatt på inkomst och tillfällig extra inkomstskatt, landskapet tillkommande närings- och nöjesskatter, grunderna för avgifter till landskapet samt kommunerna tillkommande skatter.

BESKATTNINGEN PÅ ÅLAND

Allmänt

Landskapet innehar rätt att lagstifta på i huvudsak vad avser landskapet och kommunerna tillkommande skatter. Hittills har landskapet inte för egen del uppburit landskapsskatt. Uppbörden av statskatt, kyrkoskatt och sjukförsäkringspremier sker på samma sätt på Åland som i övriga delar av landet.

KOMMUNALSKATTELAGEN

Allmänt

Rikets skattelagstiftning har vanligtvis tagits i bruk på Åland så att lagarna inklusive senare ändringar tillämpas direkt som sådana om inte annat särskilt bestäms i landskapet. Kommunalskatten på förvärvsinkomster, samfundens inkomstskatt och samfällda förmåners inkomster uppbärs sålunda enligt vad som bestäms i ISkL.

Vid behov kan landskapet bestämma om avvikelser från rikslagstiftningen inom ramarna för sin egen kompetens. Avvikelserna ingår i kommunalskattelagen för Åland(ÅFS - *Ålands författningssamling* 119/2011, som utgör en motsvarighet till rikets inkomstskattelag (FFS 1535/92) och kan därmed anses utgöra stommen i den åländska skattelagstiftningen. Kommunalskattelagen för landskapet Åland revideraes tekniskt år 2011.Denna lag gör med vissa avvikelser inkomstskattelagen samt förordningen om skatt på inkomst (FFS

1551/92) tillämpliga i landskapet vad avser kommunalbeskattningen.

Utöver kommunalskattelagen finns det ca 30 olika lagar på Åland som reglerar kommunalbeskattningen.

Om beräkningen av resultatet av näringsverksamhet och jordbruk inom landskapet finns skilda bestämmelser (ÅFS 41/93 och 42/93). Ifall en person är begränsat skattskyldig enligt den åländska kommunalskattelagen, bör denne betala kommunalskatt enligt vad som bestäms i lagen om beskattning av begränsat skattskyldig (ÅFS 12/73, senast ändrad genom ÅFS 33/97).

Avdrag

Om särskilda lokala avdrag som i kommunalbeskattningen beviljas fysiska personer stadgas i 7, 10, 16, 18 och 21 § i kommunalskattelagen för landskapet Åland.

Allmänt avdrag på Åland

Rätt till allmänt avdrag har slopats från och med 2010 (ÅFS 65/2009). Skattskyldig fysisk person har under skatteår 2007 - 2009rätt att i kommunalbeskattnigen från sin nettoförvärvsinkomst göra ett allmänt avdrag om fem (5) procent *allmänt avdrag*. Avdraget görs efter alla andra avdrag som ska göras i kommunalbeskattnigen innan grundavdraget görs. Skattemyndigheten gör avdraget automatiskt på tjänstens vägnar, så att den skattskyldige inte behöver ta avdraget i beaktande i sin skattedeklaration.

Rese- och hyreskostnadsavdrag

Avdragsrätten för kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats i kommunalbeskattningen skiljer sig från inkomstskattelagens stadganden. Landskapsstyrelsen fastställer årligen de beräkningsgrunder enligt vilka man avdrar kostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen samt hyreskostnaderna på arbetsorten.

I kommunalbeskattningen får resekostnaderna avdras endast upp till den övre gränsen om 6 000 euro. Självriskandelen i den åländska kommunalbeskattningen har fastställts till 340 euro. Om mer än hälften av de avdragsberättigade kostnaderna utgörs av kostnader för resor med buss eller annat fortskaffningsmedel som är i regelbunden trafik (dvs kollektivtrafik) får dock även den del av kostnaderna som understiger 340 euro avdras. Avdragsgilla kostnader anses även kostnader som skattskyldig åsamkas genom att denne på grund av kommunikationsförhållandena (bristfälliga trafikförbindelser) mellan arbetsplats och bostad varit tvungen att hyra bostad på annan ort i landskapet där arbetsplatsen är belägen. De maximala avdragbara hyreskostnaderna är 6,90 euro i månaden år 2009 per bostadens arealkvadratmeter till den del som bostadens areal inte överskrider 30 kvadratmeter.

Avdrag för sjukdomskostnader

Avvikande från vad som gäller för resten av landet kan man fortfarande avdra sjukdomskostnader i den åländska kommunalbeskattningen. Den skattskyldige kan avdra alla sina egna och sina familjemedlemmars sjukdomskostnader i kommunalbeskattningen. Självrisken för sjukdomskostnaderna utgörs av 84 euro för ensamstående och 168 euro för makar.

För en sjukhusvistelse utanför Finland eller Sverige, om inte intagningen skett på grund av inhemsk läkares remiss, har skattskyldig rätt att vid kommunalbeskattningen göra avdrag från förvärvsinkomsten med högst 300 euro, makar dock sammanlagt högst 600 euro. Beloppen höjs med 70 euro för varje barn under 17 år som den skattskyldige försörjt under skatteåret. I fall sjukhusvistelsen har skett annanstans än i Finland eller Sverige efter inhemsk läkares remiss, får kostnaderna dras av i sin helhet till den del de överstiger självriskandelen.

Kostnaderna för resor till läkare, sjukhus eller med ett sjukhus jämförbar anstalt annanstans än i Finland eller Sverige är avdragbara endast om resan har företagits efter en inhemsk läkares remiss eller ordination.

Från och med år 2007 har rätten att dra av

sjukdomskostnaderna utvidgats så, att de ovan nämnda begränsningarna för avdragsrätten tillämpas i stället för på områden utanför Finland och Sverige på områden utanför det europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Kostnaderna är inte avdragbara till den del som ersätts på grund av försäkring e.dyl.

Studieavdrag

De åländska skattskyldiga har rätt till ett särskilt studieavdrag i kommunalbeskattningen. En skattskyldig får dra av 340 euro för varje termin under vilken denne erhållit undervisning på grundskolenivå eller studerat på heltid i en högskola eller i en annan läroinrättning i Finland eller utomlands.

Från och med år 2007 beviljas studieavdraget även på studier som ordnas som distansstudier.

Studielåneavdrag

I enlighet med landskapslagen om avdrag vid kommunalbeskattningen för amortering av studielån (ÅFS 4/84) kan en skattskyldig som stadigvarande bor i landskapet, under de förutsättningar som anges i lagen från sin beskattningsbara inkomst dra av amorteringen av studielånet. Avdraget är högst 500 euro. Det beviljas för högst fem år.

Lagen ändrades genom (ÅFS 57/97) så att studielån även avser av kreditinrättning beviljat lån för vilket landskapsstyrelsen eller studiestödsnämnd som tillsatts av landskapsstyrelsen beviljat landskapsborgen och räntestöd enligt landskapslagen om studiestöd (ÅFS 48/97) eller landskapsborgen enligt landskapslagen om studiestöd (ÅFS 94/95).

Från och med år 2007 beviljas studielåneavdraget endast för lån som har lyfts för studier som har inletts före den 1 augusti 2005.

Avdrag för sjöarbetsinkomst

I 8 § i kommunalskattelagen för landskapet Åland fastställs, när inkomst kan betraktas som sjöarbetsinkomst i kommunalbeskattningen.

Sjömän som tjänstgör på en landskapsfärja underlydande landskapsstyrelsen beviljas inte något sjöarbetsinkomstavdrag för sjöarbetsinkomsten erhållen på färjan. Kostnaderna för inkomstens förvärvande som hänför sig till detta arbete kan dock dras av. På basis av annan lön än sådan som erhållits på en landskapsfärja uträknas sjöarbetsinkomstavdraget som vanligt även vid kommunalbeskattningen.

Samfundens och de samfällda förmånernas kommunalskatt

Kommunernas utdelning av samfundsskatterna omfatrtas av lagtingets lagstiftning. I kommunalskattelagen för Åland stadgas därför om den skatt som samfund och samfällda förmåner skall erlägga till de åländska kommunerna.

Samfundens och de samföällda förmånernas kommunalskatteprocentsatser

Skatteår	Kommunalskatteprocentsats	Författningens nummer
2011	5,7174	ÅFS 119/2011
2010	5,7278	ÅFS 48/2004
2009	5,7278	ÅFS 48/2004
2008	5,7278	ÅFS 48/2004
2007	5,7278	ÅFS 48/2004
2006	5,7278	ÅFS 48/2004

Samfund och samfällda förmåner med hemort i landskapet skall erlägga åländsk kommunalskatt på inkomster som förvärvats i landskapet. Detsamma gäller samfund och samfällda förmåner med hemort i riket vad avser inkomster som förvärvats i landskapet. För att undvika dubbelbeskattning fattar Skattestyrelsen och landskapsstyrelsen årligen beslut som befriar aktuella företag från skyldighet att erlägga både åländsk kommunalskatt och den kommunala delen av rikets samfundsskatt. Vid beslutsfattandet följer myndigheterna den principen att samfund och samfällda förmåner som förvärvat inkomster på Åland skall beskattas på Åland avseende dessa medan sådana samfund och samfällda förmåner som förvärvat inkomster på fastlandet skall beskattas i fastlandet avseende dessa. Dubbel kommunalskatt upphävs genom ett ansökningsförfarande inte genom skatterättelse. Landskapsstyrelsen och Skatteförvalt-

nngen har överenskommit om förfarandets detaljer. Fall som kommer fram i samband med beskattningen överförs till Skatteförvaltningen för lättnadsåtgärder.

Samfundens kommunalskatt redovisas och fastställs till tillämpliga delar enligt vad som i lagen om skatteuppbörd bestäms om redovisningen av kommunernas samfundsskatt och fastställandet av de kommunala andelarna.

KOMMUNALBESKATTNINGEN AV NÄRINGSVERKSAMHETENS RESULTAT

Resultatet av näringsverksamhet beräknas i enlighet med landskapslagen om kommunalskatt för näringsverksamhet (ÅFS 42/93). Denna lag gör lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet (FFS 360/68) med senare tillkomna ändringar tillämplig i landskapet. Resultatet av näringsverksamhet beräknas därmed vid kommunalbeskattningen på sätt som anges i nämnda rikslagstiftning. Näringsverksamhetens resultat beräknas även i övrigt huvudsakligen på samma sätt som i det övriga Finland.

KOMMUNALBESKATTNINGEN AV JORD- OCH SKOGSBRUKETS INKOMSTER

Landskapslagen om kommunalskatt för gårdsbruk tillämpas på Åland med stöd av den lokala landskapslagen om kommunalskatt för gårdsbruk.(ÅFS 41/93, ändrad genom ÅFS 24/94,114/98 och 104/2006) Landskapslagen i fråga innehåller stadganden som till vissa delar avviker från rikslagstiftningen.

Från anskaffningsutgiften för i 10 § GSL avsedda täckdiken, broar, dammar e.dyl. förnödenheter kan man enligt 7 § landskapslagen om kommunalskatt för gårdsbruk göra en avskrivning på högst 20 procent.

16 § landskapslagen om kommunalskatt för gårdsbruk nämns att anskaffningsutgiften för en byggnad och konstruktion som avses i 9.2 § GSL kan avdras även då det är frågan om en fritidsbyggnad som använts endast vid uthyrningsverksamhet.

SÄRSKILDA DRAG I DEN ÅLÄNDSKA FASTIGHETSBESKATTNINGEN

Fastighetsskatt skall årligen betalas till kommunen i enlighet med fastighetsskattelagen för landskapet Åland (ÅFS 15/93). Denna lag gör fastighetsskattelagen (FFS 654/92) med vissa avvikelser tillämplig i landskapet.

Enligt 2 § fastighetsskattelagen för landskapet Åland kan de skattesatser som avses i fastighetsskattelagen (FFS 654/92) 11-14 §§ vara lägst 0,00 procent och den i 13 § 1 mom. fastighetsskattelagen nämnda procentsatsen kan bestämmas så att den är högst 0,90 procentenheter högre än skatteprocentsatsen för byggnader som används i huvudsak för stadigvarande boende, dock högst 0,90 procent. Den skatteprocentsats som avses i 13 § 1 mom. rikets fastighetsskattelag tillämpas inte på sådana fritidsbostäder som uteslutande används för uthyrning.

21. SKATTEFÖRVALTNINGENS ANVISNING FÖR HARMONISERING AV BESKATTNINGEN - ÅR 2011

1 HARMONISERINGSANVISNINGENS BINDANDE KARAKTÄR

Grundlagen framhäver riksdagens ställning och det att myndigheter på lägre nivå kan meddela beslut (ge förordningar) endast om det finns en uttrycklig bemyndigande i lag. Också Skatteförvaltningen kan meddela beslut (t.ex. SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011) enbart om de frågor som anges i lagen. Sådana beslut utgör bindande lagtolkning, eftersom man genom besluten utövar delegerad lagstiftningsmakt. Sådana beslut ska iakttas av både myndigheterna och rättsinstanserna.

Skatteförvaltningens uppgift är att främja en riktig och enhetlig beskattning samt utveckla Skatteförvaltningens serviceförmåga (2 § 2 mom. i L om skatteförvaltningen). Denna rätt och skyldighet att leda omfattar all tolkning av skattelagstiftningen. Således har Skatteförvaltningen rätten och också skyldigheten att ge handledning genom anvisningsbrev. Anvisningarna meddelas av Skatteförvaltningens generaldirektör på föredragande av Skattestyrelsen som en av enheterna inom Skatteförvaltningen. Styrningen hör till den normala administrativa verksamheten och kräver inte några specificerade bestämmelser om bemyndigande, utöver de allmänna bestämmelserna. Anvisningarna meddelas av Skatteförvaltningens generaldirektör på föredragande av Juridiska enheten.

Riksdagens grundlagutskott har yttrat att grunderna för skatteplikten i skatteförfattningarna ska fastställas så noggrant att all övervägande från myndighetens sida vid fastställandet av skatt ska vara bundet. Alla Skatteförvaltningens anvisningar – även harmoniseringsanvisningen – är avsedda som stöd för Skatteförvaltningen när denna begränsade övervägande ska tillämpas. Man ska även beakta alla individuella omständigheter för att inte förbise rättssäkerheten.

Även om anvisningen binder förvaltningen på förhand till enhetliga tolkningar, binder den inte rättspraxis, som gör att lagens innehåll slutgiltigt fastställs först genom rättspraxis. Anvisningen uppdateras vid behov för att motsvara gällande rättspraxis.

2 BESKATTNING AV PERSONLIG INKOMST

2.1 Allmänt om avdrag av utgifter för inkomstens förvärvande

Avdraget för inkomstens förvärvande, som beviljas alla löntagare, är 620 euro, dock högst löneinkomstens belopp (ISkL 95 §). Om det faktiska sammanlagda beloppet av utgifter för inkomstens förvärvande är större, ska den skattskyldige lägga fram en utredning av hur kostnaderna hänför sig till inkomstförvärvet och specificera kostnaderna (t.ex. en förteckning över anskaffad arbetsredskap och deras priser). Verifikationer bifogas inte till skattedeklarationen men de ska emellertid förvaras eftersom skattebyrån kan vid behov begära dem till påseende. Nedan ges preciserande anvisningar om hurdana utredningar som krävs för vissa utgifter för inkomstens förvärvande och hur kostnadsbeloppen ska uppskattas.

Om den sannolika ekonomiska användningstiden för arbetsredskap överstiger tre år, avdras anskaffningsutgiften genom avskriv-

ningar. Avskrivningen görs skilt för varje föremål. Avskrivningsbeloppet utgör högst 25 % av utgiftsresten. Om anskaffningsutgiften för arbetsredskap är högst 1 000 euro, kan den sannolika ekonomiska användningstiden i allmänhet anses vara högst tre år och avdraget göras på en gång. Om den skattskyldige likväl kan visa att den ekonomiska användningstiden för arbetsredskapen överstiger tre år, avdras utgiften genom avskrivningar.

2.2 Kostnader som direkt hänför sig till för arbetets utförande som behandlats utan att arbetsgivaren har verkställt förskottsinnehållning (L om förskottsuppbörd, 15 §)

2.2.1 Förfarandet hos arbetsgivaren

2.2.1.1 Beaktande av kostnaderna vid utbetalning av lön

Arbetsgivaren har rätt att låta bli att verkställa förskottsinnehållning med stöd av 15 § i lagen om förskottsuppbörd på kostnader som direkt förorsakas av arbetets utförande. Sådana utgifter kan vara t.ex. kostnader för småverktyg och material, telefonkostnader, kostnadsersättning för kommunala familjedagvårdare samt kostnader för arbetsresa. Arbetsgivaren kan ersätta kostnaderna särskilt utöver den utbetalda lönen eller dra av kostnadernas andel av totalersättningen innan förskottsinnehållning verkställs.

2.2.1.2 Anmälan av kostnaderna i årsanmälan

Om kostnaderna har ersatts utöver den utbetalda lönen, ska arbetsgivaren anteckna ersättningarna i punkterna 50–57 i sin årsanmälan enligt ersättningarnas natur. Om kostnadernas andel har dragits av från det överenskomna totala ersättningsbeloppet, ska arbetsgivaren anteckna totalersättningen i punkt 14 och avdraget före förskottsinnehållning i punkt 17. Arbetsgivaren kan vid utbetalning av lönen dra av från totalersättningen de belopp som motsvarar de i Skatteförvaltningens kostnadsbeslut angivna dagtraktamenten, måltidsersättningar och kilometerersättningar innan förskottsinnehållningen verkställs. I dylika fall är det ofta fråga om t.ex. överenskomna totalprovisioner eller totalersättningar till en uppträdande artist. Då ska arbetsgivaren räkna ut totalbeloppet som ska utbetalas och dra av enligt reseräkningen de resekostnadsersättningsbelopp som motsvarar Skatteförvaltningens kostnadsbeslut – resultatet utgör lön på vilken förskottsinnehållning ska verkställas. Arbetsgivaren ska även i detta fall ange hela det utbetalda beloppet i punkt 14 i sin årsanmälan och de avdrag som gjorts före förskottsinnehållning i punkt 17. I detta förfarande är det utbetalda totalbeloppet inte beroende av kostnadsbeloppet.

Vid utbetalning av det faktiska kostnadsersättningsbeloppet består det utbetalda totalbeloppet av en lön som räknas ut enligt sina egna regler och utöver lönen de resekostnader som ska ersättas. En sådan särskilt utbetald ersättning kan utgöra skattefri kostnadsersättning enligt ISkL 71 § eller sådan av arbetsgivaren utbetald skattepliktig kostnadsersättning som har befriats från förskottsinnehållningen enligt 15 § i L om förskottsuppbörd.

2.2.2 Beskattningen av arbetstagaren

2.2.2.1 Skattefria kostnadsersättningar

Vid arbetstagarens slutgiltiga beskattning är skattefria endast de i 71–73 § i inkomstskattelagen angivna resekostnadsersättningar, dagtraktamenten, måltidsersättningar och logiersättningar som arbetsgivaren har betalt.

Skattefria kostnadsersättningar är inte sådana av arbetsgivaren betalda poster som har dragits av från lönebeloppet före förskottsinnehållningen på sådant sätt som avses i 2.2.1.1 och 2.2.1.2. Dessa poster förblir löntagarens egna kostnader vars avdragande löntagaren själv ska yrka i sin förhandsifyllda skattedeklaration på sådant sätt som avses i 2.2.2.2.

2.2.2.2 Skattepliktiga kostnadsersättningar

2.2.2.2.1 Förfarande

Andra än de skattefria kostnadsersättningar som arbetsgivaren har betalat utgör skatte-

pliktig inkomst för arbetstagaren och dessa belopp läggs till den skattepliktiga löneinkomsten.

Vid arbetstagarens beskattning avdras endast de faktiska utgifterna för inkomstens förvärvande. Arbetstagaren måste yrka avdrag och lägga fram en utredning av varje enskild utgift. Utgifter för löneinkomstens förvärvande dras av endast till den del beloppen överstiger beloppet av avdrag för inkomstens förvärvande (620 €).

Av en totalersättning är de belopp som enligt vad som beskrivits ovan avdragits vid förskottsuppbörden och som motsvarar dagtraktamente, måltidsersättning och kilometerersättning inte sådana i 71 § i inkomstskattelagen avsedda skattefria kostnadsersättningar som arbetsgivaren har betalt. På basis av en utredning får löntagaren dra av vid sin slutliga beskattning de resekostnader och ökade levnadskostnader såsom andra skattskyldiga får dra av de ökade levnads- och resekostnaderna för en arbetsresa.

Avdrag enligt 94 § i inkomstskattelagen, såsom motorsågsavdrag, kan beviljas i enlighet med denna bestämmelse även såsom ett procentuellt avdrag utan någon utredning av de faktiska kostnaderna.

2.2.2.2.2 Avdrag hos frivilliga medlare

Till frivilliga medlare enligt i lagen om medling vid brott och i vissa tvister (1015/2005) betalas ersättning för medlingskostnader (12 c §). Ersättningsbeloppet per medling är i allmänhet 25 euro. Ersättningen är avsedd att täcka kostnaderna för t.ex. kollektivtrafik. Ersättningen utgör skattepliktig inkomst eftersom den inte särskilt bestämts vara skattefri.

En frivillig medlare får dra av utan någon särskild utredning som utgift för inkomstens förvärvande det belopp som medlaren mottagit i kostnadsersättning för medlingen. Avdraget görs på övriga förvärvsinkomster, varför avdragets inverkan på beskattningen inte är beroende på inkomstförvärvsavdragets belopp.

2.2.2.2.3 Avdrag hos kommunala familjedagvårdare

Kommunala familjedagvårdare som arbetar i sitt eget hem får dra av som kostnader för inkomstens förvärvande de kostnadsersättningar som arbetsgivaren har betalat upp till det utbetalda beloppet utan särskild utredning. De kostnader för inkomstens förvärvande som inte är kostnadsersättningar får en familjedagvårdare dra av i beskattningen på basis av en särskild utredning. Om kommunen emellertid har ersatt familjedagvårdaren någon kostnad för inkomstens förvärvande utöver den normala kostnadsersättningen, beviljas avdrag inte för en sådan kostnad.

Kommunförbundet i Finland utfärdar årligen en rekommendation om kostnadsersättningar till familjedagvårdare. Trots det finns det variationer i kommunernas praxis att utbetala kostnadsersättningar till familjedagvårdare. Ersättningen fördelas i ersättning för barns specialdiet och ersättning för övriga kostnader.

Kostnader för barnets kost ingår i allmänhet i den kostnadsersättning som utbetalas av kommunen. Om barnet behöver en specialdiet, definieras behovet vanligtvis i vårdavtalet och de extra kostnaderna för specialdieten inkluderas i kostnadsersättningen genom ett högre ersättningsbelopp. Om de extra kostnaderna inte ingår i ersättningsbeloppen, får den skattskyldige dra av de extra kostnaderna för en sådan specialdiet som ordinerats av en specialist (t.ex. specialdiet för celiaki eller flera samtida sjukdomar).

Den andel av kostnadsersättningarna som är avsedd för de övriga kostnaderna inkluderar ersättning för andra sedvanliga utgifter än födoämnen. Sådana utgifter är t.ex. utgifterna för användning av lägenheten, elström, vatten, värme, pysseltillbehör och telefonsamtal som hänför sig till vård av barnet. Utöver kostnadsersättningar kan man på basis av en särskild utredning få dra av t.ex. följande slag av kostnader:

- kostnader för specialanskaffningar, t.ex. tvillingvagnar, barnstolar mm.

- kostnaderna för sanering av lägenheten, om saneringen måste göras på grund av dagvårdsbarnets allergi

- eventuella högre vägavgifter som kommit till som följd av familjedagvården

- anskaffning eller iståndsättning av gårdskonstruktioner, såsom byte av sand i en sandlåda

- kostnader för anskaffning av facklitteratur för familjedagvårdaren.

Familjedagvård kan också ha ordnats så att en kommunal familjedagvårdare kommer till barnets hem. I sådana fall betalar kommunen under vissa förutsättningar ersättning till den familj vars hem utgör vårdplatsen för att familjen ordnat kost för samtliga barn som är i vård (kostnadsersättning för livsmedel). En sådan ersättning utgör annan skattepliktig förvärvsinkomst för mottagaren (inte löneinkomst). Om ersättningen till grunden och beloppet motsvarar Kommunförbundets i Finland rekommendation över vårdkostnader som ska ersättas för kommunala familjedagvårdare, godkänns som avdrag de av kommunen betalda kostnadsersättningarna till det utbetalda beloppet utan särskild utredning. Avdraget görs från övriga förvärvsinkomster.

2.3 Avdrag hos privata familjedagvårdare

I brist på en detaljerad utredning, kan såsom privata familjedagvårdares utgifter för vård avdras 108€/månad för varje barn som varit i barndagvården. Det uppskattade beloppet grundar sig på Kommunförbundets i Finland rekommendation över vårdkostnader som ska ersättas för kommunala familjedagvårdare.

Är barnet inte fem dagar i veckan i familjedagvården, kan man i brist på annan utredning såsom utgifter för vård avdra 5,02 €/dag.

Det avdragbara beloppet täcker samma kostnader som enligt Kommunförbundets i Finland rekommendation ska ersättas för kommunala familjedagvårdare, se föregående avsnitt om avdrag hos kommunala familjedagvårdare.

Utöver detta avdrag kan man på basis av en särskild utredning dra av t.ex. följande slag av kostnader:

- de extra kostnaderna för en sådan specialdiet som ordinerats av en specialist (t.ex. specialdiet för celiaki eller flera samtida sjukdomar)

- kostnader för specialanskaffningar, t.ex. tvillingvagnar, barnstolar mm.

- kostnaderna för sanering av lägenheten om saneringen måste göras på grund av dagvårdsbarnets allergi

- eventuella högre vägavgifter som kommit till som följd av familjedagvården

- anskaffning eller iståndsättning av gårdskonstruktioner, såsom byte av sand i en sandlådan

- kostnader för anskaffning av facklitteratur för familjedagvårdaren

2.4 Kostnader för personer som placerats i familjevård

Stöd för närståendevård och i allmänhet också familjevårdarens arvode utgör inte lön, utan arbetsersättning (HFD 10.3.1997 l. 561). Arbetsersättningar beskattas såsom bruttoinkomst som utbetalaren anmält.

De kostnader som åsamkats familjevårdaren avdras enligt den skattskyldiges yrkande såsom utgifter för inkomstens förvärvande. Om vårdkostnadsersättningen har betalats enligt 3 § i familjevårdarlagen (948/2006) och ersättningen täcker kostnader som avses i lagen betraktas som avdragbar vårdkostnad i brist på annan utredning det belopp som betalts som kostnadsersättning. Om den skattskyldige yrkar att ett större belopp än kostnadsersättningen ska dras av, måste han eller hon lägga fram en utredning av kostnaderna.

Till familjevårdare som har en person i familjevård enligt 3.2 § i familjevårdarlagen betalas ersättning för de verkliga kostnaderna för vården och underhållet av den som får familjevård. Syftet med kostnadsersättningen är att ersätta de normala utgifter som en person i familjevård medför i fråga om mat, boende, fritidssysselsättningar, personliga be-

hov och annat underhåll samt de normala hälsovårdskostnader som inte ersätts med stöd av annan lagstiftning. Dessutom omfattar kostnadsersättningen sådana dispositionsmedel som enligt 6 e § i barnskyddsförordningen ska ställas till barnets eller den unga personens eget förfogande då han placerats i familjevård. Särskilt kan ersättas sådana särskilda kostnader för terapi, hälsovård och studier som beror på de individuella behoven för den som får familjevård. Utöver dessa kan ersättning betalas för särskilda kostnader för semester och särskilda fritidssysselsättningar eller för utrustning som fritidssysselsättningen kräver eller andra särskilda fortlöpande kostnader eller engångskostnader för en person i familjevård.

Enligt 5 § i lagen om stöd för närståendevård (937/2005) betalas till närståendevårdaren ett vårdarvode, vars belopp bestäms enligt hur bindande och krävande vården är. Vårdarvodet betalas inte för att täcka kostnaderna för vården. Vårdarvodet utgör skattepliktig förvärvsinkomst hos vårdaren.

Kostnaderna för vården utgör i regel vårdtagarens egna utgifter. T.ex. kostnaderna för vårdtagarens läkarbesök är till sin natur vårdtagarens egna kostnader, även om närståendevårdaren har åkt med som följeslagare. Sådana kostnader utgör vårdtagarens icke-avdragbara levnadskostnader som inte ens närståendevårdaren kan dra av vid beskattningen, även om han eller hon har betalat dem. Om närståendevårdaren är make/maka eller förälder till ett minderårigt barn, är de kostnader som betalas för vårdtagaren också på den grund att betalning av dem anses höra till den underhållningsskyldighet som gäller mellan makarna eller mellan föräldern och barnet.

Om närståendevårdaren inte bor hos vårdtagaren, kan han ha resekostnader för besöken hos vårdtagaren. Närståendevårdaren får dra av sådana kostnader såsom kostnader för resor mellan bostaden och den egentliga arbetsplatsen med de begränsningar som anges i 93 § i inkomstskattelagen.

2.5 Avdrag för arbetsrum

Om någon utredning över högre kostnader inte läggs fram, beviljas såsom avdrag för arbetsrum i allmänhet följande belopp:

1) för de skattskyldiga, åt vilka arbetsgivaren inte har ombesörjt tjänste- eller arbetsrum och vilka använder arbetsrummet för förvärv av sin huvudsakliga förvärvsinkomst, t.ex. för frilansjournalister; 740 €/år;

2) för de skattskyldiga som använder arbetsrummet på deltid för förvärvandet av sin huvudsakliga inkomst eller för förvärvandet av betydande biinkomster av varaktig natur, såsom olika läroinrättningars lärare och disponenter i bisyssla eller för sekreterare för kommitt|feer, 370 €/år;

3) samt för de skattskyldiga som använder sin bostad för förvärvandet av tillfälliga biinkomster, 185 €/år.

Ifall båda makarna använder arbetsrummet på deltid för förvärv av sin huvudsakliga förvärvsinkomst eller för förvärv av biinkomster av stadigvarande natur, betraktas såsom avdrag hos båda makarna sammanlagt 555 €/år.

2.6 Anskaffningsutgifter för datorer och kostnader för telekommunikation

2.6.1 Dator

Som belopp för rätten att dra av kostnader för datorer kan betraktas följande procentuella andelar av anskaffningsutgiften:

0 %	inget bevis på att maskinen används i arbetet
50 %	det finns bevis att maskinen används i arbetet
100 %	det finns bevis på att maskinen huvudsakligen används i arbetet. Datorn har t.ex. använts i förvärvet av betydande biinkomster.

När den skattskyldige yrkar avdrag bör man utreda hans/hennes yrke samt hur mycket och för vilket syfte datorn används. Också det privata bruket i familjen bör observeras. När man fastställer användningsgraden kan betydelsefull vara t.ex. det faktum om det finns flera datorer i familjen.

Sedvanligt privatbruk i liten skala (bl.a. an-

vändning av datorn för banktjänster) bör man inte använda som grund för att det fulla avdragsbeloppet inte ska beviljas.

Om priset på en dator understiger 1 000 €, få man dra av den del av anskaffningsutgiften som är avdragbar som engångsavskrivning enligt huvudregeln i punkt 2.1.

2.6.2 Teleförbindelse

Kostnader för teleförbindelse (t.ex. bredbandsanslutning) berättigar till avdrag till den del förbindelsen har använts för förvärv av inkomst. Avdraget av kostnader för en teleförbindelse som använts för förvärv av inkomst kan beviljas enligt samma procentuella andelar och principer som vid avdrag av anskaffningsutgifter för datorer.

2.7 Studieresor

Kostnaderna för en studieresa som hänför sig till arbete kan dras av som kostnader för inkomstens förvärvande, förutsatt att arbetsgivaren inte betalat skattefria ersättningar för resan.

Avdragbarheten förutsätter att resan har ett motiverat och klart samband med arbetsuppgifterna. Kostnaderna kan godkännas helt eller delvis. I detta sammanhang beaktas hur resetiden indelas i arbete, rekreation eller annan fritid. Om rekreation och fritid har en betydande andel av den totala tiden, t.ex. hälften, lämnas en motsvarande andel av kostnaderna för resan obeaktade som avdrag. Tidsindelningen framgår i allmänhet av reseprogrammet. Om det är fråga om en studieresa som huvudsakligen ska betraktas som arbete bör avdraget inte ens delvis avslås på grund av att fritidens andel är liten. Att arbetsgivaren deltar i kostnaderna eller beviljar avlönad ledighet är faktorer som bifaller att avdraget bör godkännas.

Avdragbara är bl.a. rese-, färd- och logikostnader samt ökade levnadskostnader. Färdkostnaderna och de ökade levnadskostnaderna dras av enligt kapitel ″Avdrag i löntagarens beskattning för en tillfällig arbetsresa″. Avdragbara är endast sådana kostnader för vilka arbetsgivaren inte har betalat skattefri ersättning.

2.8 Avdrag från arvoden som betalas till tidningsombud eller försäkringsagenter för bisyssla

Om den skattskyldige har haft avdrag som hänför sig till agent-/ombudsinkomsten, såsom t.ex. kostnader för arbetsredskap, resor, post eller telefon, får dessa dras av utgående för en utredning som den skattskyldige har lagt fram. Om den skattskyldige inte lägger fram en utredning, uppskattas kostnaderna till högst 15 % av inkomstbeloppet.

2.9 Kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats

2.9.1 Billigaste fortskaffningsmedel

Kostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen dras av enligt det billigaste fortskaffningsmedlet. I Skatteförvaltningens artikel ″Resekostnader i beskattningen″ finns anvisningar för när något annat kommunikationsmedel än kollektivtrafiken kan betraktas som det billigaste fortskaffningsmedlet för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen samt för s.k. veckoslutsresor.

Om personen förvärvsarbetar regelbundet (i allmänhet 5 dagar per vecka), uppskattas denne ha i genomsnitt 22 arbetsdagar per arbetsmånad, om inte antalet faktiska arbetsdagar är känt.

2.9.2 Resekostnaderna av ett tidningsbud

Resekostnaderna av tidningsbud indelas i två delar. Resorna mellan bostaden och utbärningsplatsen dras av som kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. Avdraget beviljas enligt beloppen för egen bil, eftersom kollektivtrafiken i allmänhet inte står till förfogande vid den tidpunkt då arbetet utförs, dvs. på småtimmarna. Avdragsbeloppet är 0,25 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011).

Resekostnaderna i utdelningskretsarna dras av som kostnader för inkomstens förvär-

vande enligt de faktiska kostnaderna om tidningsbudet lägger fram en pålitlig utredning av totalkostnaderna för bilen och kilometerantalet. Om någon utredning av de faktiska kostnaderna inte läggs fram, kan som avdrag godkännas högst 0,45 €/km. Det ökade avdragsbeloppet grundar sig på den speciella naturen av dessa körningar (korta avstånd mellan mångtaliga stopp). Sådan körning gör att bilen slits och förbrukar mer än sedvanligt.

De eventuella ersättningarna som betalts till tidningsbudet för arbetsredskap utgör skattepliktig inkomst.

2.10 Avdrag i löntagarens beskattning för en tillfällig arbetsresa

2.10.1 Ökade levnadskostnader

Om arbetsgivaren inte har betalat åt arbetstagaren skattefria kostnadsersättningar för ökade levnadskostnader på grund av en tillfällig arbetsresa till ett särskilt arbetsställe, kan arbetstagaren yrka avdrag för inkomstens förvärvande i sin egen beskattning. Avdraget förutsätter en i kapitel 2.10.4 beskriven utredning av de ökade levnadskostnaderna. Avdrag får inte göras om det är fråga om arbete i den egentliga arbetsplatsen exempelvis på grund av att kraven för tillfällighet inte uppfylls.

Läs mer om tillfälligt arbete i anvisningen Ersättningar för kostnader för arbetsresor, Dnr 54/31/2009, 20.5.2009.

2.10.2 Gränsdragning mellan egentlig arbetsplats och särskilt arbetsställe

Att tjänstgöringen sker utanför hemkommunen och arbetsförhållandet tidsbegränsat gör inte att arbetsplatsen ska betraktas som särskilt ställe för arbetets utförande, utan den kan också vara den egentliga arbetsplatsen (t.ex. HFD 27.10.2003 l. 2633). HFD 27.10.2003 l. 2633). En studerande ansågs inte ha ett särskilt arbetsställe när han under skollovet tjänstgjorde utanför studieorten (HFD 2003:66). En arbetslös person med familj ansågs ha arbetat tillfälligt på ett särskilt arbetsställe (HFD 200:12 och 22.5.2002 l. 1205).

2.10.3 Utredning som ska läggas fram och avdragets storlek

2.10.3.1 Övriga resor än de dagliga resorna inom s.k. specialbranscher

För att kunna få avdraget för inkomstens förvärvande förutsätts att den skattskyldige lägger fram en utredning. Avdraget grundar sig på faktiska kostnader. Som en godtagbar utredning kan inte betraktas att man enbart lägger fram en utredning av arbetsförhållandena (HFD 2003:67, HFD 10.5.2004 l. 1032). (I fråga om dagliga resor inom specialbranscher är systemet annorlunda, se avsnitt 2.11.4.2).

Avdragsbeloppet kan uppskattas om de faktiska kostnaderna inte kan utredas men man kan bevisa att ökade levnadskostnader med sannolikhet har uppstått. Som ett bevis på ökade levnadskostnader kan betraktas en pålitlig utredning där den skattskyldige förklarar varför eller hur de ökade levnadskostnader som avdragsyrkandet gäller har kommit till.

Om man inte kan individualisera beloppet av faktiska kostnader, kan avdraget beviljas enligt en utredning som avses i det föregående avsnittet. Som en uppskattad ökning i levnadskostnaderna under en tillfällig arbetsresa i hemlandet betraktas i brist på annan utredning 12 € för en resa som varat över 6 timmar och 24 € per dygn för en resa som varat över 10 timmar. Avdraget förutsätter ytterligare att det särskilda arbetsstället ligger minst 15 km från löntagarens egentliga arbetsplats eller hem, beroende av varifrån resan har börjat, samt över 5 kilometer från såväl den egentliga arbetsplatsen som bostaden.

Även de ökade kostnaderna för en arbetsresa till utlandet avdras i första hand enligt en utredning som lagts fram av den skattskyldige. Om man lagt fram en motiverad utredning enligt ovan av kostnaderna men beloppet måste uppskattas, kan man i fråga om en arbetsresa till utlandet som varat minst 10 timmar göra avdraget enligt de summor och grunder om motsvarar löntagarnas utlands-

dagtraktamenten. Om den skattskyldige bor i hemlika förhållanden utomlands (t.ex. Fulbright-lärarutbyte), kan de ökade levnadskostnadsbeloppen i brist på annan utredning uppskattas till hälften av det dagtraktamentsbelopp som fastställts för respektive land.

På det ovan beskrivna sättet kan man uppskatta även de ökade levnadskostnaderna för arbetsresorna av en frilans som beskattas enligt ISkL.

Om arbetsgivaren har betalat ersättning för ökade levnadskostnader för en resa som arbetstagaren företagit till ett särskilt arbetsställe och om kostnadsbeloppet har varit större än vad arbetstagaren har fått ersättning för, kan han eller hon yrka avdrag till den del arbetsgivaren inte har kompenserat kostnaderna. Då ska arbetstagaren lägga fram en utredning av att beloppet av ökade levnadskostnader har varit större än vad som har kompenserats (se HFD:s beslut 2003:81 och HFD 27.10.2003/2634, där skillnaden mellan dagtraktamentet och den av arbetsgivaren utbetalda kostnadsersättningen inte i brist på bevis beviljades som avdrag; jfr HFD 2001:31 som gäller specialbranscher).

2.10.3.2 Dagliga resor på s.k. specialbranscher

Om den skattskyldige inte har någon egentlig arbetsplats, betraktas som arbetsresa också de dagliga resorna mellan bostaden och ett särskilt arbetsställe (ISkL 72 §). Om den skattskyldige arbetar inom en bransch där arbetsplatsen ofta måste bytas på grund av kortvarigt arbete som är kännetecknande inom branschen och den skattskyldige färdas dagligen från sin bostad till en särskild arbetsplats, kan såsom beloppet av de ökade levnadskostnaderna i brist på annan utredning betraktas beloppet av den skattefria måltidsersättningen.

Dessa dagliga resor till det särskilda arbetsstället inom s.k. specialbranscher berättigar den skattskyldige till en skattefri måltidsersättning från arbetsgivaren (8,50 €) eller till ett motsvarande avdrag. Avdraget och den skattefria ersättningen förutsätter dock att det finns förutsättningar för tillfälligheten såsom beskrivits ovan. Om arbetsgivaren har betalat ett belopp som är mindre än måltidsersättningen, minskas avdragsbeloppet med det belopp av ersättningar som arbetsgivaren har betalat för samma resa (HFD 2001:31). Om arbetsgivaren har betalat dagtraktamente, intäktsförs det belopp varmed måltidsersättningen överskrids.

Ovan nämnda branscher är exempelvis bygg- och anläggningsbranschen samt skogsbranschen. Personer i s.k. rörligt arbete kan däremot inte anses arbeta inom någon specialbransch, varför deras beskattning verkställs enligt de allmänna principerna i punkt 2.10.1 Ökade levnadskostnader (se HFD 2003:67, bussförare; HFD 18.11.2003 l. 2882, försäljningsagent och HFD 10.5.2004 l. 1032: fönsterputsare).

Inom dessa s.k. specialbranscher blir ett enskilt husbygge eller annat motsvarande kortvarigt projekt där personen för tillfället tjänstgör i allmänhet inte hans egentliga arbetsplats. Också byggarbetarna kan ha en egentlig arbetsplats som kan vara t.ex. byrå, lager eller verkstad, och då tillämpas specialbranschens beskattningsnormer inte på arbetstagaren. Har arbetsgivaren ordnat enbart personalutrymmen som befinner sig på projektet, då anses inte att arbetstagaren har en egentlig arbetsplats (HFD 31.3.2004 l. 733).

För att bevisa att levnadskostnaderna faktiskt har ökats, räcker det om den skattskyldige kan bevisa att omständigheterna hade varit sådana att arbetsgivaren kunde ha betalt en skattefri måltidsersättning. Den skattskyldige ska ge en utredning om arbetsgivaren, arbetstiden, arbetsplatsens läge och antalet arbetsdagar. (T.ex. Ab OY, 1.3 15.5.2008, arbetsplatsen ligger i K by i N kommun, 30 arbetsdagar på bygget).

Det finns inga exakta kilometergränser för skattefriheten av måltidsersättningen och inte heller någon minimitid för en arbetsdag. Skattefri måltidsersättning kan inte betalas eller avdrag beviljas om arbetsgivaren har ordnat arbetsplatsbespisning på det särskilda arbets-

stället eller dess omedelbara närhet. Om ordnad arbetsplatsbespisning kan betraktas t.ex. måltid på en matsal som drivs eller ordnats av arbetsgivaren, på s.k. avtalsmatsal eller med hjälp av lunchsedlar samt av arbetsgivaren ordnad matsäcks- eller termosmat. Arbetsgivaren ansågs inte ha ordnat arbetsplatsbespisning på ett särskilt arbetsställe eller dess omedelbara närhet då arbetsgivaren inte ingått ett avtal med byggherrebolaget om att dess arbetstagare kan inta måltid på byggherrebolagets personalmatsal (HFD 7.10.2005 I 2538). Om arbetstagaren rimligtvis hinner åka hem för att äta där och det leder inte till kostnader, beviljas inte något avdrag enligt Skatteförvaltningens uppfattning. Någon utredning av var arbetstagaren intagit sin måltid eller om han haft matsäck med sig behövs inte.

2.10.5 Ersättning för färdkostnader

Färdkostnaderna för en tillfällig arbetsresa avdras enligt de faktiska kostnaderna. I brist på annan utredning är avdraget för användning av egen bil 0,25 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011) och för bruksförmånsbil 0,11 €/km (SkatteFb om skattefria resekostnadsersättningar för 2011, 1313/2010). Avdrag beviljas inte om en bil med fri bilförmån används för tillfälliga arbetsresor, eftersom arbetstagaren inte har några kostnader för resan och arbetsresorna inverkar inte på beräkningen av värdet på bilförmånen.

2.11 Avdrag av gåvobeskattningsvärdet vid beskattningen av överlåtelsevinst

Som anskaffningsutgiften för egendom som erhållits vederlagsfritt anses beskattningsvärdet vid arvs- och gåvobeskattningen (ISkL 47 § 1 mom.). Enligt rättspraxis (HFD 2000:59) kan värdet vid gåvobeskattningen i princip dras av endast om gåvobeskattningen faktiskt har verkställts (det förutsätter dock inte att någon skatt på gåvan hade påförts). Vid verkställande av överlåtelsevinstbeskattningen kan man upptäcka att den överlåtna egendomen har förvärvats som gåva, men någon gåvobeskattning inte har verkställts. Gåvobeskattningsvärdet på gåvan kan vara klart och obestridligt t.ex. om man i gåva erhållit offentligt noterade värdepapper. Om värdet på gåvan är så ringa att någon gåvoskatt inte kommer att påföras, är det i allmänhet inte ändamålsenligt att förutsätta att gåvobeskattningen verkställs enbart för att kunna verkställa överlåtelsevinstbeskattningen. Som avdrag kan då godkännas det värde som uppenbarligen skulle bli påfört vid gåvobeskattningen.

Vid överlåtelse av egendom som erhållits i gåva ska beaktas bestämmelserna i ISkL 47.1 §. Enligt bestämmelsen anses som anskaffningsutgift gåvogivarens anskaffningsutgift om gåvotagaren överlåter egendomen innan ett år har gått från att gåvan mottagits (se anvisningen Beskattning av överlåtelsevinst – specialfall, www.skatt.fi/artikkeli/4655, exempel 1).

2.12 Ränteavdrag utan faktiskt syfte att förvärva inkomst

Räntan på en skuld som hänför sig till en aktielägenhet eller fastighet som hyrts ut till en nära anhörig ansågs inte utgöra ränta på skuld för inkomstens förvärvande då hyran var avsevärt lägre än den gängse hyran (HFD 2003:25). Då kan man inte heller dra av kostnader för lånearrangemangen. Räntorna och kostnaderna för lånearrangemangen kan i regel godkännas som avdrag endast om hyran minst motsvarar beskattningsvärdet på en bostadsförmån. I brist på annan utredning kan som beskattningsvärdet på en bostadsförmån uppskattas utgående från den gängse hyresnivån.

2.13 Avdrag vid uthyrning av en möblerad lägenhet

I brist på annan utredning godkänns vid uthyrning av en möblerad etta eller rum som avdrag som hänför sig till hyresinkomsten högst 40 € om månaden. Vid uthyrning av en större

möblerad lägenhet godkänns som avdrag i brist på annan utredning högst 60 € om månaden. Dessa avdrag beror inte på antalet hyresgäster. Avdraget täcker alla sedvanliga kostnader för hyresinkomstens förvärvande. Därutöver får driftsvederlaget för lägenheten dras av.

Om hyresvärden kan utreda de faktiska kostnaderna, beviljas avdraget enligt utredningen. De anskaffade hushållsmaskinerna och möblerna dras av enligt beskaffenhet antingen genom årliga kostnader eller såsom avskrivningar enligt vad som beskrivits i kapitel Allmänt om avdrag av utgifter för inkomstens förvärvande i denna anvisning.

2.14 Avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga

Har den skattskyldigesskattebetalningsförmåga med beaktande av de inkomster och den förmögenhet som står till hans och hans familjs förfogande, av någon särskild orsak, såsom försörjningsplikt, arbetslöshet eller sjukdom, nedgått väsentligt, avdras från dennes nettoförvärvsinkomst ett skäligt belopp, dock inte mera än 1 400 € (ISKL 98 §). Vid beviljande av avdraget ska man alltid beakta helhetssituationen för den skattskyldige och dennes familj. Först ska man undersöka om den skattskyldiges skattebetalningsförmåga har väsentligen nedsatts till följd av en i lagen nämnd särskild orsak. Därefter ska man undersöka om avdraget kan beviljas med tanke på inkomsterna och förmögenheten av den skattskyldige och dennes familj.

Avdraget för nedsatt skattebetalningsförmåga kan i allmänhet inte beviljas till sitt fulla belopp om årsinkomsten av en ensamstående skattskyldig överstiger 16 500 € eller den sammanlagda årsinkomsten hos makar överstiger 25 500 €. Avdraget beviljas inte heller delvis om årsinkomsten av en ensamstående skattskyldig överstiger 25 000 € eller den sammanlagda årsinkomsten hos makar överstiger 38 500 €. Dessa inkomstgränser ökas med 2 500 € för varje barn som den skattskyldige har att försörja.

Med årsinkomst avses det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges nettoförvärvsinkomster och kapitalinkomster.

Avdraget beviljas enbart för höga sjukdomskostnader, förutsatt att förutsättningarna i 98 § 2 mom. i ISkL finns och de ovan nämnda inkomstgränserna inte utgör ett hinder för det. I allmänhet enligt följande:

Totalbeloppet av sjukdomskostnader €	Beloppet av årsinkomst €ensamstående/makarna tillsammans					
	under 12 000/ 19 500	12 000-13 500/ 19 600-22 000	13 600-16 500/ 22 100-25 500	16 600-19 500/ 25 600-29 000	19 600-22 000/ 29 100-33 000	22 100-25 000/ 33 100-38 500
700 - 900	200	0	0	0	0	0
901 - 1200	300	200	0	0	0	0
1201 - 1500	500	300	200	0	0	0
1501 - 1800	700	500	300	200	0	0
1801 - 2100	900	700	500	300	200	0
2101 - 2400	1 000	900	700	500	300	200
2401 - 2700	1 200	1 000	900	700	500	300
2701 - 3100	1 400	1 200	1 000	900	700	500
3101 - 3500	1 400	1 400	1 200	1 200	900	700
3501 -	1 400	1 400	1 400	1 200	1 200	900

Man kan avvika från alla dessa inkomstgränser efter övervägande från fall till fall och utgående från en framlagd utredning.

Utöver inkomstgränserna ska man beakta förmögenheten när man avgör om avdraget ska beviljas. Om den skattskyldiges inkomster överstiger de ovan angivna övre inkomstgränserna (25 000/38 500 €), ska avdraget för nedsatt skattebetalningsförmåga på basis av sjukdomskostnaderna beviljas efter övervägande från fall till fall.

Om det finns ett utvecklingsstört minderårigt barn att försörja i familjen och totalbeloppet av familjens skattepliktiga inkomster understiger 27 000 €, dras av som avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga 1 100 €. Om inkomsterna är 27 100 – 55 000 €, är avdragsbeloppet 700 €. Om inkomsterna överstiger 55 000 €, beviljas avdraget överhuvudtaget inte. I specialfall kan avdraget överstiga de ovan nämnda beloppen.2.18 Beskattning enligt uppskattning i brist på finansiering av levnadskostnaderna

2.15 Kostnader för valutaväxel hos mottagare av pensionsinkomst

Från en bruttopension som man mottagit i någon annan valuta än euro dras av i bank- och valutakostnader ett belopp som motsvarar 60 euro.

3 NÄRINGSBESKATTNINGEN

3.1 Värdepappershandel

3.1.1 Allmänt

Värdepappershandelns betydelse varierar mycket enligt ekonomiska utsikter. Möjligheten att handla med aktier via Internet har gjort affärerna tillgängliga för ett ökande antal av även privatpersonerna och intresset är stort. När det gäller aktier bör man observera att avkastningen från aktierna ofta till största delen består av överlåtelsevinster och endast till en liten del av dividendinkomster. Detta har relevans vid beskattningen i synnerhet för den värdepappershandel som drivs av privatpersoner för att sköta sin egen ekonomi, vilket alltmer sällan kan betraktas som näringsverksamhet.

3.1.1.1 Försäljning av lägenhetsaktier – gränsdragning mellan inkomst- och näringsbeskattningen

Allmänna kännetecken för näringsverksamhet anses vara t.ex. att man strävar efter vinst och att verksamheten är planmässig och kontinuerlig samt medför en ekonomisk risk. Verksamheten bedöms som en helhet om verksamheten har dessa kännetecken.

Den handel som en privatperson bedriver med lägenhetsaktier har vissa särdrag jämfört med handeln med övriga värdepapper.

I rätts- och beskattningspraxis tenderar näringsskattelagen bli tillämplig något lättare om det är fråga om sådana personers handel med lägenhetsaktier som har kontakter till byggbranschen. Med personer som har kontakter till byggbranschen avses personer som är eller har varit ägare eller delägare i en byggfirma så väl som andra personer som är verksamma och insatta i branschen. På motsvarande sätt anses ofta som näringsverksamhet om timmermän och övriga yrkesmän inom byggbranschen säljer byggobjekt som de själv har uppfört.

Som näringsverksamhet kan också betraktas sådan försäljningsverksamhet som andra än de ovan nämnda personer nära byggbranschen bedrivit, förutsatt att handeln med lägenhetsaktier uppfyller de allmänna kraven för näringsverksamhet. Om t.ex. en person går med som stiftande delägare till ett byggprojekt med avsikt att sälja med vinst de aktier han tecknat i ett bostadsaktiebolag, kan verksamheten betraktas som näringsverksamhet. Sådan s.k. grynderverksamhet har mycket vinstpotential men innehåller också en stor risk.

Handlar man enbart med lägenhetsaktier, då uppfylls kraven för näringsverksamhet inte lika lätt som i grynderverksamheten. Således betraktas inte köp och försäljning av flera aktielägenheter som näringsverksamhet (se

HFD 2009:50). Som näringsverksamhet betraktas inte heller realisering av lägenheter som hänfört sig till uthyrningsverksamhet, även om man säljer ett flertal sådana lägenhetsaktier.

Om köp- och försäljningsverksamheten av lägenhetsaktier innebär i betydande grad ombyggnad och sanering, betraktas verksamheten lättare såsom näringsverksamhet än den handeln man enbart bedriver med lägenhetsaktier. En grundlig ombyggnad av lägenheter bevisar att verksamhetsutövaren satsar hårt på att höja värdet på lägenheten. I försäljningspriset på lägenheten ingår också i så fall sådan värdestegring som man nått genom ombyggnadsarbete. Om sådan köp-, sanerings- och försäljningsverksamhet av lägenheter bedrivs planmässigt och aktivt och med avsikt att ge vinst, anses verksamheten vara näringsverksamhet, även om verksamhetsutövaren inte är fackman inom byggbranschen(se HFD 2011:79).

Även om verksamheten i övrigt betraktades som näringsverksamhet, beskattas en sedvanlig försäljning av egen bostad inte som näringsverksamhet, utan omfattas av inkomstskattelagen.

Om handeln med lägenhetsaktier betraktas som näringsverksamhet och inkomstbeskattas enligt NärSkL, fördelas företagsinkomsten från verksamheten enligt inkomstskattelagens bestämmelser i förvärvs- och kapitalinkomst.

3.1.2 Privatpersoner som bedriver aktieplacering och värdepappershandel

Som näringsverksamhet kan i regel inte betraktas investeringsverksamheten av en privatperson, inte ens om verksamheten bedrivs i stor skala. Karakteristiskt för denna typ av investeringsverksamhet är långvariga aktieinnehav.

Som bedrivande av näringsverksamhet kan inte heller betraktas den verksamhet då en aktieförmedlare självständigt sköter en privatpersons värdepappersportfölj utan att aktivt få köp- eller försäljningsorder eller andra instruktioner från ägaren. Relevant är även portföljens innehåll. Om huvuddelen av aktierna i portföljen är aktier i ett fåtal bolag och omsättningen på aktierna är liten, utgör en även livligare handel med resten av aktierna inte näringsverksamhet.

Vid avgörande av verksamhetens art ska man beakta den skattskyldiges egen uppfattning om verksamheten utgör investeringsverksamhet eller näringsverksamhet. Samma princip tillämpas även på privata näringsidkare och yrkesutövare, i vilkas fall viljeförklaringen framgår av bokföringen.

I sitt avgörande ansåg HFD (2000:67) att den värdepappersplaceringsverksamhet som bedrevs som bisyssla utgjorde personlig inkomst.

En person som arbetade som huvudsyssla i avlönat arbete bedrev värdepappersplaceringsverksamhet som bisyssla med huvudsakligen banken som förmedlare utan särskilda lokaler, anställd arbetskraft eller firma. För investeringsverksamheten hade han inte några nämnvärda anläggningstillgångar eller någon bokföring, utan han lämnade in sina skattedeklarationer på basis av verifikationer som styrkte köp- och försäljningstransaktionerna. Han hade bedrivit investeringsverksamhet under flera års tid huvudsakligen med sina besparingar från förvärvsinkomster och med de medel som flutit in från investeringsverksamheten utan skuldfinansiering. År 1999 hade han tagit ut ett lån för verksamheten, men lånebeloppet var litet i förhållande till den egna finansieringen och portföljens värde. Meningen var att han skulle ändra portföljens innehåll genom inköp och försäljningar enligt gällande marknadssituation. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den investeringsverksamhet som personen bedrev under dessa omständigheter inte var näringsverksamhet och att man på beskattningen av investeringsverksamheten skulle tillämpa inkomstskattelagens bestämmelser om beskattningen av överlåtelsevinst.

För att utgöra affärsverksamhet ska värdepappershandeln vara kontinuerlig, planmässig och aktiv samt medföra en ekonomisk risk

(t.ex. hög andel av lånat kapital) och sträva efter vinst. Verksamhetens art avgörs som en helhet utgående från hur dessa kriterier uppfylls.

Om en privatperson bedriver värdepappershandel som huvudsyssla, kan värdepappershandeln uppnå en sådan omfattning och aktivitetsgrad att den ska betraktas som näringsverksamhet.

Om en privatperson däremot som bisyssla bedriver värdepappershandel av placeringsnatur, kan denna verksamhet endast i undantagsfall utgöra näringsverksamhet. Den värdepappershandel som bedrivs som bisyssla kan alltså i regel inte betraktas som näringsverksamhet.

3.1.3 Samfund eller sammanslutningar som bedriver värdepappershandel

Företagen kan bedriva värdepappershandel antingen som sin primära eller sekundära näringsgren. I det sistnämnda fallet utgör värdepappershandeln en näringsgren bland de övriga.

Skattestyrelsen har i sina harmoniseringsanvisningar för åren 2000–2002 instruerat att ett bolag som grundats för att bedriva värdepappershandel alltid bedriver näringsverksamhet och en sådan värdepappershandel som bedrivits som bisyssla i princip utgör näringsverksamhet. Enligt dessa instruktioner spelar det ingen roll hur omfattande värdepappershandeln är volymmässigt eller hur stort antal transaktioner som gjorts.

I sitt avgörande 11.4.2003/941 ansåg högsta förvaltningsdomstolen att ett inköp och en försäljning av aktier som under skatteåret genom ett avslut skedde förmedlad av banken inte var sådan näringsverksamhet som avses i 1 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet. Vinsten från överlåtelse av aktierna var således inte beskattningsbar som inkomst av näringsförvärvskälla, utan som inkomst av inkomstskattelagenlig förvärvskälla. I fallet bedrev A Ab som hade inlett sin verksamhet år 1998 tjärförmedling och försäljning av grillkol. Till bolagets bransch hörde även värdepappershandel. Bolagets första räkenskapsperiod hade varit förlustbringande. Under skatteåret 1999 var bolagets omsättning av tjärförmedling och försäljning av grillkol 61 116 mark. Bolaget skulle ha gått med förlust om det inte hade fått ett räntefritt lån av sina delägare och använt medlen, 931 377 mark, för att 12.8.1999 förvärva 200 st. Aktier i Oyj Nokia Abp och överlåtit dem 10.9.1999 till ett pris på 1 010 774 mark med en vinst på 75 859 mark. Bolaget hade inte några andra aktieinköp eller -försäljningar under skatteåret. Under år 2000 hade bolaget köpt aktier genom sex inköp till ett sammanlagt pris på 1 150 000 mark och sålt till ca 550 000 mark. Skatteåret 1999. 1 § i lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet.

Skatteförvaltningen har ändrat sin tidigare instruktion och anser att värdepappershandel kan betraktas såsom näringsverksamhet om verksamheten är kontinuerlig, planmässig och aktiv samt medför en ekonomisk risk och strävar efter vinst. Verksamhetens art avgörs som en helhet utgående från hur dessa kriterier uppfylls.

När man avgör om verksamheten har kännetecken för näringsverksamhet bör man enligt Skatteförvaltningen uppfattning också observera om ett bolag som grundats för att bedriva värdepappershandel primärt bedriver näringsverksamhet. Bolaget har således både firma och bokföring för denna verksamhet. Värdepappershandeln kan också bedrivas vid sidan om annan näringsverksamhet, varvid den utgör en del av verksamheten i näringsverksamhetens förvärvskälla. (Se även avsnittet Om indelningen i olika slags tillgångar i denna anvisning)

I enskilda fall kan det dock förekomma situationer då värdepapperen klart har avsetts för att utgöra bolagets passiva egendom. Om värdepapperen har innehafts under en lång tid och de inte är föremål för handel, kan de anses höra till den personliga förvärvskällan. Om huvuddelen av portföljens innehåll består av riskfria aktier (depositionsbevis, investerings- eller kommuncertifikat, obligatio-

ner, statens skuldförbindelser eller bostadsaktier), kan värdepapperen utgöra annan än näringsverksamhetens egendom. Dylika situationer ska avgöras fall för fall. Då beskattningen verkställs kan den värdepappershandel som bedrivs av ett samfund eller en sammanslutning och som enligt anmälan är näringsverksamhet överföras till den personliga förvärvskällan.

3.1.4 Allmännyttiga samfund som bedriver värdepappershandel

Allmännyttiga samfund är enligt inkomstskattelagen skyldiga att betala skatt på den erhållna näringsinkomsten. Om verksamheten betraktas som investeringsverksamhet som beskattas enligt ISkL, är den fullständigt skattefri, men om den utgör näringsverksamhet, ska inkomsten beskattas till dess fulla belopp som samfundets inkomst.

Allmännyttiga samfund har traditionellt haft stora värdepappersportföljer. Portföljens innehåll har i allmänhet varit stabilt. På 1990-talet ändrades egendomsförvaltningssättet från passiv investering till aktiv ökning av egendomen. Allteftersom börskursernas värden stiger strävar samfunden efter att decentralisera aktieinnehav i enskilda företag för att undvika risker. Att låta egendomsförvaltarna spela ut mot varandra har blivit en del av finansförvaltningen. Som följd av dessa åtgärder har allmännyttiga samfund fått stora försäljningsvinster.

Värdepappersplaceringen av ett allmännyttigt samfund betraktas i regel fortfarande som investeringsverksamhet enligt ISkL. Även om allmännyttiga samfund inte får konkurrera med den skattepliktiga näringsverksamheten, är värdepappersplaceringen dock inte en sådan bransch som ska beskattas som näringsinkomst med tanke på neutralitetssynpunkterna företagarna emellan.

Värdepappershandeln av ett allmännyttigt samfund kan betraktas som näringsverksamhet endast i undantagsfall. Då ska man observera bl.a. i vilken utsträckning tillgångarna används för allmännyttiga ändamål. Verksamhetens art kan inte avgöras utgående från några eurogränser.

3.1.5 Förtroendeskydd

Skattebehandlingen av värdepappershandel kan ändras endast om förhållandena för bedrivandet av värdepappershandeln väsentligen har ändrats jämfört med tidigare år. Om en viss beskattningspraxis redan hunnit bli vedertagen för ett enskilt fall inom värdepappershandeln, ska beskattningen verkställas enligt samma praxis även under kommande år. Förtroendeskyddet hindrar dock inte att man under kommande år ändrar ett felaktigt beskattningsbeslut. Ändring av felaktiga beskattningsbeslut förutsätter dock alltid att kunden ska bli hörd.

Om förtroendeskydd, se Skattestyrelsens anvisning 569/38/2000 Om förtroendeskydd i beskattningsförfarande.

3.2 Resekostnader och privatbruk av fordon

3.2.1 Företagets bil i privatbruk - privata rörelseidkare och yrkesutövare

Enligt 53 § 2 mom. i NärSkL hör en nyttighet till näringsverksamhetens förvärvskälla om den uteslutande eller huvudsakligen används i näringsverksamheten. Frågan om en bil hör till näringsverksamhetens förvärvskälla eller den privata förvärvskällan avgörs enligt antalet körkilometer. Om mer än hälften av det sammanlagda kilometerantalet hänför sig till näringsverksamheten, hör bilen till näringsverksamhetens förvärvskälla. Körslorna med en bil indelas i körslor i näringsverksamheten och i privata körslor i regel på basis av uppgifterna i en körjournal. Av avsnitt 3.2.5.2 framgår vilka uppgifter som ska ingå i en körjournal.

Då bilen hör till näringsverksamhetens förvärvskälla drar man av vid beskattningen de faktiska bokförda kostnaderna för användningen av bilen. Om de faktiska kostnaderna inte har dragits av i bokföringen och verifikationer inte har sparats, kan kostnaderna

emellertid dras av enligt en tillförlitlig utredning som den skattskyldige lagt fram av antalet körkilometer i näringsverksamheten. Av kalkylen ska framgå näringskörslornas andel av de uppskattade bränslekostnaderna, servicekostnaderna och de övriga kostnaderna för fordonet samt andelen av eventuella avskrivningar och totalantalet kilometer som körts under skatteåret. Om faktiska kostnader inte har tagits upp i bokföringen och den skattskyldige inte lägger fram en pålitlig utredning om kostnaderna, får såsom kostnad dras av 0,25 euro/km ((SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011). Avdraget förutsätter emellertid att kilometerantalet har utretts och kostnader har uppstått.

Då privata näringsidkare eller yrkesutövare använder en bil som ingår i näringsverksamhetens förvärvskälla för sina privata körningar, kan de privata körningarnas andel av kostnaderna för bilen inte dras av från inkomsten av näringsverksamhet. Alla eventuella privatkörningar med en bil som huvudsakligen används i näringsverksamheten beaktas genom intäktsföring enligt NärSkL 51 b §. De privata körningarnas andel räknas ut så att man dividerar bilkostnadernas totalbelopp och den årliga avskrivningen på bilen med antalet kilometer som körts med bilen och multiplicerar resultatet med antalet kilometer som enligt körjournalen har körts privat (HFD 8.5.1987 L 1659). Om det inte finns någon pålitlig bokföring över de privata körningarna, måste deras andel uppskattas.

Resor mellan bostaden och arbetsplatsen är sådana privata körningar som avses ovan. Näringsidkare och yrkesutövare kan i den förhandsifyllda skattedeklarationen dra av dessa kostnader för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen från sin förvärvsinkomst inom ramen för 93 § i inkomstskattelagen.

Rätten att göra avskrivningar på anläggningstillgångar börjar under det skatteår då nyttigheten har tagits i bruk. Även om bilen hade tagits i bruk alldeles vid slutet av året, beviljas avskrivningen trots allt till sitt fulla belopp. Då kan intäktsföringen av privatbruket uppgå till en mycket stor summa per körd kilometer, eftersom det avskrivningsbelopp som beaktats som avdrag är så stort.

3.2.2 Företagets bil i privatbruk - näringssammanslutningar

Då en delägare i en sammanslutning använder en bil som ingår i näringsverksamhetens förvärvskälla för sina privata körningar, kan de privata körningarnas andel av kostnaderna för bilen inte dras av från inkomsten av näringsverksamhet. Alla eventuella privatkörningar med en bil som huvudsakligen används i näringsverksamheten beaktas genom intäktsföring enligt NärSkL 51 b §. Det pålitligaste sättet att utreda användningen av bilen är en körjournal, på basis av vilken körslorna med bilen indelas i körslor i näringsverksamheten och i privata körslor.De privata körningarnas andel räknas ut så att man dividerar bilkostnadernas totalbelopp och den årliga avskrivningen på bilen med antalet kilometer som körts med bilen och multiplicerar resultatet med antalet kilometer som enligt körjournalen har körts privat (HFD 8.5.1987 L 1659). Om det inte finns någon pålitlig bokföring över de privata körningarna, måste deras andel uppskattas.

Resor mellan bostaden och arbetsplatsen är sådana privata körningar som avses ovan. Delägare i sammanslutning kan i den förhandsifyllda skattedeklarationen dra av dessa kostnader för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen från sin förvärvsinkomst inom ramen för 93 § i inkomstskattelagen.

Rätten att göra avskrivningar på anläggningstillgångar börjar under det skatteår då nyttigheten har tagits i bruk. Även om bilen hade tagits i bruk alldeles vid slutet av året, beviljas avskrivningen trots allt till sitt fulla belopp. Då kan intäktsföringen av privatbruket uppgå till en mycket stor summa per körd kilometer, eftersom det avskrivningsbelopp som beaktats som avdrag är så stort.

3.2.3 Bilkostnaderna av delägare i samfund

Om delägare i ett samfund ersättningsfritt använder samfundets bil för sina privata körslor, utgör delägarens förmån antingen lön eller förtäckt dividend. Se avsnittet Gränsdragning mellan löne- och dividendbeskattningen.

3.2.4 Överlåtelse av en bil som delvis varit i privatbruk - rörelseidkare och yrkesutövare samt näringssammanslutningar

Då man fastställer beloppet som ska intäktsföras på grund av försäljning och privatbruk av en bil måste man beakta huruvida den skattskyldige inte i sin helhet fått avdra avskrivningen på bilen i sin bokföring under tidigare år (HFD 13.1.1988 L 136). Då en överlåtelse eller ett privatuttag äger rum kan man inte intäktsföra sådana avskrivningar som den skattskyldige inte heller har kunnat dra av. De avskrivningar som inte godkänts under tidigare år för privat bruk av bilen beaktas vid överlåtelse och privat bruk skilt för varje bil.

Förenklat exempel:

Rörelseidkaren har år 2009 köpt en bil som ingår i rörelsens bokföring. Bilen kostade 50 000 €. Bilen har avskrivits i bokföringen under skatteåret 2009 med 12 500 € och under skatteåret 2010 med 9 375 €. Den bokförda utgiftsresten av bilen var således 28 125 € i början av skatteåret 2009. Vid beskattningens verkställande för år 2009 har 3 000 € återställts till rörelseinkomsten som privatbrukets andel och motsvarande summa för år 2010 var 2 000€. Rörelseidkaren säljer bilen under skatteåret 2011 för 35 000 €.

Intäktsföring på grund av försäljningen:

Anskaffningsutgift på bilen	50 000
- avskrivningar som gjorts	21 875
	28 125
+ å privatbrukets andel	5 000
	33 125
Försäljningspris	35 000
Belopp som ska räknas som inkomst vid beskattningen	1 875

3.2.5 Tilläggsavdrag

En enskild rörelseidkare eller yrkesutövare får på det sätt som föreskrivs i NärSkL 55 § göra ett tilläggsavdrag på basis av ökade levnadskostnader eller kostnader för bil (se Skattestyrelsens anvisning 23.2.2001 Avdrag av affärsidkares, yrkesutövares och gårdsbruksidkares resekostnader).

3.2.5.1 Tilläggsavdrag på basis av ökade levnadskostnader

Tilläggsavdrag på basis av ökade levnadskostnader görs för en resa som en näringsidkare tillfälligt företar i anslutning till näringsverksamheten utanför sitt ordinarie verksamhetsområde. Resor till ett arbetsställe som hör till näringsidkarens ordinarie verksamhetsområde berättigar inte till avdrag av ökade levnadskostnader.

Som tilläggsavdrag får avdras maximibeloppet av skattefria dagtraktamenten för arbetsresor som Skatteförvaltningen fastställt med stöd av 73 § 2 mom. inkomstskattelagen 34 eller 16 euro) (SkatteFb om skattefria resekostnadsersättningar för år 2011, 1313/2010), till den del de faktiska ökade levnadskostnader som beror på arbetsresan inte har dragits av i bokföringen.

Eftersom avsikten är att näringsidkare med tilläggsavdragsbeloppet hamnar i jämställt läge med löntagarna, iakttas på avdraget i tillämpliga delar grunderna för det beslut som Skattestyrelsen utfärdat om skattefria kostnadsersättningar och avdraget beviljas på samma villkor som man kan utbetala skattefria dagtraktamenten till löntagare. Även de krav för kilometer och tid som anges i beslutet måste uppfyllas.

Olikt från löntagarna förutsätter tilläggsavdraget hos näringsidkare att en rörelseidkare eller yrkesutövare tillfälligt företar en resa utanför sitt ordinarie verksamhetsområde. Det ordinarie verksamhetsområdet avgörs skilt för varje verksamhetsställe så att det ordinarie verksamhetsområdet omfattar näringsidkarens fasta driftställen. Med fast drift-

ställe avses ett sådant verksamhetsställe där tjänstgöringen är långvarig, regelbunden och kontinuerlig. Tjänstgöringen på ett sådant ställe kan jämföras med arbetstagarens tjänstgöring på den egentliga arbetsplatsen.

Vid fastställande av det fasta driftstället måste man beakta näringsidkarens uttryckliga beslut om sina verksamhetsställen. Om t.ex. en ögonläkare är yrkesutövare och arbetar en gång i veckan i sin samarbetspartners lokaler i en optikerbutik, utgör dessa lokaler ett fast driftställe för yrkesutövaren. Om en talterapeut i en vårdinrättning annonserar på en anslagstavla att han eller hon är anträffbar på sitt verksamhetsställe på en viss ort torsdagar jämna veckor, har han eller hon i verkligheten utvidgat sitt ordinarie verksamhetsområde. Om en näringsidkare däremot besöker kunden för att ge denne terapi eller t.ex. för att räkna ut löner, då är det inte fråga om näringsidkarens verksamhetsställe. På motsvarande sätt, om en bilist kör grus till ett mark- och anläggningsbygge som varar en viss tid, har bilisten inte något fast driftställe på bygget.

En näringsidkare kan ha flera sådana driftställen som hör till hans ordinarie verksamhetsområde. Huruvida ett driftställe hör till näringsidkarens ordinarie verksamhetsområde avgörs skilt för varje driftställe.

Tilläggsavdrag får också göras på sådana tillfälliga arbetsresor som näringsidkaren företar från hemmet, förutsatt att näringsidkarens permanenta driftställe är hemmet (HFD 28.12.2007 l. 3406). Resor under vilka en rörelseidkare eller yrkesutövare hämtar varor samt tillfälliga försäljningsresor är sådana som berättigar till tilläggsavdrag.

Till inkomstskattelagen (1227/2005) har fogats 72 a §, som reglerar vad som ska betraktas som tillfällig tjänstgöring på ett särskilt arbetsställe. Även hos rörelseidkarna kan som tillfällig tjänstgöring betraktas, om förutsättningar enligt ISkL 72 a § finns, en tjänstgöring på högst två år på ett och samma arbetsställe. Under vissa förutsättningar kan emellertid också en sådan tjänstgöring som varar tre år på samma arbetsställe betraktas som tillfälligt arbete. Skatteförvaltningen har meddelat en särskild anvisning om tillämpningen av lagen: ”Ersättningar för kostnader för arbetsresor”, Dnr 54/31/2009, 20.5.2009.

3.2.5.2 Tilläggsavdrag på basis av kostnader för bil

Enskilda rörelseidkare och yrkesutövare får göra ett tilläggsavdrag för resor som gjorts med en bil som hör till de privata tillgångarna (kan också vara bil som tillhör en make enligt ISkL 7 §). Tilläggsavdragets maximibelopp är skillnaden mellan maximibeloppet av den skattefria kilometerersättning (0,46 €) (SkatteFb om skattefria resekostnadsersättningar för år 2011, 1313/2010) sådana kostnader för bilen vilka dragits av i bokföringen för resor i anslutning till näringsverksamheten.Avdraget förutsätter körjournal eller en annan pålitlig utredning om hur bilen har använts och hur körskorna hänför sig till näringsverksamheten.

Bilen anses höra till privata tillgångar enligt NärSkL 55 § om de övriga körningarna än de som hör till näringsverksamheten utgör minst 50 % av alla körningar med bilen. Andra än till näringsverksamheten hörande körningar är i detta sammanhang körningarna i privathushållet samt körningarna som hänför sig till någon annan förvärvskälla än näringsförvärvskällan och körningarna i annan förvärvsverksamhet.

Tilläggsavdrag beviljas t.ex. för sådana körningar i näringsverksamhet med en bil som hör till inventarierna i jordbrukets förvärvskälla. Om mer än hälften av alla körningarna hänför sig till näringsverksamheten och bilen på basis av detta hör till näringsförvärvskällan och även om näringsidkaren inte självmant tar upp bilen som näringsverksamhetens anläggningstillgångar, beviljas tilläggsavdraget inte på basis av körningarna i näringsverksamheten.

Resorna måste hänföra sig till näringsverksamheten. Sådana resor är t.ex. resor mellan de olika fasta driftställena. Om näringsidkaren har flera driftställen och han inleder arbetet på ett fast driftställe utanför hemmet, utgör

resorna mellan bostaden och ett sådant fast driftställe sådana resor mellan bostaden och arbetsplatsen för vilka tilläggsavdrag inte beviljas. På motsvarande sätt, om näringsidkaren efter arbetsdagen kör hem från det fasta driftstället, utgör denna resa mellan bostaden och arbetsplatsen inte en sådan resa för vilken tilläggsavdrag beviljas. Till tilläggsavdrag berättigar en sådan resa som näringsidkaren företar från bostaden till något annat verksamhetsställe än det fasta driftstället.

Av körjournalen ska framgå det sammanlagda antalet kilometer som under skatteåret körts med bilen. Av näringsverksamhetens och jordbrukets körslor ska även följande uppgifter antecknas i körjournalen:

- tidpunkten i början och i slutet av körningen,
- körningens avfärds- och ankomstplats samt vid behov rutten,
- körsträckan och
- ändamålet med körningen

Om någon körjournal inte har förts, förutsätter tilläggsavdraget även då att antalet kilometer kan utredas på ett pålitligt sätt. Om näringsidkaren under året har regelbundna resor, t.ex. en gång i veckan, till samma resmål, anges i fråga om sådana resor antalet kilometer och antalet gånger man kört till resmålet per år. Därutöver ska man alltid ange det sammanlagda antalet kilometer som under skatteåret körts med bilen.

Om den skattskyldige inte lagt fram någon pålitlig utredning av att en till privata tillgångarna hörande bil har använts för näringsverksamhetens tillfälliga körningar, får tilläggsavdrag inte göras från näringsinkomsten och kostnaderna för en bil som ingår i de privata tillgångarna får inte dras av.

Tilläggsavdrag beviljas inte utan utredning om det totala antalet kilometer som körts med bilen och utan utredning om bilen hör till förvärvskällan eller till privata tillgångar. I dessa situationer får man såsom kostnad dras av 0,25 euro/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011). Avdraget förutsätter emellertid att kilometerantalet i förvärvskällan har utretts och kostnader har uppstått.

En från arbetsgivaren erhållen naturaförmånsbil, leasingbil, eller bil man förfogar över på basis av ett avtal hör inte till näringsidkarens privata tillgångar. Man får således inte göra tilläggsavdrag för användningen av en sådan bil i näringsverksamheten. I stället får man dra av de faktiska kostnaderna för användningen av en sådan bil i näringsverksamheten. Avdrag kan göras också på basis av en tillförlitlig kalkyl om antalet körkilometer i näringsverksamheten (se kapitel 3.2.1). Avdragandet av kostnader för användningen av en naturaförmånsbil grundar sig på det kilometerbaserade förmånsvärde som räknas som lön. I kostnaderna för bruksförmånsbilar beaktas dessutom de kostnader man betalat själv.

T.ex.

En rörelseidkare har från sin arbetsgivare fått en naturaförmånsbil i sin besittning. Han använder bilen också i sin egen näringsverksamhet. Det är fråga om en fri bilförmån vars värde per år är 6 600 € och förmånens värde har inte kontrollerats på basis av de privata körslorna eller arbetskörslorna. Förmånens kilometerbaserade värde är 0,37 €/km (6 600 € : 18 000 km). Man får således dra av 0,37 €/km från körslorna i näringsverksamheten.

3.2.6 Privatbil som används av en näringssammanslutning

3.2.6.1 Om sammanslutningen har betalat resekostnadsersättning till delägaren

Om en ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag eller delägare i ett öppet bolag använder sin egen bil för sammanslutningens körningar, får han fakturera sammanslutningen för antalet körda kilometer på samma sätt som vilken arbetstagare som helst. Som faktureringsgrund tillämpas då Skatteförvaltningens beslut (SkatteFb om skattefria resekostnadsersättningar för år 2011, 1313/2010). Resekostnadsersättningarna ska behandlas på samma sätt som ersättningarna till andra arbetsta-

gare: en reseräkning som arbetstagaren företer ska antecknas i lönebokföringen och uppges i årsanmälan.

Om ersättningen till delägaren inte har behandlats i sammanslutningens lönebokföring och tagits upp i årsanmälan, kan den inte behandlas som en sådan skattefri kostnadsersättning som avses i Skatteförvaltningens beslut. Då är avdragbart från sammanslutningens inkomst endast de faktiska kostnaderna. I brist på annan utredning kan man använda som avdragsbelopp 0,25 €/km (SkatteSb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011). Den överstigande delen utgör privatuttag som inte är avdragbart.

3.2.6.2 Om samanslutningen inte har betalat resekostnadsersättning till delägaren

Om sammanslutningen inte har betalat ersättningar till delägaren för bruk av egen bil i sammanslutningens körningar, kan delägaren dra av kostnaderna för dessa körningar i sin egen beskattning som utgifter för inkomstens förvärvande. I brist på annan utredning är avdragsbeloppet 0,25 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011).

3.2.6.3 Ökade levnadskostnader för arbetsresor - delägare i näringssammanslutning

De ökade levnadskostnaderna av en ansvarig bolagsman i ett kommanditbolag eller öppet bolag på grund av tillfälliga arbetsresor behandlas i beskattningen enligt samma principer som kostnaderna för bruk av egen bil. (Se avsnitten ″Om sammanslutningen har betalat resekostnadsersättning till delägaren″ och ″Om sammanslutningen inte har betalat resekostnadsersättning till delägaren″.)

Om sammanslutningen inte har betalat skattefri ersättning till bolagsmannen på grund av de ökade levnadskostnaderna för en tillfällig arbetsresa, beviljas avdraget såsom i löntagarnas beskattning. (Se avsnittet ”Billigaste fortskaffningsmedel”).

3.3 Fastighet

3.3.1 Fastighet som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla

Enligt NärSkL 53 § ingår en fastighet till näringsverksamhetens förvärvskälla om den uteslutande eller huvudsakligen används för ändamål som direkt eller indirekt främjar näringsverksamheten.

Som ändamål som främjar näringsverksamheten kan betraktas exempelvis användning av fastigheten för fabriks-, verkstads-, affärs- eller förvaltningsändamål eller för personalbostäder eller personalsociala ändamål. Utom fastigheter som används i produktionsverksamheten hör till näringsverksamhetens förvärvskälla således även bl.a. personalens bostadshus.Ägaren av en privat affär kan inte anses höra till personalen vid tillämpning av NärSkL 53 §. Om en enskild rörelseidkare, yrkesutövare eller dennes familj använder fastigheten huvudsakligen som stadigvarande bostad, anses fastigheten inte höra till näringsverksamhetens förvärvskälla.

En fastighet kan delvis främja näringsverksamheten och delvis användas för andra ändamål. Fastigheten hör till näringsverksamhetens förvärvskälla om bruket för ändamål som främjar näringsverksamheten är uteslutande eller huvudsakligt.

Fastigheten används uteslutande för ändamål som främjar näringsverksamheten om inte ens en del av fastigheten tillfälligt används för något annat ändamål.

Fastigheten anses huvudsakligen betjäna ändamål som främjar näringsverksamheten om över hälften av den används i näringsverksamheten.

Hur de olika användningsändamålen av en byggnad fördelas mäts i allmänhet enligt golvytan, trots att man i specialfall och vid olika sorters lokaler kan använda kubikvolym som grund. Om utrymmen är mycket olika till sin praktiska betydelse, ska även användningen av begrundade värden kunna komma i fråga. Som värderingsgrund för jordområden används i allmänhet jordarealen.

I fallet HFD 1986/5361 hade bolaget hyrt en fastighet, av vars utrymmen en del användes av bolaget själv och den största delen av fastigheten var uthyrd till utomstående. Bolaget skulle enligt avtalet hyra hela byggnaden. Under dessa omständigheter utgjorde bolagets hyresinkomster inkomst av rörelse.

Det kan uppstå tillfälliga ändringar i förhållandena som gäller användningen av fastigheten. Då är det motiverat att anse att förvärvskällan förblir densamma om ändringarna är så minimala att de gör att användningen knappt överskrider 50 %. Om användningen av fastigheten i rörelsen dock minskar permanent och det leder till att gränsen på 50 % underskrids, måste fastigheten i allmänhet överföras från näringsverksamhetens förvärvskälla till den personliga förvärvskällan, varefter överföringen regleras genom NärSkL 51 a §.

Ägaren av en privat affär kan inte anses höra till personalen vid tillämpning av NärSkL 53 §. Om fastigheten huvudsakligen används som stadigvarande bostad för en privat rörelseidkare, yrkesutövare eller dennes familj, hör fastigheten inte till näringsverksamhetens förvärvskälla.

3.3.2 Till utomstående uthyrd fastighet som tidigare hört till näringsförvärvskällan

En näringsidkare kan hyra ut en fastighet som före uthyrningen har använts i företagets egen näringsverksamhet. En sådan fastighet kan vid överlåtelse bevara sin karaktär som affärsverksamhetens egendom, även om uthyrningstiden till utomstående skulle bli lång och även om hyresinkomsten under uthyrningstiden har beskattas enligt inkomstskattelagen. (Se. HFD 1985 II 524 samt 1991/2519 och 2520, och även 1992/206).

Den skattemässiga behandlingen då fastigheten säljs lämnar i viss mån rum för tolkning, men man har i allmänhet tillämpat näringsskattelagen på försäljningen även om fastigheten har varit uthyrd till utomstående för upp till tio års tid.

3.3.3 Fastighet som ägs av maken eller makarna gemensamt - rörelseidkare och yrkesutövare

3.3.3.1 Makens fastighet som används i näringsverksamheten

Om makarna inte bedriver näringsverksamhet tillsammans men i verksamheten används en fastighet som ensamt eller tillsammans med utomstående ägs av den make som inte deltar i verksamheten och fastigheten har tagits upp i bokföringen till makens ägarandel, kan detta anses bevisa att makens avsikt har varit att delta i verksamheten genom att placera sin fastighet i näringsverksamheten. Då räknas fastigheten till den del som motsvarar makens ägarandel till näringstillgångarna, förutsatt att fastigheten i sin helhet eller huvudsakligen används i näringsverksamheten. Då anses också den skuld som hänför sig till fastigheten utgöra näringsverksamhetens skuld och räntan på skulden får dras av som kost-nad i näringsverksamheten. Makarna anses bedriva näringsverksamhet tillsammans och kapitalinkomstandelen av företagsinkomsten fördelas till makarna enligt de ägarandelar som de har av den nettoförmögenhet som hör till näringsverksamheten. Försäljning av en fastighet som ingår i näringsverksamheten be-skattas enligt näringsskattelagen.

Om en make som ensam bedriver näringsverksamhet använder i sin näringsverksamhet en sådan fastighet som den andra maken äger i sin helhet eller tillsammans med utomstående, får den av makarna som inte deltar i verksamheten ta ut en gängse ersättning för användningen av fastigheten. Ersättningen anses bevisa att avsukten inte har varit att investera fastigheten i makens näringsverksamhetoch då räknas fastigheten inte till näringstillgångarna.Om man tar ut ersättning för användningen av fastigheten, anses en skuld som hänför sig till den utgöra skuld för inkomstens förvärvande och räntan på en sådan skuld får dras av.

Om den av makarna som inte deltagit i näringsverksamheten inte tagit ut ersättning

för användningen av fastigheten som han eller hon äger ensamt eller tillsammans med utomstående men fastigheten har inte tagits upp i bokföringen enligt hans eller hennes ägarandel, kan man inte (utan makarnas uttryckliga viljeförklaring) anse att makarna bedriver näringsverksamhet tillsammans. Då räknas fastigheten inte till näringstillgångarna och företagsinkomstens kapitalinkomstandel fördelas inte mellan makarna.

3.3.3.2 Makar som äger en fastighet tillsammans

Hyra för en fastighet som makarna äger gemensamt och som betalas till den av makarna som inte deltar i näringsverksamheten är inte en avdragbar utgift i näringsverksamheten. Som avdragbar utgift i näringsverksamheten betraktas endast en sådan utgift som betalats till utomstående i pengar eller i pengars värde, förutsatt att det inte föreskrivs särskilt att posten är avdragbar. Om näringsidkaren betalar hyra för lokaler som han delvis äger själv, anser man att det inte är fråga om en utgift som betalats till utomstående.

Om en fastighet som makarna äger tillsammans har tagits upp i bokföringen så att man kan anse att det bevisar att den av makarna som inte deltar i näringsverksamheten så att han eller hon vill investera en del av sin fastighet till näringsverksamheten. Om fastigheten i en sådan situation delvis eller i sin helhet används i näringsverksamheten, anses den höra till näringstillgångarna i sin helhet. Då anses också den skuld som hänför sig till fastigheten utgöra näringsverksamhetens skuld och räntan på skulden får dras av som kostnad i näringsverksamheten. Makarna anses bedriva näringsverksamhet tillsammans och kapi-talinkomstandelen av företagsinkomsten fördelas till makarna enligt de ägaran-delar som de har av den nettoförmögenhet som hör till näringsverksamheten. Försäljning av en fastighet som ingår i näringsverksamheten beskattas enligt näringsskattelagen.

Om fastigheten inte tagits upp i bokföringen till den del som motsvarar den icke-näringsverksamma makens ägarandel, kan man inte anse att makarna bedriver näringsverksamhet tillsammans (utan deras uttryckliga viljeförklaring). Då räknas fastigheten inte till näringstillgångarna och företagsinkomstens kapitalinkomstandel fördelas inte mellan makarna.

3.3.3.3 Makar som bedrivit näringsverksamhet tillsammans

Om makarna bedriver näringsverksamhet tillsammans, anses till näringstillgångarna höra en fastighet som ägs av antingen den ena maken ensamt eller tillsammans av dem båda, förutsatt att fastigheten uteslutande eller huvudsakligen används i näringsverksamheten. Då anses också den skuld som hänför sig till fastigheten utgöra näringsverksamhetens skuld. Försäljning av en fastighet som ingår i näringsverksamheten beskattas enligt näringsskattelagen.

3.3.4 De olika byggnaderna i en fastighet vid beräkning av nettoförmögenheten - rörelseidkare och yrkesutövare

Vid beräkningen av nettoförmögenheten beaktas som tillgångar och skulder endast endast de tillgångar som hör till näringsverksamheten. De tillgångar som hör till näringsidkarens privathushåll ingår inte i nettoförmögenheten, även om de har tagits upp i bokföringen och i balansräkningen. Detsamma gäller även den egendom som hör till sådan verksamhet som ska beskattas enligt inkomstskattelagen.

Utom t.ex. ett bostadshus kan det på en tomt som inte hör till näringsverksamhetens förvärvskälla ligga även t.ex. en separat byggnad som huvudsakligen eller uteslutande används i näringsverksamheten. Även om fastigheten inte i sig hör till näringsverksamhetens förvärvskälla, används byggnaden obestridligen i näringsverksamheten. Vid beräkningen avnettoförmögenheten måste näringstillgångarna betraktas skilt för varje nyttighet. Efter-

som byggnaden används i näringsverksamheten kan den räknas till näringsidkarens nettoförmögenhet.

3.3.5 Fritidsfastighet och s.k. veckoaktie

I bolagets bokföring kan finnas även fritidsfastigheter eller s.k. veckoaktier i Finland eller utomlands.

Om fastigheten uteslutande eller huvudsakligen används för ändamål som främjar näringsverksamheten, hör fastigheten till näringsverksamhetens förvärvskälla. Som ändamål som främjar näringsverksamheten kan betraktas exempelvis användning av fastigheten för t.ex. representation eller rekreation för företagets övrig personal utom ägarna allena. Näringsverksamhetens andel kan utredas t.ex. med hjälp av en gästbok. Om en fritidsfastighet används i näringsverksamheten till högst 50 %, hör fastigheten inte till näringsverksamhetens förvärvskälla.

Möjligheterna att använda veckoaktier är begränsade till den grad att de knappast kan anses höra till näringsverksamhetens förvärvskälla, förutsatt att man inte kan bevisa att veckoaktien uteslutande eller huvudsakligen har använts för ändamål som främjar näringsverksamheten (t.ex. möten eller representationstillställningar).

3.3.6 Aktielägenhet som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla

En aktielägenhet ska enligt 53 § 2 mom. i NärSkL anses till näringsverksamhetens förvärvskälla om den uteslutande eller huvudsakligen används i näringsverksamheten.

Principen i NärSkL 53 § tillämpas även på beräkningen av nettoförmögenheten. I HFD:s beslut 1998/3248 har man ansett att vid beräkningen av en yrkesutövares nettoförmögenhet inte ens en del av aktielägenhetens värde skulle läggas till tillgångarna, eftersom den skattskyldige och dennes familj huvudsakligen använde lägenheten som sin stadigvarande bostad.

3.3.7 Privatbruk av fastighet

Aktiebolag

Den skattskyldige måste kunna utreda hur en fastighet som upptagits i bokföringen hänför sig till näringsverksamheten. Om användningen av fastigheten har behandlats som naturaförmån i bokföringen, beskattas naturaförmånens värde som lön. Om privatbruket av fastigheten inte har behandlats såsom lön, läs om förhållandet mellan typiska naturaförmåner och förtäckt dividend i avsnittet ”Gränsdragning mellan lönebeskattning och dividendbeskattning”.

Öppet bolag och kommanditbolag

Om en fastighet som ägs av ett personbolag är i bolagsmannens privatbruk och förmånen inte har behandlats som lön i bolagets lönebokföring (som naturaförmån), är förmånen ett privatuttag.

Beskattning av sammanslutningen

Räntekostnader	10 000 €
Avskrivning på byggnaden	3 000 €
Övriga kostnader	2 000 €
Kostnaderna sammanlagt	15 000 €

Till sammanslutningens inkomst läggs 15 000 € som privatuttag enligt 51b § 3 mom. i NärSkL.

Beskattning av bolagsmannen

Privatuttag utgör skattefri inkomst till bolagsmannen med stöd av ISkL 26 § och NärSkL 51b § 3 mom.

Rörelseidkare eller yrkesutövare

Om en rörelseidkare eller en yrkesutövare använder en fastighet som ingår i företagets bokföring för privata ändamål, läggs den andel av kostnaderna för och avskrivningarna på fastigheten som motsvarar privatuttaget till företagets inkomst som privatuttag enligt bestämmelserna i 51b § 1 mom. i NärSkL.

3.3.8 Aktielägenhet eller fastighet som delägaren och bolaget skaffat tillsammans

I fråga om lokaler som bolaget och delägaren skaffat tillsammans för boende måste man utreda om bolaget hade kunnat använda lokalerna i näringsverksamheten t.ex. som kontor eller byrå. Om bolaget inte har kunnat ut-

nyttja lokalerna i näringsverksamheten, måste man för att kunna beskatta en eventuell förtäckt dividend utreda om delägaren har använt lokalerna och hur den här användningen har behandlats i aktiebolagets bokföring. (Läs PM om förtäckt dividend, meddelande nr 13/99/29.9.1999 och dess precisering Dnr 202/38/24.1.2000.)

3.4 Hyra som betalts till delägaren

3.4.1 Allmänt

Bolag kan ingå rättshandlingar med sin delägare på samma sätt som med utomstående. Vid rättshandlingar mellan bolaget och dess delägare bör man följa samma principer som vid motsvarande rättshandlingar som ingås med utomstående. Det innebär att avtalsvillkoren bör uppgöras enligt allmän affärspraxis och föremålet för rättshandlingarna värderas normalt till dess gängse värde. Om en rättshandling mellan bolaget och delägaren inte uppfyller dessa krav ska man i fråga om samfund undersöka om bestämmelserna om förtäckt dividend kunde bli tillämpliga (HFD 2010/926).

I personbolag kan behandling enligt vinstutdelning komma i fråga i rättshandlingarna mellan bolaget och delägaren. Vinstutdelning till ägarna av företagen är inte avdragbar vid bolagets beskattning.

3.4.2 Lägenhet eller fastighet

Delägaren kan exempelvis hyra ut till bolaget egendom som behövs i näringsverksamheten. Om hyresobjektet är en lägenhet eller fastighet, inverkar lägenhetens eller fastighetens beskaffenhet, storlek och läge på det gängse hyresbeloppet. Delägaren kan också hyra ut en del av sin egen bostad som bolagets lokalitet. Vid beräkningen av den gängse hyran förutsätts i regel att den del av lägenheten eller fastigheten som hyrs ut motsvarar till sin storlek minst ett separat rum.En rörelseidkare eller yrkesutövare kan inte betala hyra åt sig själv för en fastighet eller en aktielägenhet.

3.4.3 Annan egendom

Om föremålet för uthyrningen är lös egendom, är utgångspunkten för hyran den gängse hyresnivån. Som gängse årshyra i brist på annan utredning betraktas en avkastning på högst 15 % av anskaffningsutgiften.

3.5 Bolagets löne-, hyres- och ränteskulder samt övriga skulder till delägare

3.5.1 Allmänt

Den lön som bolagets delägare tjänat i arbete till förmån för bolaget kan stå olyft för en eller flera månaders tid eller för hela året så att den inte ens lyfts vid räkenskapsperiodens utgång. Då ska man vid bokslutet debitera lönekontot med lönebeloppet och kreditera resultatregleringskontot. När en resultatreglering har bokförts som en specificerad lönefordran och bolaget är solvent, ska den lön som bokförts som kostnad beskattas hos delägararbetstagaren (11 § 1 mom. i L om förskottsuppbörd och 110 § 1 mom. i inkomstskattelagen).

På motsvarande sätt har man kunnat bokföra som bolagets skuld sådan hyra, ränta eller annan prestation som inte betalats till delägaren. Även dessa poster som grundar sig på ett avtal mellan bolaget och delägaren och som bokförs som kostnad ska beskattas hos delägaren, förutsatt att bolaget varit solvent.

3.5.2 Bolaget rättar senare lönebokföringen

Bolaget kan intäktsföra en under tidigare skatteår uppkommen kostnadsföring som belastar bolagets resultat då man upptäcker att löneskulderna under de ändrade omständigheterna inte kan betalas. Det här förfarandet är acceptabelt även vid beskattningen, förutsatt att det inte är fråga om en sådan inkomstutjämnande åtgärd i enlighet med 28 § i lagen om beskattningsförfarande som vidtagits i syfte att uppnå befrielse från skatt.

3.5.3 Bolaget avger en utredning om insolvens

Lönen beskattas inte som delägarens inkomst för kostnadsföringsåret om bolaget kan be-

visa att delägarens löner blivit obetalda på grund av insolvens. Då beskattas lönen hos delägaren som inkomst för det skatteår då lönen står att lyfta. Lönen anses stå att lyfta och utgöra lön för delägaren senast under det skatteår då bolaget inte längre bevisar sig vara insolvent.

Bolaget ska skilt för varje skatteår ge en utredning om sådan insolvens som varit orsak till att bolaget inte kunnat betala ut lönerna till delägaren. Insolvensen avgörs fall för fall. Som bevis på bolagets solvens är bl.a. att delägarna har lyft medel ur bolaget i annan form än lön, t.ex. i form av lån, dividend eller privatuttag om det är fråga om ett personbolag.

Om delägarens lönefordringar i bokföringen överförs från resultatregleringarna till det egna kapitalet eller såsom kapitallån, anses delägaren ha disponerat över sin lönefordran och erhållit lönefordringarna på ett sådant sett som avses i 110 § 1 mom. i inkomstskattelagen (se HFD 2010/1164).

3.5.4 Om bolaget inte bevisat sin insolvens

Av aktiebolaget utdelade dividender, delägarlån och bolagsmannens privatuttag i personbolag är ett bevis på att bolaget är solvent att betala ut till delägaren även de poster som bokförts som lön i bokföringen. Dividender och delägarlån behandlas dock i beskattningen enligt respektive bestämmelser.

Om den skattskyldige inte har kunnat bevisa sig vara insolvent och lönen inte heller under det följande året bokförts som kostnad, beskattas lönefordringarna som delägarens inkomst under det skatteår då fordringarna har bokförts som delägarens fordringar. Om den skattskyldige trots allt kan visa att lönerna har utbetalts eller att de kommer att utbetalas senast under det skatteår som följer efter kostnadsföringsåret, kan lönerna beskattas hos delägaren som utbetalningsårets inkomst. Då lönerna beskattas som delägarens inkomst enligt kassaprincipen, dras löneutgifterna av vid bolagets beskattning enligt prestationsprincipen. Lönefordringarna kan dock beskattas som inkomst hos delägaren redan under samma år då fordringen bokförts även om fordringarna har betalats under det följande året om det är uppenbart att man handlat i syfte att upprepade gånger uppskjuta skattebetalningen.

Om delägarens lönefordringar i bokföringen överförs från resultatregleringarna till det egna kapitalet eller såsom kapitallån, anses delägaren ha disponerat över en del av sin lönefordran och erhållit lönefordringarna på ett sådant sett som avses i 110 § 1 mom. i inkomstskattelagen (se HFD 2010/1164).

3.5.5 Debitering av förskottsinnehållning och arbetsgivares socialskyddsavgift

Om arbetsgivaren har försummat lönebetalningen och inte heller i sinom tid tagit hand om förskottsinnehållningen eller socialskyddsavgiften på grund av någon annan orsak än insolvens, debiteras arbetsgivaren för förskottsinnehållningen och arbetsgivares socialskyddsavgift samt för skattetillägg och eventuell skatteförhöjning. Då lönen beskattas som utbetalningsårets inkomst, förskottsinnehållningen har verkställts och betalats samt arbetsgivarens socialskyddsavgift betalats i sinom tid i samband med lönebetalningen, debiteras arbetsgivaren inte för några dröjsmålspåföljder.

3.5.6 Hyror, räntor e.d. prestationer som bokförts som resultatregleringar och kostnad

Man kan tillämpa samma förfarande på sådana hyror, räntor och andra motsvarande prestationer som inte betalats till delägare om bolagets betalningsskyldighet grundar sig på ett hyresavtal, skuldebrev eller annat avtal som ingåtts mellan bolaget och delägaren. Om räntan har lagts till skuldkapitalet, anses den vara betald och den kan beskattas hos delägaren som inkomst för året i fråga (HFD:1999:28).

Om bolaget inte kunnat bevisa att de obetalda eller icke-amorterade hyrorna, räntorna eller övriga skulderna har följt av insolvens och dessa prestationer inte bokförts som kostnader under det följande året heller, beskattas fordringarna som delägarens inkomst

under det år då fordringarna har bokförts som delägarens fordran. Om bolaget trots allt kan visa att prestationerna har betalts eller att de kommer att betalas senast under det skatteår som följer efter kostnadsföringsåret, kan prestationerna beskattas hos delägaren som utbetalningsårets inkomst. Fordringarna kan dock beskattas som inkomst hos delägaren redan under samma år då fordringen bokförts även om fordringarna har betalats under det följande året om det är uppenbart att man handlat i syfte att upprepade gånger uppskjuta skattebetalningen.

Om de obetalda prestationerna till delägaren som har bokförts som kostnad inte grundar sig på ett avtal eller skuldebrev som ingåtts mellan bolaget och delägaren och prestationerna inte i något skede har betalats, anser skattemyndigheten att man inte överhuvudtaget tänkt betala dem; då får de poster som bokförts som resultatregleringar inte dras av från bolagets inkomst.

3.6 Donation

3.6.1 Donationsavdrag

Donationer till allmännyttig verksamhet är inte avdragbara i beskattningen, eftersom dessa donationer görs huvudsakligen i välgörenhetssyfte och syftet är inte att främja rörelseverksamheten. Ett samfund får dock med stöd av en specialbestämmelse (ISkL 57 §) göra ett donationsavdrag för en penningdonation som samfundet gjort för att främja vetenskap, konst eller bevarande av kulturarvet i Finland. Donationen ska vara minst 850,00 €. Donationsavdraget kan vara högst 250 000 euro då mottagaren är en EES-stat eller ett universitet eller en högskola som får offentlig finansiering inom EES-området eller en universitetsfond i anknytning till dessa. Om donationstagaren är en av Skatteförvaltningen angiven förening eller stiftelse inom EES-området eller en fond i anknytning till dessa, kan donationsavdraget uppgå till högst 50 000 euro.

Skatteförvaltningen anger de i ISkL 57 § avsedda donationstagarna för högst fem år i sänder. Skatteförvaltningen gör upp en årligen uppdaterad förteckning över donationstagarna. Se Avdrag för donationer i beskattningen och ansökan om namngivningsbeslut, Skatteförvaltningen 20.8.2008, www.vero.fi/artikkeli/3532.

Berättigade till donationsavdrag enligt ISkL 57 § är endast samfundsformiga företag. Avdragsrätten gäller således inte t.ex. personbolag eller rörelseidkare och yrkesutövare.

Donationsavdraget (ISkL 57 §) beaktas inte hos samfund vid fastställandet av näringsverksamhetens förvärvskälla, eftersom avdraget får göras med stöd av en specialbestämmelse. Donationsavdraget tas emellertid i beaktande vid fastställandet av förlust av personlig förvärvskälla.

3.6.2 Donation av små penningsummor eller föremål med lågt värde

Små penningsummor eller föremål med lågt värde som doneras till allmännyttiga och samtidigt lokala ändamål eller till ändamål som står nära bolagets verksamhetsområde kan dock betraktas som en utgift av PR-verksamhetskaraktär, vilket gör donationen avdragsgill vid beskattningen. Bolaget kan dra av ovan nämnda donationer högst upp till 850 € per mottagare. Donationer för politiska ändamål är dock inte överhuvudtaget avdragbara vid beskattningen.

I övriga fall kan donationen vara avdragbar som sedvanlig reklam-, representations- eller personalpresent.

Till sedvanliga reklampresenter räknas likadana föremål som ges till ett flertal mottagare (massgåva). En sedvanlig reklampresent är av ringa värde. Utgifterna för sedvanliga reklampresenter är i sin helhet avdragbara vid beskattningen.

Representationsgåvor är föremål som ges till personer som står i ett affärsförhållande till bolaget. Representationsgåvor har utvalts mer individuellt och med tanke på mottagaren. Representationsgåvor kan vara relativt värdefulla om donationen hör samman med ändamål som står nära bolagets bransch eller

om gällande affärssed förutsätter värdefulla gåvor. Hälften av utgifterna för representationsgåvor är avdragbara vid beskattningen.

Personalgåva är ett föremål som ges som belöning åt bolagets anställda t.ex. på grund av bemärkelsedag eller långvarig tjänstgöring. Utgifterna för personalgåvor är avdragbara vid bolagets beskattning. I mottagarens beskattning betraktas som lön i allmänhet alla andra gåvor än de som getts som sedvanliga personalförmåner (ISkL 69 §).

Enligt ISkL 69 § betraktas inte som skattepliktig löne- eller pensionsinkoms sedvanliga och skäliga gåvor på bemärkelsedagar och andra mindre gåvor i annan form än pengar eller därmed jämförbara prestationer.

Med näringsverksamhetens förlust avses ett förlustbringande resultat som beräknats enligt lagen om beskattning av näringsverksamhet. Donationer av ringa värde som getts till allmännyttiga ändamål och övriga avdragbara gåvor enligt lagen om beskattning av inkomst av näringsverksamhet beaktas vid fastställandet av näringsverksamhetens förlust, eftersom dessa utgör utgifter med anknytning till näringsverksamheten.

3.7 Reklam- eller marknadsföringsutgift eller annan utgift

De reklam- och marknadsföringsutgifter som hänför sig till näringsverksamheten är i sin helhet avdragbara vid beskattningen. Det är emellertid inte alltid klart om det är fråga om reklam- eller marknadsföringsutgifter eller annan typ av utgifter. Gränsdragningsproblem kan uppstå även mellan marknadsföringsutgifter och representationskostnader. Ibland kan man undra vilka utgifter som är avdragbara reklam- och marknadsföringsutgifter och vilka som är icke-avdragbara donationer eller utgifter i hobbyverksamheten.

Om gränsdragningen mellan marknadsföringsutgifter och representationskostnader, se Skattestyrelsens meddelande 4/1993 Representationsutgifter vid beskattningen. Ersättningar som betalts till en idrottare eller idrottsförening kan betraktas som reklam- eller marknadsföringsutgift då företagets reklam finns i idrottshallen, programblad eller idrottarens kläder. Företaget kan också använda idrottarens eller lagets namn och bild i sina egna annonser. Om den ersättning som betalts för reklamen överskrider det gängse värdet, får ersättningen inte dras av vid beskattningen som reklam- eller marknadsföringsutgift. Till den del ersättningen överskrider det gängse priset kan ersättningen vara avdragbar på basis av bestämmelserna om donationer.

3.8 Kredit- och garantiförlust samt ackord vid beskattningen

3.8.1 Beskattning av borgenären

3.8.1.1 Allmänt

Nedskrivningar av värdet på en fordran (kreditförlust), garantiförluster och avstående från skuld (ackord) är förluster för borgenären. Bestämmelser om behandlingen av dessa finns i 17 § 2 punkten och i 16 § 7 punkten i NärSkL. Avdragbara är endast de förluster som hänför sig till näringsverksamheten. T.ex. om utlåning till en delägare har skett i delägarens och inte i bolagets intresse, betraktas fordran inte som rörelsetillgångar. Förluster av sådana fordringar är inte avdragbara.

Enligt NärSkL 17 § 2 punkten är avdragbara förluster värdenedgångar på försäljningsfordringar samt slutliga konstaterade värdenedgångar på övriga finansieringstillgångar, med de undantag som anges i 16 §.

Enligt NärSkL 16 § 7 punkten är utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande inte förluster av och värdenedgångar på andra fordringar än försäljningsfordringar som bolaget haft på ett sådant aktiebolag av vars aktiekapital bolaget och koncernbolagen tillsammans äger minst 10 %. Bestämmelsen tillämpas på aktiebolag, andelslag, sparbanker eller ömsesidiga försäkringsbolag när dessa bedriver någon annan verksamhet än kapitalplaceringsverksamhet.

En förlust utgör kostnad för det år under vilket den har konstaterats (NärSkL 22.2 §).

Avdrag av förlusten förutsätter att fordran ska strykas också i bokföringen.

3.8.1.2 Kreditförlust

Nedskrivningar på sedvanliga försäljningsfordringar (kreditförluster) är avdragbara när värdenedgången är uppenbar (t.ex. fordran inte har betalts trots indrivningsförsök). Det krävs inte att värdenedgången ska vara slutlig. Om en vid beskattningen godkänd avdragbar kreditförlust senare visar sig vara ogrundad, räknas den som intäkt för det skatteår då man konstaterade att förlusten var ogrundad (NärSkL5 a §).

I fråga om andra finansieringstillgångar förutsätts att kreditförlusten är slutgiltig. Att ett avdrag på över 1 500 euro ska bli godkänt vid beskattningen förutsätter i allmänhet att den skattskyldige lägger fram en särskild utredning. Om avdragsyrkandet godkänns på grund av gäldenärens konkurs, bör man i fråga om större belopp be utredningsmannen om utredning av att någon utdelningskvot inte uppstår.

Om grunden för kreditförlusten är gäldenärens saneringsförfarande, ska man yrka att den skattskyldige lägger fram en godkänd betalningsplan för att den avdragbara delen av kreditförlusten ska kunna fastställas. Den skuld som efterskänkts i samband med saneringsförfarande ska i allmänhet betraktas som avdragbar förlust hos gäldenären åtminstone upp till det belopp som krävs för att undvika likvidation eller nedläggning av verksamheten. Om saneringsförfarandet har inletts på parternas gemensamma ansökan, ska man utreda skilt för varje enskilt fall om gäldenären får skattepliktig inkomst.

3.8.1.3 Garantiförlust

Den till näringsverksamheten hänförlig garantiförlust, vars avdrag man yrkat som kreditförlust, får dras av först under det skatteår då huvudgäldenärens eller de övriga borgensmäns huvudfordringar (regressfordran) har visat sig värdelösa.

3.8.2 Beskattning av gäldenären

Gäldenären får en förmån genom att skulden blir mindre när borgenären avstår från sin fordran. Vid uppskattning av förmånens skatteplikt kan fallen indelas i tre olika grupper:

1) I fall där avstående från en fordran klart hänför sig till det obetalda köpepriset ska den efterskänkta skulden i allmänhet betraktas som nedsatt köpepris. Då tillämpas bestämmelserna om rättelseposter på fallet. T.ex. i fråga om skulder till leverantörer kan rättelse komma i fråga endast för den räkenskapsperiod under vilken beslut om efterskänkning av skulden har fattats. Skulder till leverantörer som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder behandlas som efterskänkta skulder, varför någon skattepliktig inkomst inte anses uppstå till den del skulden till leverantörer är värdelös till borgenären (se HFD 1998:47).

2) I fall där fordran hänför sig till den egentliga skulden avgörs skatteplikten i enlighet med om fordran anses vara värdelös eller inte. Enligt rättspraxis betraktas en dylik förmån inte som skattepliktig till den del fordran är värdelös för borgenären. I avgörandet HFD 25.10.2001 L 2610 ansågs en fordran vara värdelös till hela sitt belopp och inte endast till den del som krävdes för att undvika att bolaget skulle träda i likvidation, vid beaktande av vad som framgick av föregående års bokslut och villkoren för det avtal som för övrigt hade ingåtts i ärendet. En förmån är skattepliktig om avstående från fordran inte beror på gäldenärens insolvens.

Samma principer som tillämpas på det egentliga skuldkapitalet tillämpas även på en ränteskuld som hänför sig till tiden före det år då ackorden getts (se HFD 2010/20). Däremot får man inte dra av i delägarens beskattning den del av räntorna som hänför sig till det år då ackorden getts, utan man i stället ska tillämpa bestämmelserna om rättelse av utgift.

När det gäller sammanslutningar och privata firmor kan en fordran betraktas som värdelös minst upp till det belopp att man genom att avstå från fordran kan undvika

konkurs eller annan nedläggning av verksamheten.

I saneringsförfarande är skattefri den förmån gäldenären får när skulden efterskänks. Den skattefria förmånens värde kan dock i allmänhet överskrida det belopp som behövs för att undvika likvidation eller annan nedläggning av verksamheten. Om saneringsförfarandet har inletts på parternas gemensamma ansökan, ska man utreda skilt för varje enskilt fall om gäldenären får skattepliktig inkomst.

3.8.3 Aktiebolag, andelslag, sparbank och ömsesidigt försäkringsbolag

3.8.3.1 Beskattning av borgenären

Som utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande betraktas inte sådana förluster av och värdenedgångar på andra fordringar än försäljningsfordringar som ett samfund som omfattas av skattefriheten på överlåtelsevinst haft hos ett aktiebolag av vars aktiekapital bolaget och de bolag som hör till samma koncern ensamma eller tillsammans äger minst tio procent. Avdragbart är inte heller koncernstöd som getts till ett sådant bolag samt motsvarande utgifter som utan motprestation har betalts i syfte att förbättra ett aktiebolags ekonomiska ställning.

3.8.3.2 Beskattning av gäldenären

Den ovan nämnda har ingen betydelse för hur gäldenären behandlas i beskattningen. De ovan nämnda principerna tillämpas således på gäldenären, även om borgenären inte får dra av värdenedgång på fordringen, förlust eller garantiförlust i sin egen beskattning. Se närmare avsnittet ”Beskattning av gäldenären”.

3.9 Om värdeminskning av aktier och övriga värdepapper vid beskattningen

3.9.1 Om indelningen i olika slags tillgångar

Till vilket tillgångsslag en nyttighet ska anses höra avgörs enligt nyttighetens bruksändamål. I enlighet med detta kan till finansieringstillgångar i undantagsfall tillhöra även t.ex. värdepapper som har skaffats för att investera kassareserven. Till finansieringstillgångar räknas också de värdepapper som företaget har erhållit från sin kund som ersättande prestationer. Om ägartiden blir lång, kan tillgångsslaget dock bli annat.

Omsättningstillgångar är sådana handelsvaror som är avsedda att överlåtas som sådana eller förädlade. Omsättningstillgångar är således t.ex. de värdepapper som en värdepappershandlare avser sälja.

Anläggningstillgångar är de nyttigheter som är avsedda för bestående bruk i näringsverksamheten. Till förslitning underkastade anläggningstillgångar hör maskiner och anläggningar, byggnader, patent och andra immateriella rättigheter som kan överlåtas separat samt grustag, gruvor och andra dylika nyttigheter. Jordområden, värdepapper och bolagsandelar utgör förslitning icke underkastade anläggningstillgångar.

Om företagets tillgångar har förvärvats i näringsverksamheten, är den klara utgångspunkten att tillgångarna ingår i näringsverksamhetens förvärvskälla, även om de tillfälligt var placerade i börsaktier, obligationer eller andra värdepapper.

Passiva långfristiga värdepappersplaceringar hör till den personliga förvärvskällan. På värdeminskning och överlåtelsevinst av värdepapper som ingår i den personliga förvärvskällan tillämpas bestämmelsen i ISkL 50 §.

3.9.2 Finansieringstillgångar

Ett värdepapper kan höra till finansieringstillgångarna t.ex. när den skattskyldige har mottagit värdepapperet som erläggande av en fordran eller har tillfälligt investerat tillgångar på värdepapper. I huvudregel kan ett värdepapper inkluderas i finansieringstillgångarna högst under en räkenskapsperiod.

Att de till finansieringstillgångarna hörande värdepapperen ska godkännas som avdragbara vid beskattningen förutsätter att värdeminskningen är slutgiltig. Det kommer inte således i fråga att värdeminskningar ska kunna

godkännas vid beskattningen enbart på grund av att börskurserna har sjunkit.

Hur man ska behandla avdragbarheten av värdeminskningar på ett värdepapper som har bokförts bland finansieringstillgångarna men som inte hör dit betraktas enligt bestämmelserna om den balansräkningsgrupp till vilken värdepapperet anses tillhöra vid beskattningen.

3.9.3 Omsättningstillgångar

Värdeminskningarna av värdepapper som hör till omsättningstillgångarna beaktas vid beskattningen såsom prisnedsättningsavdrag. Värdeminskningen behöver inte vara väsentlig eller bestående. Förutsättningarna för prisnedsättningsavdraget ska kunna bevisas. I fråga om börsaktier eller på annat sätt noterade aktier anses börskursen vara ett godtagbart bevis.

3.9.4 Anläggningstillgångar

I 42 § i näringsskattelagen bestäms on rätten att göra en avskrivning för värdenedgång av förslitning icke-underkastade anläggningstillgångar. Avskrivning får inte göras på grundval av det minskade värdet på anläggningstillgångsaktier. Denna princip gäller alla företagsformer, också näringssammanslutningar och fysiska personer. Anskaffningsutgiften för aktierna kan således avskrivas endast enligt de bestämmelser som gäller överlåtelsevinst och -förlust, om aktierna har överlåtits eller gått slutgiltigt förlorade.

Man kan bevisa att värdet på aktierna har gått slutgiltigt förlorat senast då likvidatorerna har gett slutredovisningen och konstaterat att delägarna inte får skiftesandelar (se CSN 111/1996). I HFD:s beslut om beskattning av personlig inkomst (HFD 2011:55) kunde en värdeminskning godkännas i beskattningen redan tidigare, eftersom man fått en tillräcklig utredning om bolagets ekonomiska ställning redan under konkursförfarandet. I beslutet hade ett aktiebolag vars aktiekapital gått förlorat under räkenskapsperioden 2003 försatts i konkurs 21.4.2005. Konkursboets förslag till utdelningsförteckning hade satts upp 31.10.2005 och tingsrätten fastställde det 10.2.2006. Slutredovisningen i konkursboet hade getts 25.5.2007. Vid konkursförfarandet hade de borgenärer som inte hade säkerhet för sin fordran fått endast 2,5 procents utdelning på sina fordringar. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det av utredningen i målet framgick att det redan år 2005 hade stått klart att konkursboets medel inte skulle komma att förslå till utdelning åt aktieägarna. Aktierna kunde anses ha förlorat sitt värde till följd av konkursen slutgiltigt redan år 2005 och inte först senare.

Högsta förvaltningsdomstolens beslut betonar ekonomiska omständigheters betydelse i stället för det juridiska konkursförfarandet då man uppskattar när aktierna förlorat sitt värde.

Aktierna i ett aktiebolag kan anses vara slutgiltigt förlorade vid konkurs i regel då domstolen har fastställt boförvaltarens utdelningsförteckning och någon utdelning av bolagets tillgångar inte överhuvudtaget betalas på aktierna.

Aktierna kan dock betraktas som slutgiltigt förlorade redan tidigare, om den skattskyldige lägger fram boförvaltarens intyg över att någon utdelning inte kommer att betalas på aktierna. Om intyget företes innan beskattningen slutförs för konkursåret, kan förlusten godkännas som avdrag för det år då bolaget försattes i konkurs. Om man lägger fram intyget, dvs. förlusten konstateras efter beskattningens slutförande för konkursåret, kan förlusten godkännas som avdrag i beskattningen för det år då förlusten konstaterats vara slutgiltig.

Om konkursen har förfallit till följd av bristande medel, anses aktierna vara slutligen förlorade då bolaget har avförts från handelsregistret.

I fråga om andra egendomsposter än aktier förblir bestämmelsen om värdenedgång såsom tidigare. Av den anledningen är det möj-

ligt att göra en värdenedgångsavskrivning på en sådan andel i en näringssammanslutning eller ett andelslag som ska betraktas som förslitning icke underkastade anläggningstillgångar.

3.10 Förbigående av aktiebolag

3.10.1 Förutsättningarna för förbigåendet

Utgångspunkten är att den inkomst ett aktiebolag har erhållit ska alltid beskattas som aktiebolagets inkomst. Undantagsvis kan aktiebolaget dock förbigås vid beskattningen om den inkomst som kanaliserats via bolaget betraktas som delägarens eller en annan persons löneinkomst eller därmed jämförbar personlig inkomst. Med förbigåendet och inkomstens nya fördelning vid beskattningen avser man vem som i verkligheten förvärvat inkomsten.

Dividender som grundar sig på en arbetsprestation beskattas enligt specialbestämmelser. En dividend som grundar sig på en arbetsprestation beskattas såsom lön eller arbetsersättning då dividenden grundar sig på en arbetsinsats som dividendtagaren eller någon inom denna persons intressesfär har gjort. Dividenden beskattas som inkomst hos den vars arbetsprestation det är fråga om. Arbetsinsatsdividenden utgör till hela beloppet skattepliktig inkomst. Bestämmelserna tillämpas på dividender som utdelats av andra än offentligt noterade bolag. Bolaget får dra av den utdelade arbetsinsatsdividenden i sin beskattning. De nya bestämmelserna tillämpas på dividender som får lyftas 1.1.2010 eller senare (se Skatteförvaltningens anvisning Dnr 1103/32/2009, 22.1.2010).

Vid inkomstbeskattningen har aktiebolagets inkomster i rättspraxis kanaliserats till delägaren med stöd av den allmänna bestämmelsen om kringgående av skatt i 28 § i lagen om beskattningsförfarande. Enligt den ska man vid beskattningen förfara som om den riktiga formen hade använts i saken om ett förhållande eller en åtgärd givits sådan rättslig form som inte motsvarar sakens egentliga natur eller syftemål. Då man förbigår ett bolag betyder det att delägaren för att uppnå befrielse från skatt har kanaliserat sina egna inkomster som aktiebolagets inkomst.

3.10.2 Löne- eller annan förvärvsinkomst som ska beskattas enligt ISkL

Om man mot vederlag och enligt avtalet arbetar för uppdragsgivaren under dennes ledning och tillsyn, uppstår ett arbetsförhållande enligt bestämmelserna i 13 § i lagen om förskottsuppbörd. Ersättningar för dylika arbetsförhållanden utgör lön.

Oberoende av arbetsförhållandet föreskrivs uttryckligen att lön är bl.a. mötesarvode, personligt föreläsnings- och föredragsarvode, arvode för medlemskap i förvaltningsorgan och verkställande direktörs arvode. (se HFD 2011:31).

Aktiebolagets inkomst kan vara även en enda persons föreläsnings- och föredragsarvoden samt konsultarvoden om bolaget har som bransch en mer omfattande utbildnings- eller konsultationsverksamhet.

Rättspraxis godkänner inte fall då delägarens löneinkomst kan hänföras till aktiebolaget vid beskattningen. Sådan inkomst har varit bl.a. löneinkomsten av en uppträdande artist (HFD 1982/4277), under vissa förutsättningar agentur- och konsultverksamheten (agenturavtal, då provisionen utgjorde löneinkomst HFD 1989 II 558, konsultverksamheten hade ett nära samband med konsulten själv HFD 1982 II 571) eller ersättning som betalats till verkställande direktörens och dennes frus konsultföretag, då verkställande direktörens faktiska ställning var oförändrad (HFD 1982 II 571), utvecklings-VD då uppdragsförhållandet var långt och utbetalningssättet för arvoden motsvarade månadslön (HFD 1985/1764) samt arvoden för upphovsrätt (HFD 2000/3033). I HFD:s utslag 1998 L 2415 ansågs att en ersättning mottagen av ett aktiebolag under dessa omständigheter inte utgjorde lön för delägaren, utan ersättningen beskattades som arbetsersättning i bolaget.

Om tillämpning av principen om förtro-

ende i rättspraxis, se HFD:s beslut 1997/2826, då inkomsterna av en juridisk byrå betraktades som aktiebolagets inkomst.

Se Skattestyrelsens anvisning Lön eller arbetsersättning, Dnr 2118/31/2004.

3.10.3 Näringsverksamhet

Aktiebolag som bedriver näringsverksamhet bör i regel inte förbigås.

Ett bolag som bedriver näringsverksamhet kan sälja till köparen en produkt eller prestation som baserar sig enbart på delägarens personliga arbetsinsats. Då förvärvar bolaget, som ägs av delägaren, den produkt eller prestation som baserar sig på delägarens personliga insats och säljer den vidare till den utomstående köparen. Även om bolaget förvärvade arbetsprestationen från delägaren utan vederlag eller med obetydlig löneutbetalning, kan delägaren trots allt anses ha arbetat i aktiebolagets räkning. Då beskattas aktiebolagets inkomst hos delägaren i samband med dividendutdelningen antingen som förvärvs- eller kapitalinkomst.

Undantagsvis kan man beskatta hos delägaren även sådan näringsinkomst som kanaliserats till bolaget enbart i syfte att undgå skatt. Man kan sträva efter ogrundade skatteförmåner t.ex. genom att dela bolagets aktiestock mellan personer som hör till den verksamma delägarens närmaste krets på ett sätt som i praktiken innebär att delägarens förvärvsinkomster fördelas i form av dividend t.ex. till dennes barn. Delägarens stora bestämmanderätt i enmansbolag och bolag som drivs av en familj möjliggör även andra tillgjorda arrangemang. I sådana fall betalar bolaget ingen lön alls eller endast en minimal lön till den verksamma delägaren. Trots allt så fördelas bolagets avkastning till delägarbarnen eller till andra personer. Då kan man ha som syfte att via aktiebolaget kringgå den skatt som skulle utgå för förvärvsinkomsten av dess verksamhet samt att kringgå även gåvoskatten som skulle utgå då tillgångarna överförs till andra personer. Då bör man vid beskattningen förfara som om den riktiga formen hade använts och beskatta inkomsten som den verksamma delägarens inkomst.

Om förtroendeskydd, se Skattestyrelsens anvisning 569/38/2000 Om förtroendeskydd i beskattningsförfarande.

3.10.4 Fördelning av tillgångarna i aktiebolag som förbigåtts

Om ett aktiebolag har förbigåtts i beskattningen och bolagets inkomster och utgifter har beskattats som aktieägarens inkomster och utgifter, har skattesubjektet blivit delägaren. Då kan man vid fördelningen av tillgångarna inte tillämpa bestämmelserna om bl.a. dividendutdelning, förtäckt dividend, utdelning som uppstått vid upplösning av bolaget eller beskattning om delägarlån till den del delägaren har blivit skattesubjekt.

Däremot har man ansett i rättspraxis att då man säljer andelar av ett förbigått personbolag det vid delägarens beskattning är fråga om överlåtelse av en andel och man tillämpar bestämmelserna om överlåtelsevinst. I motsvarande mån ska man tillämpa bestämmelserna om överlåtelsevinst även på överlåtelser av aktier i aktiebolag.

3.11 Förtäckt dividend

3.11.1 Allmänt

Med förtäckt dividend avses överföring av aktiebolags tillgångar till delägare så att man förbigår dividendutdelningens formella krav trots att proceduren till sin faktiska natur är vinstutdelning.

Enligt 29 § i lagen om beskattningsförfarande avses med förtäckt dividend en förmån med ett penningvärde som ett aktiebolag på basis av delägarskapet ger till förmån för sin delägare eller en anhörig till denne antingen vederlagsfritt eller genom prissättning som väsentligt avviker från det som är brukligt. Enligt lagrummet kan förtäckt dividend utgöra också medel som utdelas genom förvärv eller inlösning av egna aktier eller nedsättning av aktiekapitalet, reservfonden eller överkursfonden i syfte att undgå skatt på dividend.

3.11.2 Gränsdragning mellan löne- och dividendbeskattningen

Med lön avses enligt 13 § i lagen om förskottsuppbörd bl.a. varje slag av lön, arvode, förmån och ersättning som fås i arbetsförhållande. Lönebetalning förutsätter, att lönen är ersättning för en arbetsprestation. Däremot förtäckt dividend är en förmån som fås på basis av delägarskap. Gränsdragningen mellan löne- och dividendbeskattningen blir aktuell också när man avgör hur delägararbetstagarens övriga förmåner än de som fåtts i pengar ska behandlas vid beskattningen.

Enligt regeringens proposition RP 26/1998 bör utgångspunkten för tillämpningen av bestämmelserna om förtäckt dividend vara att sådana sedvanliga naturaförmåner som har behandlats som lön i lönebokföringen ska beskattas som lön. Om den förmån som delägaren mottagit inte har behandlats som lön i bolagets bokföring och förskottsinnehållning inte verkställts på förmånen, anser man i allmänhet enligt rättspraxis att delägaren har mottagit förmånen i förtäckt dividend på basis av sin delägarställning. I de fall där den förmån som delägaren mottagit inte har behandlats som lön i bolagets bokföring och förskottsinnehållning inte verkställts på förmånen, anser man att delägaren har mottagit förmånen i förtäckt dividend på basis av delägarskap.

Som förtäckt dividend kan betraktas endast en sådan förmån som har erhållits på basis av ett verkligt delägarskap. Uttrycket ″på basis av delägarskap″ utesluter dock inte att en förmån kan beskattas som förtäckt dividend hos före detta delägare när den förmån som erhållits på basis av delägarskapet undantagsvis ska anses vara erhållen på basis av det tidigare delägarskapet.

3.11.3 Beskattningen av förtäckt dividend

Se Skattestyrelsens PM om förtäckt dividend,Dnr 13/99/1999 och dess precisering Dnr 202/38/2000.

3.11.4 Förtäckt dividend och beskattning enligt uppskattning

Om ett aktiebolags inkomster har uppskattats, kan inkomsten inte beskattas som förtäckt dividend enbart på basis av att bolaget inte har lämnat in skattedeklaration.

Beskattning som verkställts enligt uppskattning på basis av att den skattskyldige har försummat skattedeklarationen kan detta leda till beskattning av förtäckt dividend om man kan bevisa att delägaren har tagit bolagets tillgångar i bruk. Då hänförs beskattningen av den förtäckta dividenden till den verksamma delägaren i bolaget. Utom att vara aktiv i bolaget bör man finna andra omständigheter som ger stöd åt påståendet att bolagets tillgångar har använts till förmån för delägaren. Sådana omständigheter är t.ex. att delägaren har underskott i finansieringen vid outredd förmögenhetsökning eller i finansieringen av levnadskostnaderna. Vid närmare granskning av bokföringen kan man även konstatera att bolaget haft inkomst och tillgångarna har använts av delägaren. Med eventuella kontroll- eller jämförelseuppgifter kan man bevisa även att t.ex. försäljningsvinster, fattas i skattedeklarationen och inkomsterna från dessa ska anses ha gått till delägaren.

I förtäckt dividend som mottagits av delägaren beskattas det belopp som uppskattats som bolagets inkomst om det finns bevis på att inkomsten har använts av delägaren eller dennes närmaste krets. I enstaka fall kan som förtäckt dividend betraktas ett belopp som är mindre än bolagets uppskattade inkomstbelopp.

Enligt 26 § 4 mom. i L om beskattningsförfarande ska en utredning i ett ärende främst läggas fram av den part som har bättre förutsättningar att göra detta. Om det belopp som ska beskattas enligt uppskattning grundar sig på en kalkyl man gjort på basis av realiteterna som man upptäckt t.ex. vid skatterevision, kan det enligt uppskattning beskattade beloppet anses utgöra förtäckt dividend, förutsatt att kunden inte kan bevisa att beloppet som

beskattats enligt uppskattning har använts bolaget till godo.

3.11.5 Förtäckt dividend och delägarlån

Eftersom delägarlån enligt huvudregeln beskattas som kapitalinkomst, kan dessa endast i undantagsfall beskattas som förtäckt dividend. Ett delägarlån som beskattas som kapitalinkomst förutsätter ju inte heller att man betalar någon ränta på lånet, varför det inte längre görs några tillägg till vare sig bolagets eller delägarens beskattningsbara inkomst på grund av att lånet inte alls hade någon ränta eller av att räntan var för låg, förutsatt att lånet har upptagits 3.4.1998 eller senare. På lån som upptagits 2.4.1998 eller tidigare tillämpas tidigare praxis.

3.12 Återbetalning av delägarlån

Återbetalning av delägarlån anses i allmänhet börja från det äldsta lånet, om inte kunden lägger fram en utredning om i vilken ordning han betalat amorteringarna på lånen.

Ibland är det möjligt att man med amorteringarna först betalar av ett delägarlån som beskattats som kapitalinkomst och att man på de äldre lånen tillämpar bestämmelsen om förtäckt dividend. Ett sådant fall kan komma i fråga t.ex. då kunden meddelar att han har amorterat på ett nytt delägarlån, men att han inte kan ge en pålitlig förklaring om när han har för avsikt att återbetala det tidigare delägarlånet.

3.13 Företag som lagt ner verksamheten

3.13.1 Allmänt

Ett företag kan lägga ner sin verksamhet utan att företaget blir juridiskt sett upplöst. Då ska bolaget lämna in både skattedeklaration och nedläggningsanmälan för den räkenskapsperiod då nedläggningen skedde för att avregistrera sig i de mervärdesskattskyldigas register och förskottsuppbördsregistret samt som arbetsgivare som regelbundet betalar löner. Ogrundade förskottsskatter bör också upphävas.

Delägare i ett bolag som upphört med sin verksamhet kan få förtäckt dividend i följande fall:

- Kassan för det sista verksamhetsåret har överförts till delägarens privatbruk.
- Bolaget har en fordran av delägaren och varken lånekapitalet eller räntan kommer att återkrävas.
- Bolagets omsättnings- eller anläggningstillgångar har överförts till delägaren utan vederlag.
- Delägaren använder utan vederlag en fastighet, aktielägenhet eller annan egendom som förblivit i bolagets besittning.

Efter nedläggningen av affärsverksamheten verkställs bolagets beskattning enligt ISkL. Då man säljer en fastighet eller aktielägenhet som i sinom tid användes i näringsverksamheten men som sedermera var uthyrd kanske under flera års tid, tillämpar man näringsskattelagens bestämmelser på överlåtelsen.

Se ″Till utomstående uthyrd fastighet som tidigare hört till näringsförvärvskällan″.

Då ett bolag lägger ner sin näringsverksamhet inkluderas alla dess reserver (″frivilliga reserveringar″) i näringsverksamhetens inkomst för det sista verksamhetsåret, även om det ännu var tid kvar att använda reserven.

Om det i resultatregleringarna ingår sådana obetalda löner till delägarna som har bokförts som kostnad, ska man begära en utredning om man har för avsikt att återbetala löneskulden (se punkt Bolagets löneskuld till delägare). Om bolaget inte tänker betala löneskulderna, läggs de till bolagets beskattningsbara inkomst.

Förlust av fordringar som hör till näringsverksamheten är avdragbar på basis av en godtagbar förklaring. Om begränsningarna, se avsnittet ″Aktiebolag, andelslag, sparbank och ömsesidigt försäkringsbolag″.

Bolagets skuld kan också under det sista verksamhetsåret bli efterskänkt. En sådan förmån utgör inte beskattningsbar inkomst om fordran är värdelös åt borgenären (HFD 1972

151 och HFD 1988/1957). Om gäldenärsföretaget däremot kan anses vara solvent, hör den förmån som uppkommit via den efterskänkta skulden till bolagets skattepliktiga inkomst.

3.13.2 Upplösning av aktiebolag

Då ett aktiebolag har fattat beslut om att lägga ner verksamheten, försätts bolaget ofta i likvidation. Beslutet om likvidation fattas av bolagsstämman. Ett bolag som lagt ner sin verksamhet upphör inte att existera i bolagsrättslig mening, om det inte upplöses genom likvidationsförfarandet.

Att bolaget försätts i likvidation kan också bero på de övriga bestämmelserna i aktiebolagslagen eller i bolagsordningen. Avsikten med likvidation är att realisera bolagets egendom och utreda bolagets skulder. Delägaren kan därefter få den andel av nettoförmögenheten som motsvarar hans aktieinnehav och som förblir i bolagets ägo (utdelning). Om bolagets tillgångar inte räcker till för att täcka skulderna, måste utredningsmannen försätta bolaget till konkurs. Aktiebolaget anses vara upplöst då utredningsmannen har avgett slutredovisningen vid bolagsstämman. Därefter ska man ännu göra en anmälan om upplösningen till handelsregistret.

På upplösningen av ett aktiebolag tillämpas NärSkL 51 d § (eller ISkL 27 § om bolaget inte har affärsverksamhet) för det års beskattning, under vilket bolaget har blivit upplöst. Om fusion inte betraktas som upplösning vid beskattningen (NärSkL 52 a §) ska det överlåtande bolaget anses ha blivit upplöst vid beskattningen. Även i samband med totalfissioner anses det överlåtande bolaget ha blivit upplöst vid beskattningen om man inte kan tillämpa NärSkL 52 c § på fissionen.

Om man däremot inte tillämpar bestämmelser om fission på en partiell fission, anses det överlåtande bolaget bli upplöst i beskattningen till den del tillgångar överförs till det övertagande bolaget. I beskattningen anser man att det överlåtande bolaget överlåter tillgångar till delägare till det gängse värdet, vilket leder till beskattningen av överlåtelsevinst. Delägare i det överlåtande bolaget anses i beskattningen ta emot en utdelning från det överlåtande bolaget. Utdelningens storlek motsvarar delägarens ägarandel av det gängse värdet på tillgångar som överförs vid fissionen. Utdelningen som överlåtelsepris utgör i allmänhet skattepliktig inkomst hos delägaren och anskaffningsutgiften på aktierna är en avdragbar utgift. Utdelningen kan emellertid utgöra skattefri inkomst och anskaffningsutgiften på aktierna en icke-avdragbar utgift enligt NärSkL 51 d § 2 mom. om aktierna i det överlåtande bolaget är sådana som enligt NärSkL 6 b § 1 mom. får överlåtas skattefritt (se HFD 2005:75). Delägaren anses placera sin utdelning omedelbart till det övertagande bolaget som apportegendom. Apport behandlas vid beskattningen som byte där anskaffningsutgiften på de överlåtna tillgångarna och vederlaget är lika stora. Av den anledningen anses delägaren inte ta emot skattepliktig överlåtelsevinst vid apport.

Exempel:

A Ab äger hela aktiestocken i B Ab och har ägt aktierna under ett års tid. Anskaffningsutgiften på aktierna var 50 000 euro. B Ab genomgår en partiell fission så att det överför en del av tillgångarna (gängse värde 30 000 euro, icke-avskriven anskaffningsutgift 10 000 euro) till C Ab som grundas vid fissionen. B Ab:s nettoförmögenhet är 40 000 euro. Fissionen motsvarar dock inte alla förutsättningar i NärSkL 52 c §, varför man anser i beskattningen att B Ab blir delvis upplöst.

I beskattningen räknas som inkomst differensen mellan det gängse värdet på det delvis upplösta B Ab:s tillgångar och den i beskattningen icke avskrivna anskaffningsutgiften, alltså 20 000 euro (30 000 – 10 000).

A Ab som är delägare anses ha mottagit från B Ab en utdelning på 30 000 euro som anses utgöra skattepliktig inkomst hos delägaren. Av utdelningen dras av en motsvarande andel av anskaffningsutgiften på aktierna, dvs. 12 500 euro (10 000 / 40 000 x 50 000). A Ab:s skattepliktiga överlåtelsevinster anses således uppgå till 17 500 euro.

A Ab anses placera sin utdelning direkt som apportegendom till det nygrundade C Ab och ta emot som vederlag aktier i C Ab. I detta byte är anskaffningsutgiften på de överlåtna tillgångarna och vederlaget som man erhållit från bytet lika stora, varför delägaren inte anses ta emot skattepliktig överlåtelsevinst vid apporten.

Vid det upplösta samfundets beskattning anses som överlåtelsepriset på omsättnings-, finansierings- och anläggningstillgångar samt all annan egendom ett värde som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset, dvs. det gängse värdet. Om bolaget har upplösts 19.5.2004 eller senare avgörs skatteplikten av det upplösta bolagets anläggningstillgångsaktier enligt bestämmelserna i NärSkL 6 b § (se närmare Skattestyrelsens anvisning om skattebehandlingen av aktieöverlåtelser i samfund, dnr 1292/345/2005, 2.11.2005).

Det är också möjligt att överlåta bolagets affärsverksamhet med sina tillgångar och skulder som förskott på utdelning. Då anses överlåtelsen i vissa fall ha ägt rum redan då affärsverksamheten i verkligheten har överlåtits som förskott på utdelning. Det gängse värdet för den egendom som överlåts som förskott på utdelning beaktas som intäkt för det skatteår då överlåtelsen i verkligheten har ägt rum (CSN 75/1999).

I rättspraxis har ett samfunds goodwill, firma eller kundregister, vilka uppstått på basis av samfundets egen verksamhet, inte betraktats som sådan egendom vars gängse värde borde intäktsföras vid upplösningen av bolaget (HFD 1998/26). Om en del av samfundets goodwill likväl består av sådana immateriella förmögenhetsposter som kan överlåtas separat (såsom förlagsrätter, patent, varumärken eller tillverknings-, modell- eller licensrätter), då ska man intäktsföra dessa till deras gängse värde. Internetförbindelser och kringtjänster i samband med kundanslutningarna har också betraktats som sådan egendom vars gängse värde måste intäktsföras vid upplösning av bolag (HFD 1999/4427).

De förluster, skatteöverskott och icke-använda gottgörelser för bolagsskatt som fastställts vid bolagets beskattning överförs inte till utdelningsmottagaren. De avsättningar och reserver (frivilliga reserveringar) som bolaget har gjort intäktförs vid upplösningsårets beskattning.

3.13.3 Beskattningen av delägare i aktiebolag

3.13.3.1 Beskattning enligt ISkL

Då det upplösta samfundets delägare får en utdelning som motsvarar hans aktieinnehav är det fråga om ett byte, på vilket bestämmelserna om beskattningen av överlåtelsevinst blir tillämpliga. Vid beräkningen av överlåtelsevinsten ska man enligt bestämmelserna i ISkL dra av från utdelningens gängse värde aktiernas faktiska anskaffningsutgift eller ett belopp som motsvarar den s.k. presumtiva anskaffningsutgiften som avgörs enligt besittningstiden (20 % eller 50 %), förutsatt att det sistnämnda beloppet är större än den faktiska anskaffningsutgiften. Den presumtiva anskaffningsutgiften tillämpas inte på delägare som är samfund, öppna bolag eller kommanditbolag.

Som anskaffningsutgift för egendom som erhållits som utdelning anses dess gängse värde vid förvärvet. Om man som utdelning har erhållit en fastighet eller värdepapper blir delägaren överlåtelseskattskyldig.

Tidpunkten för utdelningsfångsten är normalt dagen för den bolagsstämma då utredningsmannen har presenterat slutredovisningen. Om förmögenhet har delats ut som utdelningsförskott, anses som förvärvstidpunkt utdelningens överlåtelsetid (CSN 75/1999).

3.13.3.2 Överlåtelseförlust

Om utdelningen är mindre än anskaffningsutgiften på aktierna och aktierna utgör privat egendom, uppstår överlåtelseförlust. Överlåtelseförlusten får dras av från vinst som erhållits från överlåtelse av egendom under skatteåret och de tre följande åren allteftersom vinst uppstår (ISkL 50 §). En överlåtelseförlust som uppkommit under skatteåret 2010 eller

därefter dras av från den vinst som erhållits från överlåtelse av egendom under skatteåret och de fem följande åren allteftersom vinst uppstår.

3.13.3.3 Beskattning enligt NärSkL

Om aktierna i det bolag som blir upplöst har hört till delägarens näringsverksamhet, tillämpas på utdelningen näringsskattelagens bestämmelser.

3.13.3.3.1 Utdelning som erhållits av aktiebolag, andelslag, sparbanker och ömsesidiga försäkringsbolag

Skattepliktig inkomst är inte den utdelning som mottagits av aktiebolag, andelslag, sparbanker eller ömsesidiga försäkringsbolag från ett bolag som upplöses. Anskaffningsutgiften på aktierna är inte avdragbar utgift om aktierna är sådana i 6 b 1 mom. i NärSkL avsedda anläggningstillgångsaktier som får överlåtas skattefritt. Upplösningsförlusten är inte heller avdragbar i samfundets beskattning, även om mottagarna har ägt aktierna i det upplösta bolaget under ett års tid före upplösningen. Se närmare Skattestyrelsens anvisning Skattebehandling av överlåtelse av aktier i samfund, Dnr 1292/345/2005, 2.11.2005.

Överlåtelseförlusten är inte avdragbar om objektbolaget har sin hemvist någon annanstans än i Finland och bolaget inte är sådant som avses i artikel 2 i moder- och dotterbolagsdirektivet och om det inte finns ett gällande skatteavtal för undvikande av dubbelbeskattning som blir tillämpligt på den utdelade dividenden.

Ett samfund kan dra av upplösningsförlusten om det har ägt aktierna i det upplösta samfundet i minst ett års tid och dess ägarandel i det upplösta bolaget är under 10 % av aktiekapitalet.

Om samfundet bedriver kapitalplaceringsverksamhet, utgör utdelningen från det upplösta bolaget emellertid skattepliktig inkomst och förlusten avdragbar utgift.

Även en näringssammanslutning kan vara delägare i ett samfund som upplöses. Hos näringssammanslutningar har rätten att dra av överlåtelseförlust inte begränsats till någon del. Vid verkställande av beskattningen är det dock motiverat med stöd av bestämmelsen om kringgående av skatt att ingripa i sådana arrangemang i vilka man genom artificiella åtgärder har försökt dra av överlåtelseförlust från inkomstandelen i personbolaget som ägs av samfundet. Sådana åtgärder kan vara t.ex. ägararrangemang som genomförts stegvis och ibland också med avvikande prissättning.

3.13.3.3.2 Utdelning som erhållits av övriga företag

Upplösningsvinsten utgör skattepliktig näringsinkomst (NärSkL 5 §). Om den erhållna utdelningen är mindre än den anskaffningsutgift av aktierna som är oavskriven vid beskattningen är upplösningsförlusten avdragbar i näringsverksamhetens förvärvskälla.

Avdragbar vid beskattningen är endast den upplösningsförlust som uppkommit från näringsverksamheten. T.ex. ovanligt stora dividendutdelningar eller koncernbidrag kan hänsyfta på att upplösningsförlusten inte har uppkommit i näringsverksamheten, och då får upplösningsförlusten inte dras av.

Upplösningsförlusten kan dras av som årlig kostnad, om det upplösta bolagets verksamhet inte på något sätt kommer att fortsätta eller om anskaffning av aktier i bolaget har visat sig vara en felinvestering. Om det finns inkomstförväntningar på utdelningen, måste upplösningsförlusten periodiseras för verkningstiden (NärSkL 24 §). Enligt rättspraxis har inkomstförväntningar ansetts föreligga bl.a. i följande fall: det upplösta bolaget och delägaren har varit verksamma på samma bransch, det upplösta bolagets aktier har köpts till ett väsentligen högre pris än deras substansvärde och bolaget har blivit upplöst inom en kort tid efter ägarbytet (HFD 1992/1537).

3.13.4 Upplösning av näringssammanslutning

3.13.4.1 Allmänt

Då delägarna i en sammanslutning slutar att bedriva näringsverksamhet och fördelar sinsemellan sammanslutningens förmögenhet, tillämpas på upplösningen NärSkL 51 d §. En näringssammanslutning upplöses vid beskattningen i huvudregel då bolagsmännen undertecknar upplösningsavtalet.

En sammanslutning anses bli upplöst vid beskattningen även då företaget inte har förblivit identiskt i samband med en ändring av verksamhetsformen enligt ISkL 24 §. Samma förfarande har tillämpats då en bolagsman i ett öppet bolag har köpt en annan bolagsmans andel och förenat det öppna bolagets verksamhet med sin egen rörelse som redan existerar (HFD 1977/3461). Enmanssammanslutningen förblir dock i sammanslutningens form under ett års tid efter att antalet bolagsmän blivit en.

Vid beskattningen av öppna bolag och kommanditbolag som upplöses anses såsom överlåtelsepris på egendom, förmåner och rättigheter det belopp som vid privatuttag betraktas som överlåtelsepris. Således anses som fastighetens, byggnadens, konstruktionens, värdepapperets eller rättighetens överlåtelsepris det sannolika överlåtelsepriset. Som överlåtelsepriset av annan egendom (bl.a. förslitning underkastad lös egendom), service eller förmån betraktas den ursprungliga anskaffningsutgiften eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris (51 d § och 51 b § 3 mom. i NärSkL).

De förluster som fastställts vid sammanslutningens beskattning överförs inte till delägarna. De avsättningar och reserver (frivilliga reserveringar) som bolaget har gjort intäktförs vid upplösningsårets beskattning. Man utreder de obetalda lönerna till delägarna och försäkrar sig om att eventuella fordringar gått förlorade (se avsnittet Bolagets löneskuld till delägare).

3.13.4.2 Beskattningen av delägare

Då en delägare i en näringssammanslutning får sin andel av bolaget som lagt ner verksamheten är det fråga om byte där andelen i bolaget byts mot en utdelning. Här blir bestämmelserna om överlåtelsevinst tillämpliga. Då en bolagsman får egendom som utdelning vid upplösningen av bolaget, betraktas som bolagsmannens överlåtelsepris vid beräkningen av överlåtelsevinsten det gängse värdet av de tillgångar som hör till hans utdelning. Om det i utdelningen ingår sådan nyttighet som vid upplösningen värderats till ett högre värde än den vid inkomstbeskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften, avdras det belopp som på denna grund räknats som bolagets inkomst vid uträkningen av bolagsmannens överlåtelsevinst. Om en motsvarande inkomstföring emellertid har gjorts även i bokföringen, görs inget särskilt avdrag vid uträkningen av överlåtelsevinsten eftersom beloppet som beskattats som inkomst bokförs som inkomstandel på privatkontot och beaktas därigenom som en del av anskaffningsutgiften för bolagsandelen på samma sätt som vid försäljningen av fastigheten (ärendet har behandlats närmare i Skatteförvaltningens anvisning Överlåtelse av bolagsandel vid inkomstbeskattningen och gåvobeskattningen (Dnr 330/349/2010), kapitel 6).

Av utdelningens gängse värde drar man av den faktiska anskaffningsutgiften på bolagsandelen eller en högre presumtiv anskaffningsutgift som utgör minst 20 % av överlåtelsepriset (40 %, om andelen av bolaget har varit i delägarens ägo i minst 10 år). Om andelen av bolaget har varit bolagsmannens affärsegendom, blir inkomstskattelagens bestämmelser om presumtiv anskaffningsutgift inte tillämpliga. Bestämmelsen gäller inte heller sådana delägare som är samfund, öppna bolag eller kommanditbolag.

Till anskaffningsutgiften på en bolagsandel räknas det sammanlagda beloppet av bolagsmannens privatuttag som överskrider hans kapitalplaceringar och hans vinstandelar, dvs.

det positiva saldot på bolagsmannens privatkonto. Anskaffningsutgiften på bolagsandelen hos en sådan bolagsman som varit med om att grunda bolaget avgörs enbart på basis av de kapitalbelopp som han placerat i bolaget och tagit ut från bolaget.

Vid uträkning av den vinst som erhållits vid överlåtelse av en andel lägger man till överlåtelsevinsten det belopp, varmed bolagsmannens sammanlagda privatuttag har överskridit summan av hans årliga vinstandelar och hans investeringar i bolaget (46 § 4 mom. i ISkL). Förutsättningarna för tillägg avgörs skilt för varje bolagsman. Ett motsvarande tillägg görs även på den överlåtelseförlust som uträknats för överlåtelse av en andel.

Om ett personbolag tidigare har fungerat som privatrörelse och sedan blivit ändrat till ett personbolag, läggs de privatuttag som gjorts under tiden som privat rörelse inte till överlåtelsevinsten för andelen av bolaget.

Delägarlån som ska jämställas med privatuttag behandlas på samma sätt som ett privatuttag i upplösningssituationer. Delägarlån som beaktas minskar således det sammanlagda beloppet av bolagsmannens sådana till anskaffningsutgiften hörande kapitalplaceringar och vinstandelar som överstiger bolagsmannens privatuttag. På motsvarande sätt ökar ett sådant delägarlån beloppet av tillägg enligt ISkL 46.4 § då privatuttagen och det sammanlagda beloppet av delägarlån som ska jämställas med privatuttag överstiger det sammanlagda beloppet av vinstandelar och kapitalplaceringar.

Skulder för vilka en bolagsman tar över ansvaret behandlas vid upplösningssituationer på samma sätt som kapitalplaceringar.

En skuld som man åtagit sig att svara för ökar således anskaffningsutgiften för bolagsandelen, då bolagsmannens privatuttag är mindre än det sammanlagda beloppet av bolagsmannens kapitalplaceringar, vinstandelar och skuld som han åtagit sig att svar för. På motsvarande sätt ökar en sådan skuld beloppet av tillägg enligt ISkL 46.4 § såsom post som ska jämställas med kapitalplacering.

Exempel:

Vid upplösning av bolaget åtar sig bolagsmannen att svara för en skuld på 50 000 euro. Bolaget har inga tillgångar vid upplösningstiden. Saldot på bolagsmannens privatkonto uppvisar -30 000, dvs. bolagsmannens privatuttag har varit 30 000 euro större än det sammanlagda beloppet av hans vinstandelar och kapitalplaceringar.

Anskaffningsutgiften på bolagsandelen hos en sådan bolagsman som varit med om att grunda bolaget avgörs på basis av de kapitalbelopp som han placerat i bolaget och tagit ut från bolaget. Eftersom det att bolagsmannen åtagit sig att svara för skulden jämställs med en kapitalplacering, betraktas som anskaffningsutgiften för bolagsmannens bolagsandel 20 000 euro (-30 000 + 50 000). Något särskilt tillägg enligt ISkL 46.4 § behöver således inte göras.

Utdelning i stället för överlåtelsepris	+ 0 €
Anskaffningsutgift	- 20 000 €
Överlåtelseförlust	- 20 000 €

Den del av skulden som överförs till bolagsmannen och varmed man täcker det negativa som uppkommit på grund av privatuttag betraktas i brist på annan utredning som konsumtionskredit. Räntorna på de lån varmed bolagets näringsverksamhet har finansierats är avdragbara hos delägaren på grundval av inkomstförvärv till den del de överskrider det belopp som har använts för att täcka det negativa egna kapitalet.

Vid upplösning av ett personbolag utgör en erhållen utdelning ett nytt fång till bolagsmannen vid beräkning av besittningstiden. Då bolagsmannen senare överlåter sin egendom som han erhållit från bolaget, anses besittningstiden för att beräkna den presumtiva anskaffningsutgiften börja från den dag då egendomen har erhållits från bolaget (46 § 3 mom. i ISkL).

Ur det upplösta personbolagets bolagsmans synvinkel kan upplösningen av sammanslutningen jämställas med försäljning av en andel av bolaget. Vid upplösningen byter bolagsmannen ut sin andel av bolaget mot en

motsvarande andel av sammanslutningens tillgångar. Då bolagsmannen byter ut sin andel av bolaget mot en utdelning får han egendom för sig själv, och i dess värdering tillämpar man principen om gängse värde. De värden som används för egendomen vid sammanslutningens och bolagsmannens beskattning är i princip lika stora. Ett undantag är dock de nyttigheter som avses i NärSkL 51d ja ISkL 27 §, för vilka den ursprungliga anskaffningsutgiften vid sammanslutningens beskattning utgör ett värderingstak. Värderingstaket gäller således enbart sammanslutningen, men vid bolagsmannens beskattning räknas som egendomspostens värde dess gängse värde.

Då värdet av den utdelning som erhållits vid upplösning av ett öppet bolag eller kommanditbolag är mindre än anskaffningsutgiften på utdelningen och andelarna har varit en del av bolagsmannens affärsegendom, är detta en s.k. upplösningsförlust. En sådan förlust är i allmänhet avdragbar (se Upplösning av aktiebolag / upplösningsförlust).

Om en näringssammanslutning har upplösts 19.5.2004 eller senare, tillämpas på avdragbarheten av den upplösningsförlust som tillkommer samfundet i egenskap av delägare i den upplösta sammanslutningen den nya bestämmelsen i 8 § 4 mom. i NärSkL. Enligt lagrummet är den upplösningsförlust som på grund av upplösningen av ett personbolag förorsakats ett sådant samfund som avses i 6 § 1 mom. 1 punkten i NärSkL avdragbar endast från skattepliktiga överlåtelsevinster av aktier eller bolagsandelar. Samfundet får dra av dylika överlåtelseförluster under skatteåret eller de fem därpå följande skatteåren. Avdragbarheten gäller endast om bolagsandelen har hört till samfundets anläggningstillgångar.

Delägaren blir överlåtelseskattskyldig om han som utdelning har erhållit en fastighet eller värdepapper.

3.13.5 Nedläggande av enskild firma

3.13.5.1 Allmänt

Av nedläggandet av affärsverksamheten följer att vissa kostnadsföringar som gjorts under verksamhetstiden, t.ex. reserveringar, ska räknas som nedläggningsårets skattepliktiga inkomst. Den ursprungliga anskaffningsutgiften för de omsättnings- och anläggningstillgångar som förblivit i affärsidkarnas ägo i deras privathushåll eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris räknas enligt 51 b § 1 mom. i NärSkL som deras skattepliktiga inkomst. På försäljningen av den egendom som förblivit i privatbruk tillämpas efter nedläggningsåret inkomstskattelagens bestämmelser om försäljningsvinst. Privatuttag utgör inte något nytt fång då man beräknar besittningstiden vid vidareförsäljningen av egendomen.

Om någon överföring till privatbruk inte gjorts vid beskattningen tillämpar man fortfarande NärSkL på försäljningen av företagsverksamhetens anläggningstillgångar efter att näringsverksamheten i själva verket har lagts ner.

3.13.5.2 Uthyrning av egendom som varit i företagets bruk

Då en affärsfastighet eller andra anläggningstillgångar efter nedläggande av affärsverksamheten hyrs ut, är det fråga om en överföring från en förvärvskälla till en annan enligt NärSkL 51 a 1 §. Då betraktar man som överlåtelsepris för anläggningstillgångarna den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uthyrning är annan verksamhet enligt ISkL. Vid överlåtelsen ska den uthyrda fastigheten och aktielägenheten anses ha behållit sin affärsegendomskaraktär även under en längre uthyrningstid. På överlåtelsen tillämpas således NärSkL även om den löpande inkomsten under uthyrningstiden har beskattats enligt ISkL. Se Till utomstående uthyrd fastighet som tidigare hört till näringsförvärvskällan.

3.14. Företagarens företagshälsovård

Skattestyrelsen har meddelat en särskild anvisning för avdrag av kostnaderna för företagarens hälsovård i beskattningen (se Skatteförvaltningens anvisningsbrev 28.5.2007, Dnr 697/345/2007).

Skattestyrelsen har meddelat en särskild anvisning för avdrag av kostnaderna för företagarens hälsovård i beskattningen (se Skatteförvaltningens anvisningsbrev 28.5.2007, Dnr 697/345/2007).

4 JORD- OCH SKOGSBRUKETS INKOMSTBESKATTNING

4.1 Vissa avdrag och utgifters rättelseposter

I denna anvisning ges värderingsgrunder som i brist på annan utredning ska användas vid värderingen av avdragbara belopp eller sådana icke-avdragbara poster som inte får dras av från utgifterna. Utgångspunkten är att man även i jord- och skogsbruket utreder utgifterna på basis av verifikationer och andra bevis. Denna värderingsanvisning ska iakttas då det verkliga beloppet är svårt att utreda.

På motsvarande sätt värderas i fråga om överföringar från en förvärvskälla till en annan de poster som ska beaktas som intäkt i den ena förvärvskällan och de poster som ska dras av i den andra förvärvskällan.

De värderade beloppen anges exklusive moms. Kalkylerat momsavdrag kan inte göras på basis av en uppskattad utgift, eftersom momsavdraget ska grunda sig på verifikation. Då poster som finns bland avdragbara utgifter beaktas som intäkt, ska också momsens andel beaktas såsom korrigeringspost i momskalkylen.

4.1.1 Från jordbruksinkomsten avdragbara kostnader för användning av bil

4.1.1.1 Bil bland jordbruksinventarier och privatbruk av bil

Bilen hör till jordbrukets förvärvskälla om jordbrukets körningar utgör över 50 % av det totala kilometerantalet. Antalet kilometer som är avdragbara i jordbruket ska redogöras i en körjournal.

Då en bil hör till jordbrukets förvärvskälla, drar man av vid beskattningen de faktiska antecknade kostnaderna för användningen av bilen. Om de faktiska kostnaderna inte har dragits av i anteckningarna och verifikationer på dessa inte har sparats, kan kostnaderna emellertid dras av enligt en tillförlitlig utredning som den skattskyldige lagt fram av antalet körkilometer inom jordbruket. Av kalkylen ska framgå jordbrukskörslornas andel av de uppskattade bränslekostnaderna, servicekostnaderna och de övriga kostnaderna för fordonet samt andelen av eventuella avskrivningar och totalantalet kilometer som körts under skatteåret. Om de faktiska utgifterna inte framgår av anteckningarna och den skattskyldige inte lägger fram en pålitlig utredning, får som utgifter dras av 0,25 euro/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011). Avdragandet förutsätter dock att antalet körkilometer i förvärvskällan har utretts och kostnader uppstått.

Då en jordbruksidkare använder en bil som hör till jordbrukets förvärvskälla till privata körningar eller sådana körningar som hör till en annan förvärvskälla, är dessa körningars andel av bilkostnaderna och avskrivningarna på bilen inte avdragbara från jordbrukets förvärvskälla. De privata och övriga körningarnas andel räknas ut så att man dividerar bilkostnadernas totalbelopp och den årliga avskrivningen på bilen med antalet kilometer som körts med bilen och multiplicerar resultatet med antalet kilometer som enligt körjournalen har körts privat och för andra ändamål. Om det inte finns någon pålitlig bokföring över de privata körningarna, måste deras andel uppskattas. De kostnader som hör till en annan förvärvskälla överförs som kostnad till förvärvskällan i fråga som avdrag.

Resor mellan bostaden och gårdsbruksenheten är sådana privata körningar som avses ovan. Jordbruksidkaren och delägaren i en beskattningssammanslutning som bedriver jordbruk kan i den förhandsifyllda skattedeklarationen dra av kostnaderna för resorna

mellan bostaden och gårdsbruksenheten från sin förvärvsinkomst inom ramen för 93 § i inkomstskattelagen.

Rätten att göra avskrivningar på anläggningstillgångar börjar under det skatteår då nyttigheten har tagits i bruk. Även om bilen hade tagits i bruk alldeles vid slutet av året, beviljas avskrivningen trots allt till sitt fulla belopp. Då kan intäktsföringen av privatbruket uppgå till en mycket stor summa per körd kilometer, eftersom det avskrivningsbelopp som beaktats som avdrag är så stort.

För att kunna avföra en bil som ingått i jordbruksinventarierna förutsätts att andelen av körslor i jordbruket har minskat permanent och utgör nu under hälften av alla körslor.

4.1.1.2 Privat bil som används i jordbruket

En bil anses höra till de privata tillgångarna enligt GårdsSkL 10 e § (kan också vara bil som tillhör en make enligt ISkL 7 §) om de körningar som inte hör till jordbruket utgör mer än 50 % av alla körningar med bilen. Andra än jordbrukskörningar är i detta sammanhang privata körningar samt andra än jordbrukskörningar och körningarna i annan förvärvsverksamhet.

Jordbrukskörningarnas andel av kostnaderna för och avskrivningarna på en sådan bil som inte hör till jordbruksinventarierna får dras av i anteckningarna som jordbruksutgift. Enligt GårdsSkL 10 e § får man ytterligare dra av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan maximibeloppet av den skattefria kilometerersättningen (0,46 €) (SkatteFb om skattefria kostnadsersättningar för år 2011, 1313/2010) och de bland anteckningarna bokförda utgifterna för sådana resor i anslutning till lantbruket som en jordbruksidkare gör med en bil som hör till hans privata tillgångar (tilläggsavdrag). Om bilkostnaderna inte har tagits upp i anteckningarna, avdras som kostnad antalet körkilometer i lantbruket multiplicerat med kilometerersättningsbeloppet 0,46 €/km, (se Skattestyrelsens anvisning av 23.2.2001 dnr 518/349/01). Bestämmelsen i GårdsSkL 10 e § tillämpas inte på sammanslutningar.

Tilläggsavdrag beviljas t.ex. för sådana körningar inom jordbruket med en bil som hör till inventarierna i näringsverksamhetens förvärvskälla. Till den del en till näringsverksamhetens förvärvskälla hörande bil används för körningar inom jordbruket, får kostnaderna för bilen inte dras av från inkomsten av näringsverksamhet. Om mer än hälften av alla körningarna hänför sig till jordbruket och bilen på basis av detta hör till jordbrukets förvärvskälla och även om näringskaren inte självmant tar upp bilen som jordbrukets anläggningstillgångar, beviljas tilläggsavdraget inte på basis av körningarna i jordbruket.

Antalet kilometer för jordbruksändamål ska utredas i en körjournal eller annan pålitlig utredning. Av körjournalen ska framgå det sammanlagda antalet kilometer som under skatteåret körts med bilen. Av näringsverksamhetens och jordbrukets körningar ska även följande uppgifter antecknas i körjournalen:

- tidpunkten i början och i slutet av körningen,
- körningens avfärds- och ankomstplats samt vid behov rutten,
- körsträckan och
- ändamålet med körningen

Om någon körjournal inte har förts, förutsätter tilläggsavdraget även då att antalet kilometer kan utredas på ett pålitligt sätt. Om jordbruksidkaren under året har regelbundna resor, t.ex. en gång i veckan, till samma resmål, anges i fråga om sådana resor antalet kilometer och antalet gånger man kört till resmålet per år. Därutöver ska man alltid ange det sammanlagda antalet kilometer som under skatteåret körts med bilen.

Om den skattskyldige inte lagt fram någon pålitlig utredning av att en till privata tillgångarna hörande bil har använts för jordbrukets tillfälliga körningar, får tilläggsavdrag inte göras från jordbruksinkomsten och kostnaderna för en bil som ingår i de privata tillgångarna får inte dras av.

Tilläggsavdrag beviljas inte om totalantalet körkilometer med bilen inte utreds och det därmed blir oklart om bilen hör till tillgångarna i förvärvskällan eller till privata tillgångar. I sådana fall får man som utgift dra av 0,25 euro/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011). Avdragandet förutsätter dock att antalet körkilometer i förvärvskällan har utretts och kostnader uppstått.

En från arbetsgivaren erhållen naturaförmånsbil, leasingbil, eller bil man förfogar över på basis av ett avtal hör inte till jordbruksidkarens privata tillgångar. Man får således inte göra tilläggsavdrag för användningen av en sådan bil inom jordbruket. Man får dra av de faktiska kostnaderna för användningen av sådana bilar inom jordbruket. Avdrag får göras också på basis av en tillförlitlig kalkyl om antalet körkilometer inom jordbruket (se kapitel 4.1.1.1).

Avdragandet av kostnader för användningen av en naturaförmånsbil grundar sig på det kilometerbaserade förmånsvärde som räknas som lön. I kostnaderna för bruksförmånsbilar beaktas dessutom de kostnader man betalat själv.

Exempel

En jordbruksidkare har från arbetsgivaren fått i sin besittning en naturaförmånsbil som han också använder för körslor inom jordbruket. Det är fråga om en fri bilförmån vars värde per år är 6 600 € och förmånens värde har inte kontrollerats på basis av de privata körslorna eller arbetskörslorna. Förmånens kilometerbaserade värde är 0,37 €/km (6 600 € : 18 000 km). Man får således dra av 0,37 €/km från körslorna inom jordbruket.

4.1.1.3 Privat bil som används av en beskattningssammanslutning

4.1.1.3.1 Om beskattningssammanslutningen har betalat resekostnadsersättning till delägaren

Om delägare i en sammanslutning använder sin egen bil för sammanslutningens körningar, kan sammanslutningen betala till honom resekostnadsersättningar enligt Skatteförvaltningens beslut om skattefria resekostnadsersättningar. Då behandlas kostnaderna som löneutgift i sammanslutningens anteckningar. Ersättningarna som betalats till delägaren utgör skattefri inkomst.

4.1.1.3.2 Om beskattningssammanslutningen inte betalat resekostnadsersättning till delägaren

Om sammanslutningen inte har betalat ersättningar till delägaren för bruk av egen bil i jordbruket, kan kostnaderna för dessa körningar dras av till deras faktiska belopp som utgifter som hänför sig till jordbruket. I brist på annan utredning är avdragsbeloppet 0,25 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011).

4.1.1.4 Om privat bil används av ett dödsbo som bedriver jordbruk

4.1.1.4.1 Om dödsboet har betalat resekostnadsersättning till delägaren

Ett dödsbo kan betala skattefria kostnadsersättningar enligt Skatteförvaltningens ovan nämnda beslut om skattefria kostnadsersättningar till dödsbodelägare för bruk av egen bil i dödsboets jordbruk. Då behandlas kostnaderna som löneutgift i dödsboets anteckningar. Ersättningarna som betalats till delägaren utgör skattefri inkomst.

4.1.1.4.2 Om dödsboet inte betalat resekostnadsersättning till delägaren

Om ett dödsbo inte har betalat ersättningar till delägaren för bruk av egen bil i dödsboets jordbruk, kan kostnaderna för dessa körningar dras av till deras faktiska belopp som utgifter som hänför sig till dödsboets jordbruk. I brist på annan utredning är avdragsbeloppet 0,25 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011).

Om en till dödsboets privata tillgångar hö-

rande bil används i dödsboets jordbruk, görs avdraget vid dödsboets beskattning enligt avsnittet ”Om privat bil används i jordbruket”.

4.1.1.4.3 Efterlevande make i ett dödsbo

Enligt GårdsSkL 7 § är avdragbara jordbruksutgifter inte löner, pensioner och andra förmåner som dödsboet har betalat till efterlevande make. Dödsboet kan således inte betala sådana skattefria kostnadsersättningar till den efterlevande maken som skulle vara avdragbara i jordbruksbeskattningen.

Om den efterlevande maken använder en till sina privata tillgångar hörande bil i dödsboets jordbruk, görs avdraget vid dödsboets beskattning enligt avsnittet ”Om privat bil används i jordbruket”.

4.1.2 Skogs- och jordbruksidkarens ökade levnadskostnader för resa till ett särskilt arbetsställe

Jordbruksidkare kan yrka avdrag av ökade levnadskostnader för resor som han tillfälligt företar i anslutning till lantbruket utanför sitt ordinarie verksamhetsområde. Resor mellan olika lägenheter betraktas som sedvanliga resor.

En jordbruksidkare ska bifoga en utredning av resorna till sina anteckningar. Om några verifikationer inte har bifogats till anteckningarna men man kan bevisa att ökade levnadskostnader med sannolikhet har uppstått för en resa till ett särskilt arbetsställe, beviljas avdraget enligt GårdsSkL 10 e §. En utredning av avdraget ingår i deklarationsanvisningen Jordbruksbeskattning. Tilläggsavdrag behandlas i Skattestyrelsens anvisningsbrev av 23.2.2001 dnr 518/349/01.

Som tilläggsavdrag får avdras maximibeloppet av skattefria dagtraktamenten för arbetsresor som Skatteförvaltningen fastställt med stöd av 73 § 2 mom. inkomstskattelagen (34 eller 16 euro) (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011), till den del de faktiska ökade levnadskostnader som beror på arbetsresan inte har dragits av i bokföringen.

4.1.3 Resekostnader inom skogsbruket

4.1.3.1 Användning av privat bil inom skogsbruket

När man använder en till som hör till privata tillgångar för resor som hänför sig till skogsbruket, ska man ge en utredning av grunderna för avdragande av resekostnaderna i skogsbrukets anteckningar. Man bör helst föra körjournal över användningen av bilen inom skogsbruket.

Resekostnaderna inom skogsbruket dras av enligt de faktiska kostnaderna. Om det inte är möjligt att utreda de faktiska kostnaderna, godkänns som avdrag för användning av egen bil 0,25 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2011, 1127/2011). I beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster tillämpas inte förfarandet med s.k. tilläggsavdrag för resekostnader såsom i beskattningen av inkomst av näringsverksamhet. zz

Även kostnaderna för resor mellan bostaden och skogen får dras av enligt de faktiska kostnaderna eller enligt 0,25 €/km utan självriskandel och maximigräns. Avdragandet av kostnader för resor mellan bostad och skog i beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster omfattas inte av motsvarande begränsningar som kostnaderna mellan bostad och arbetsplats i beskattningen av förvärvsinkomster enligt 93 § i inkomstskattelagen (HFD 3.8.2005 t.1914).

Enligt lagen om finansiering av hållbart skogsbruk (1094/1996) skogsförnyelse, vård av ungskog, byggande av skogsvägar e.d. projekt inom skogsbruket. Eftersom förmåner som erhållits med stöd av lagen om finansiering av hållbart skogsbruk är skattefria enligt 34 §, är kostnaderna för finansierade projekt – inklusive resekostnaderna – avdragbara endast till den del det sammanlagda beloppet överskrider förmånsbeloppet.

4.1.3.2 Bil bland skogsbruksinventarier och privatbruk av bil

En bil kan höra till skogsbruksinventarier en-

dast om mer än hälften av alla körningarna hänför sig till skogsbruket. Det är således mycket ovanligt att en bil anses höra till skogsbruksinventarierna.

Motsvarande bestämmelser som gäller bilar som används inom jordbruket och ingår i jordbrukets förvärvskälla kan tillämpas på utredningar om kostnader för en till skogsbruksinventarierna hörande bil inom skogsbruket samt vid utredningar om privata körningar och körningar som hänför sig till annan förvärvskälla (se avsnitt 4.1.1.1).

Den andel av de årliga utgifterna för och avskrivningarna på en bil som inte hänför sig till skogsbruksinventarierna räknas om kapitalinkomst inom skogsbruket. Sådana kostnader för en bil som hänför sig till jordbruket eller näringsverksamhetens förvärvskälla överförs som kostnad till förvärvskällan i fråga som avdrag.

4.1.3.3 Ökade levnadskostnader hos skogsbruksidkare

Skogsägarens resor mellan bostaden och skogsfastigheten betraktas inte som sådana tillfälliga arbetsresor som berättigar skogsägaren att dra av från kapitalinkomsten av skogsbruket så kallade egna dagtraktamenten på basis av ökade levnadskostnader (HFD 2.6.1999/1362).

Om skogsägaren företar en arbetsresa till ett särskilt arbetsställe utanför sitt skogshemman och det uppstår ökade levnadskostnader för resan, kan han yrka avdrag av de ökade levnadskostnaderna som utgift för inkomstens förvärvande i beskattningen av kapitalinkomst av skogsbruket. En sådan arbetsresa kan vara t.ex. en resa till en kurs om skogsbruket. Skogsbruksidkaren kan då dra av ökade levnadskostnader under samma förutsättningar som löntagare, se avsnitt 2.10.3.1 i denna anvisning. I beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster tillämpas inte förfarandet med s.k. tilläggsavdrag för ökade levnadskostnader som gäller inom jordbruket och i beskattningen av inkomst av näringsverksamhet.

Kapitel 2.10.3.1: Som en uppskattad ökning i levnadskostnaderna under en tillfällig arbetsresa i hemlandet betraktas i brist på annan utredning 12 € för en resa som varat över 6 timmar och 24 € per dygn för en resa som varat över 10 timmar. Avdraget förutsätter ytterligare att det särskilda arbetsstället ligger minst 15 km från skogsägarens egentliga arbetsplats (skog) eller hem, beroende av varifrån resan har börjat, samt över 5 kilometer från såväl den egentliga arbetsplatsen som bostaden.

4.1.3.4 Dödsbodelägarens eller beskattningssammanslutningens resekostnader

Ett dödsbo kan på basis av en reseräkning betala skattefria resekostnadsersättningar enligt Skatteförvaltningens beslut till dödsbodelägaren för alla sådana resor som delägaren företagit inom skogsbruket. Även en beskattningssammanslutning kan betala skattefria resekostnadsersättningar till delägare men endast för sådana resor som delägaren företar någon annanstans än till sin skog (delägarens resa från hemmet till skogsfastigheten är inte en tillfällig arbetsresa, HFD 1999/1362).

Dödsboet eller beskattningssammanslutningen ska göra en årsanmälan om de utbetalda skattefria resekostnadsersättningarna, även om någon lön inte betalas till delägaren.

De skattefria ersättningar som dödsboet eller beskattningssammanslutningen betalat utgör avdragbara årliga utgifter i beskattningen av dödsboets eller beskattningssammanslutningens kapitalinkomster från skogsbruket. Om delägarna inte fakturerar dödsboet eller beskattningssammanslutningen för sina resekostnader inom skogsbruket, får de resekostnader som hänför sig till dödsboets eller beskattningssammanslutningens skogsbruk dras av från dödsboets eller beskattningssammanslutningens kapitalinkomster av skogsbruket på de grunder som anges i avsnitt 4.1.3.

4.1.4 Kostnader för studie- och utbildningsresor

Att kunna dra av från jordbruksinkomsten eller kapitalinkomsten av skogsbruket resekostnader för en studie- eller utbildningsresa förutsätter att man bifogar en utredning av resans och utbildningens syfte, program och kostnadsbelopp samt av sambandet till förvärvsverksamheten.

Avdragbar vid beskattningen är den del av kostnaderna som hänför sig till förvärvsverksamheten. Avdragbara är bl.a. rese-, färd- och logikostnader samt ökade levnadskostnader. Utgifter för allmänbildande, yrkesinriktad eller grundutbildning berättigar inte till avdrag.

Avdrag av kostnaderna för en studieresa förutsätter i allmänhet följande:

- syftet och reseprogrammet ska ha ett samband med lägenhetens produktionsinriktning (t.ex. organiserad av respektive producentorganisation)
- varje resdag ska inkludera organiserat program för minst ca 4-5 timmar
- studiernas andel av resan ska vara betydlig (över 20 %) för att kostnaderna överhuvudtaget ska vara avdragbara vid beskattningen.

Kostnaderna för deltagandet i inhemska lantbruksutställningar betraktas som avdragbara i sin helhet. Sådana kostnader är t.ex. kostnader för resa, logi, inträdesbiljett och broschyrer. Ovan nämnda kostnaderna får man dra av hos alla de personer som har en andel av lägenhetens beskattningsbara inkomst. I allmänhet är det fråga om företagarmakar samt alla de delägare i sammanslutningar till vilka inkomst fördelas.

4.1.5 Anskaffningsutgifter för sådana köpta förnödenheter som avlönade eller pensionerade arbetstagare eller avbytare fått såsom naturaförmån

I brist på annan detaljerad utredning kan utgifterna uppskattas till 5,50 €/dag. En utredning om beviljade naturaförmåner ska ingå i anteckningarna.

4.1.6 Företagshälsovård för jordbruksföretagare

Skattestyrelsen har meddelat en särskild anvisning för avdrag av kostnaderna för företagarens hälsovård i beskattningen (se Skatteförvaltningens anvisningsbrev 28.5.2007, Dnr 697/345/2007).

4.1.7 Vattenavgifter

Såsom vattenförbrukning i ett privat hushåll kan under normala förhållanden betraktas ca 40 m³/person/år.

4.1.8 El- och värmekostnader

Om jordbrukets och det privata hushållets elutgifter inte har mätts separat, ska fördelningen av utgifterna uppskattas. Elförbrukningen i privathushåll är i allmänhet lättare att bestämma än jordbrukets. På förbrukningen i privathushåll inverkar antalet familjemedlemmar, ålder, värmeanordning och elutrustningens nivå. Elförbrukningen i ett privathushåll utan elvärme varierar i genomsnitt mellan 5 000 - 10 000 kWh per år.

I normala förhållanden utan värmning kan hushållets andel av elutgifterna i allmänhet uppskattas till hälften av kostnaderna upp till 8,04 €/år per kvadratmeter bostadsyta. I fråga om korrigeringspost för egen bostad kan värmens andel i brist på annan utredning uppskattas i genomsnitt till 7,10 €/m²/år.

För värmning av en bostad kan som konsumtion av brännolja i sedvanliga förhållanden uppskattas till 18 l/m²/år.

4.1.9 Telefonkostnader och datorer

Då telefonkostnaderna fördelas mellan gårdsbruket och privat bruk ska man beakta de lägenhetsvisa omständigheterna, liksom lägenhetens storlek, produktionsinriktning, eventuell deltidsodling och familjens storlek samt telefonkostnadernas totalbelopp.

Av de totala telefonkostnaderna kan såsom sedvanligt privatbruks andel i allmänhet betraktas hälften av utgifterna upp till 500 €. Då kostnaderna är större än detta uppskattas de

privata utgifterna i allmänhet till minst 250 €. Privatbrukets andel i fråga om mobiltelefon värderas enligt samma grunder skilt för varje telefon. Kostnader för mobiltelefon kan emellertid godkännas som avdrag endast hos de skattskyldiga som har en andel av lägenhetens beskattningsbara inkomst.

Mobiltelefoner, radiotelefoner e.d. godkänns bland jordbruksinventarier om man kan bevisa att bruket huvudsakligen hänför sig till jordbruket.

Anskaffningsutgifterna för datorer, periferienheter och programvara godkänns i sin helhet bland utgifter för jordbruksinventarier under förutsättning att dessa har anskaffats för användning i jordbruket. Om datorn används för annan förvärvsverksamhet eller i privathushållet, godkänns som avdrag en sådan uppskattad andel av kostnaderna som motsvarar användningen i jordbruket. När man avgör avdragsrätten för datorer måste man i synnerhet beakta hurdana program som skaffats och hur dessa hänför sig till verksamheten.

På motsvarande sätt kan anskaffningsutgifterna för datorer som skaffats för användning i skogsbruket dras av som skogsbrukskostnader.

4.1.10 Avdrag för arbetsrum

Om brukningsenhetens bostadsbyggnad används för jordbruksändamål, avdras såsom jordbrukets utgifter belysnings-, uppvärmnings- och reparationskostnaderna av rummet som använts för jordbruket samt avskrivningen på byggnadens anskaffningsutgift för arbetsrummets del på basis av en tillförlitlig utredning.

Om någon utredning om de verkliga kostnaderna inte uppvisats eller om utredningen inte kan betraktas som godtagbar och kostnaderna inte beaktats i något annat sammanhang, kan man uppskatta även avdraget för arbetsrum. Då beaktar man brukningsenhetens produktionsinriktning, behovet av arbetsutrymmen för planering, fakturering, m.m. samt jordbrukets omfattning.

Såsom uppskattad avdragsgrund för användningen av arbetsrummet för jordbruksändamål kan i brist på annan utredning betraktas beloppet av löntagarens avdrag för arbetsrum (370 €/år).

Motsvarande principer får tillämpas i avdragandet av kostnader också inom skogsbruket. Om det inte finns någon utredning om de faktiska kostnaderna men det är sannolikt att kostnader har uppstått med beaktande av skogsbrukets omfattning och behovet av arbetsrum, får man i brist på annan utredning dra av ett belopp som motsvarar avdraget för arbetsrum när avdraget beviljas för löntagarens extraordinära biinkomster (185 euro/år). Avdraget anges på blankett 2C.

4.1.11 Rätten till samlat gårdsstöd

Samlat gårdsstöd är en stödform som inte är kopplat till produktion och som infördes i §Finland år 2006. Gårdsstöd betalas på basis av sådana gårdsstödsrättigheter och stödberättigande hektar som gården innehar. Stödrättigheterna har fastställts år 2006 på basis av sådana stödberättigande hektar som jordbrukaren äger eller har i besittning på basis av ett arrendeavtal. De stödrättigheter som för första gången fastställts för jordbrukaren administrativt har ingen anskaffningsutgift.

Gårdsstödsrättigheter är lös egendom som kan säljas, arrenderas ut eller doneras och de kan övergå i arv. Ägande och besittning av en stödrättighet kan överföras antingen tillsammans eller separat. Gårdsstödsrättigheten utgör lös egendom också vid överlåtelsebeskattningen.

Då en jordbrukare utan vederlag till arrendegivaren överlåter en stödrättighet som har fastställts på grundval av stödberättigande jordbruksmark som arrenderats av jordbrukaren, ska överlåtelsen inte betraktas som gåva enligt lagen om skatt på arv och gåva och den medför inte några påföljder vid gåvobeskattningen (L om verkställighet av systemet med samlat gårdsstöd 15.7.2005/557, 10 §). Skattefriheten förutsätter att stödrättigheten överlåts vid utgången av en arrendeperiod

som är i kraft den 28 april 2006, dock senast den 31 december 2016. Skattefriheten tillämpas endast på det första arrendeavtalet. Om arrendatorn och utarrenderaren har avtalat om att ersättningar betalas i samband med överföringen, utgör ersättningen jordbruksinkomst till mottagaren och jordbruksutgift till betalaren.

I brist på annan utredning används som det gängse värdet på en gårdsstödsrättighet inom olika stödområden de värden som anges i värderingsanvisningen (Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen 746/36/2009, anvisningen har uppdaterats genom 738/36/2010, 27.8.2010).

Enhetlig stöd	nettoavkastning19%	x 5,0757 = avkastningsvärde	Avrundningr
A-område 246,60 €/ha	46,85 €/ha	237,82 €/ha	240 €/ha
B-C1-område 195,84 €/ha	37,21 €/ha	188,86 €/ha	200 €/ha
C2-C4-område 152,67 €/ha	29,01 €/ha	147,23 €/ha	150 €/ha

Överlåtelsepriset från försäljning och inkomsten från utarrendering en stödrättighet utgör skattepliktig inkomst för mottagaren. På motsvarande sätt är den köpeskilling som köparen betalat och det arrende arrendatorn betalat en avdragbar utgift vid beskattningen. Köparen kan dra av den betalda köpeskillingen som årsutgift eller som 10 procents avskrivningar från utgiftsresten.

Vinsten från överlåtelse av en stödrättighet är skattefri inom ramen för 48 § i inkomstskattelagen.

De stödrättigheter som beviljats och fastställts för jordbrukaren ingår inte i jordbrukstillgångarna. som värdet på en stödrättigheten som förvärvats särskilt betraktas den del av anskaffningsutgiften som vid skatteårets utgång inte avskrivits i inkomstbeskattningen (L om värdering av tillgångar i beskattningen 19 och 24 §).

Moms ska betalas på försäljningspriset på eller hyresinkomsten från en gårdsstödsrättighet om säljaren eller utarrenderaren är momsskyldig. Till köpeskillingen eller arrendet läggs då en moms på 23 %. Om stödrättigheten säljs i samband med försäljning av gården eller en bråkdel av den, betalas inte moms på försäljningen av stödrätten (19 a § i momslagen).

4.1.12 Kostnader för snöskoter och s.k. terränghjuling

4.1.12.1 Jordbruk

Snöskoter och terränghjuling räknas till jordbruksinventarier endast i undantagsfall. Kostnader för dessa fordon avdras såsom jordbruksutgifter till den del de används i jordbruket på basis av en utredning som den skattskyldige har lagt fram om totalkostnaderna och om de olika användningsändamålen. Avdrag av kostnaderna förutsätter en utredning av hur t.ex. denna typ av snöskoter lämpar sig för användningsändamålet i fråga.

Om dessa fordon inte ingår i jordbruksinventarierna men de har använts i jordbruket, kan kostnaderna i brist på annan utredning uppskattas till 11 € per användningstimme för snöskoter och 13,50 € per användningstimme för terränghjuling. Då ska man ha en pålitlig utredning om användningstimmarna och -ändamålet i jordbruket som vid behov kan begäras till påseende.

4.1.12.2 Skogsbruk

Snöskoter och terränghjuling har i allmänhet mer användning i inkomstförvärvet i skogsbruket än i jordbruket. Snöskotern eller terränghjulingen måste dock vara av sådan typ att den lämpar sig för skogsbruket och att man har tillgång till släde, släpvagn eller annan motsvarande extrautrustning som behövs i

skogsbruket. Huvudsaklig användning inom skogsbruket förutsätter av en snöskoter eller terränghjuling dessutom tillräckligt med maskineffekt som hos terränghjulingar är i allmänhet en kubikvolym på minst 350 cm^3.

Kostnader för huggning och transport av ved för privathushållet är inte kostnader som får dras av från kapitalinkomsterna inom skogsbruket. Om en snöskoter eller terränghjuling används för drivning av ved för privathushållet, betraktas detta inte som användning inom skogsbruket när man utreder om maskinen ska räknas som jordbruksinventarier eller inte. Då får driftskostnaderna för maskinen inte till någon del dras av från kapitalinkomsterna från skogsbruket.

Om en snöskoter eller terränghjuling inte kan godkännas som skogsbruksinventarier, men sådana har använts inom skogsbruket, får kostnaderna i brist på annan utredning uppskattas (till snöskoter 11 €/användningstimme och terränghjuling 13,50 €/användningstimme).

Om man inom skogsbruket använder en traktor jämte tilläggsutrustning som hör till privathushållet, får man i brist på annan utredning dra av 10,00 €/timme i skogsbrukskostnader. Om traktorn används för virkestransport, tillämpas de maskinkostnader som anges i kapitel 4.1.15 i denna anvisning skilt för varje virkesslag €/m^3.

Om snöskoter, terränghjuling och traktor används inom skogsbruket förutsätts att man bland anteckningarna har en sådan pålitlig utredning om användningstimmarna och -ändamålet som vid behov kan begäras till påseende.

4.1.13 Kostnader för motor- och röjningssåg

Kostnader för motor- eller röjningssåg avdras som jordbrukets utgifter endast till den del som motsvarar jordbruksanvändningen och uppskattas högst till 85 €/år. En motsvarande intäktsföring ska göras vid skogsbruksbeskattningen om sågen hör till skogsbruksinventarierna.

4.1.14 Värdet av det virke från egen skog som använts i jordbruket

Då man fastställer värdet av det i gårdsbruket använt virke som tagits från egen skog kan man i brist på annan utredning använda följande genomsnittliga rotpriser som beräknats på basis av genomsnittliga anskaffningspriser för olika virkesslag:

Tallstockar 47 €/m^3
Granstockar 44 €/m^3
Björkstockar 34 €/m^3
Tallmassaved 9 €/m^3
Granmassaved 9 €/m^3
Björkmassaved 10 €/m^3

4.1.15 Leveransarbetets värde och rättelseposten av utgifter för en jordbrukstraktor och dess redskap

Vid bestämmandet av leveransarbetets värde och s.k. rättelseposter (= behovet av att minska kostnaderna inom jordbruket till följd av att jordbruksmaskiner använts inom skogsbruket och en motsvarande ökning i skogsbruksutgifterna) kan i brist på annan utredning använda genomsnittsvärdena och enhetstaxorna nedan (€/m^3):

I beräkningen används följande omräkningsfaktorer och koefficienter:

Ved: 1 kubikmeter fast mått (m^3) = 1,7 kubikmeter ramvirke (K^3)
Slanor: 1 stam (tall, gran, löv) = 0,020 m^3
Flis: 1 kubikmeter fast mått (m^3) = 2,5 kubikmeter löst mått (i- m^3)1 kubikmeter löst mått = 0,4 $m^3$1 megawattimme (MWh) = 1,25 i- m^3 = 0,5 m^3

Virkeslag	Arbetets värde Tillverkning	Arbetets värde Transport	Maskinkostnader Transport
Tallstockar	5,06	2,08	3,12
Tallmassaved	11,71	2,15	3,23
Granstockar	6,53	2,10	3,16
Granmassaved	12,25	2,28	3,43
Björkstockar	4,82	2,39	3,58
Björkmassaved	10,82	2,51	3,77
Energivirke (Okvistat träd)	7,23	3,92	5,88
Ved och klabbar	24,55	2,51	3,77
Flisning	4,09		
Flis	2,51		3,77

Om virkesslaget inte specificerats, använder man såsom rättelsepost för transport i samband med maskinkostnaderna 3,77 €/m^3.

Om jordbrukstraktor används tillsammans med redskap som inte hör till jordbruksinventarierna kan såsom rättelsepost tillämpas 10,00 €/timme.

De ovan givna värden på arbetet samt enhetskostnaderna (€/m^3) baserar sig på de uppgifter som Skogsforskningsanstalten utrett om det riksomfattande medeltalet av kostnaderna för att avverka stämplingsposter för leveranser. Virkets totala framställningskostnader anses bestå till 75 % av kostnaderna för arbetet inklusive lönebikostnaderna. Av transportkostnaderna utgör arbetets andel 40 %, medan maskinkostnaderna stått för 60 %.

4.1.16 Verksamhet av hobbynatur

4.1.16.1 Allmänt

På sådan verksamhet som på grund av sin hobbynatur inte hör till jordbruket ska man tillämpa inkomstskattelagens bestämmelser. Verksamheten är av hobbynatur när den inte bedrivs avsiktligt i förvärvssyfte. Hobbyverksamheten brukar inte inbringa vinst på lång sikt, utan den är i allmänhet kontinuerligt förlustbringande. Förluster av hobbyverksamhet kan inte fastställas, utan förlusterna betraktas såsom utgifter av levnadskostnadsnatur. Utgifter som inte dragits av beaktas dock under senare år vid beskattningen av inkomster av samma hobbyverksamhet om inkomsterna har influtit också på grund av dessa utgifter.

Produktionskostnaderna för sådana produkter från den egna lägenheten son används för hobbyverksamheten utgör inte jordbrukets avdragbara utgifter. Detsamma gäller sådan verksamhet som bildar en särskild förvärvskälla.

Man bör göra särskilda anteckningar om utgifter och inkomster i fråga om verksamhet av hobbynatur. Om verksamheten anses vara bedriven i avsiktligt förvärvssyfte och den enligt utredning anses höra till jordbruket, läggs nettoresultatet till jordbrukets resultat och verksamheten beskattas i jordbrukets förvärvskälla.

Den moms som ingår i kostnaderna för verksamhet som betraktas som hobby får inte dras av. Å andra sidan behöver man inte ta ut moms för inkomsten av sådan verksamhet som betraktas som hobby.

4.1.16.2 Hästar

Även omfattande hästuppfödning anses ingå i jordbruket och den betraktas i allmänhet inte som en separat rörelse. Ridverksamhet och underhåll av stallplatser för hästar kan vara

verksamhet som ingår i jordbruket. Denna verksamhet bedrivs ofta i samband med gårdsbruksturism i jordbruket. Om verksamheten bedrivs organisatoriskt eller annars särskilt från jordbruket och man inte bedriver någon egentlig jordbruksproduktion, betraktas verksamheten som en separat rörelse som beskattas i näringsverksamhetens förvärvskälla.

Om hästuppfödningen betraktas som rörelse som bedrivs separat från jordbruket, beskattas den del av verksamheten som anses utgöra jordbruk fortfarande i jordbrukets förvärvskälla. Influtna understöd för jordbruksfastigheter och den del av verksamheten som utgör jordbruk beskattas i beskattas i jordbrukets förvärvskälla (se avsnitt 4.2.2). Understöd som erhållits för hästarna beskattas däremot som inkomst av näringsverksamhet. Allt foder som produceras för hästarna överförs från jordbrukets förvärvskälla till näringsverksamhetens förvärvskälla (se avsnitt 4.4).

Att ha trav- eller ridhästar enbart i tävlingssyfte utan att bedriva hästuppfödningsverksamhet om verksamheten är förlustbringande och bedrivs i liten skala (1-2 hästar), då ska verksamheten i allmänhet betraktas som hobby som hör till det privata hushållet.

Verksamhet av hobbynatur tenderar att medföra större kostnader än vad den genererar inkomst. En förlustbringande verksamhet som bedrivs under flera år betraktas i allmänhet som hobbyverksamhet. Som hobby har i rättspraxis betraktats även relativt omfattande verksamhet där något förvärvssyfte inte är påtagligt trots flera verksamhetsår (HFD 1987/706).

(HFD 2.7.93 L2597, opublicerat): gård med fem hästar, inkomsterna varierade mellan 100 000 -130 000 mk/år, verksamheten var förlustbringande under flera års tid. HFD ansåg som hobby).

I rättspraxis har förlustbringande travverksamhet i allmänhet inte godkänts som förvärvsverksamhet i samband med jordbruket (med undantag av det trav i samband med hästavel som görs för att nå rekordtid), utan som privat hobbyverksamhet. I dessa fall skulle kostnaderna för travverksamheten (såsom tävlingsutrustning och -resor, tävlingsavgifter, till utomstående betalda utgifter för skötsel och träning mm.) avskrivas på jordbruksutgifterna och dras av enbart från travverksamhetsinkomsten. Dessutom brukar hästar vålla betydande tillskottsnärings- och veterinärkostnader.

Travverksamhet som bedrivs i stor skala och i avsiktligt förvärvssyfte kan betraktas som självständig affärsverksamhet utan samband till jordbruket.

Korrigeringsposten av produktionskostnadsutgifterna för jordbruksprodukter kan för hästars del i brist på annan utredning i allmänhet uppskattas till 920 € per häst och till 370 € per föl per år.

Till jordbruket hörande travverksamhet (som inte är av hobbynatur) och hästavel är momspliktig verksamhet. Den moms som ingår i de direkta tävlingskostnaderna (t.ex. resor, tävlingsutrustning, deltagaravgifter) kan dock inte dras av eftersom prismedlen är exklusive moms.

4.1.16.3 Obetydliga odlingar

Obetydliga odlingar i mycket liten skala eller på mycket små åkerarealer (i allmänhet under 3 ha) och som kontinuerligt är förlustbringande kan betraktas som hobbyverksamhet. På dylika gårdar är olönsamt även på längre sikt och verksamheten kan således inte betraktas som verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. (Se HFD 18.5.1998 L 937: Det ansågs inte att slaktdjurshållning och biodling samt små ört- och grönsaksodlingar för huvudsakligen privathushållets behov skulle betraktas som jordbruksidkande). Om verksamheten bedrivs i avsiktligt förvärvssyfte, utgör den lilla åkerarealen eller de obetydliga specialodlingarna inte ett hinder för att kostnaderna ska kunna avdras. En ny typ av verksamhet kan vara förlustbringande under de första åren.

4.2 Nedläggning av jordbruket

4.2.1 Allmänt

Vid beskattningen anses att jordbruket är nedlagt om verksamheten inom jordbruket har upphört eller den inte längre kan betraktas som sådan verksamhet som avsiktligt bedrivs i förvärvssyfte. Om jordbruksidkaren efter att han lagt ned den egentliga produktionsverksamheten hyr ut åkrarna eller får gårdsstöd för dem och inkomsten från dessa beskattas som jordbruksinkomst, anses han emellertid bedriva jordbruk på ett sådant sätt som skattefriheten av överlåtelsevinst från generationsväxling i lantbruket förutsätter enligt ISkL 48 §.

Alla reserver räknas som skattepliktiga intäkter för nedläggningsåret. Det framtida bruket av osålda jordbrukstillgångar ska utredas. Av jordbrukets anläggningstillgångar som jordbruksidkaren överfört till privathushållet räknas enligt GårdsSkL 4 § 3 mom. som skattepliktig inkomst den ursprungliga anskaffningsutgiften eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris.

Om jordbruksverksamheten anses vara nedlagd och åkrarna inte hyrs ut, kan utgiftsresten för täckdiken avskrivas i sin helhet, eftersom bruket i ekonomiskt förvärvssyfte har upphört. Om någon av jordbrukets ekonomibyggnader eller maskiner inte längre behövs för någonting, kan utgiftsresten för dem avskrivas. Om en ekonomibyggnad, inventarier eller maskin överförs till inkomstförvärvet i en annan förvärvskälla, betraktas som överföringsvärdet den återstående utgiftsresten.

På försäljningen av den egendom som förblivit i privatbruk tillämpas efter nedläggningsåret inkomstskattelagens bestämmelser om överlåtelsevinst. Privatuttag utgör inte något nytt förvärv då man beräknar besittningstiden vid försäljning av egendomen.

Om tillgångarna inte överförts till privat bruk i beskattningen trots att jordbruksverksamheten redan lagts ned, tillämpas GårdsSkL på försäljningen av jordbrukets anläggningstillgångar.

4.2.2 Inkomster och avdragbara kostnader efter nedläggning av egentlig jordbruksverksamhet

Ägaren av en gårdsbruksenhet kan också efteratt ha lagt ned sitt egentliga jordbruk ha inkomster som beskattas enligt GårdsSkL, t.ex. hyresinkomster och understöd. Utgifterna på dessa inkomster kan dras av. Sådana utgifter är bl.a. utgifter för underhåll som hänför sig till uthyrd egendom eller som förutsätts genom underhållsplikten i samband med understödsinkomsterna (HFD 18.5.1998 l. 937). Avdragbara är också avskrivningarna för maskiner och hushållsbyggnader som behövs i underhållet.

Om åkrarna har arrenderats ut till någon annan mot underhåll, anses den kalkylmässiga hyresinkomsten och utgifterna för utarrenderingen vara lika stora och andra kostnader får således inte dras av. Understöden räknas som inkomst hos den part till vilken gårdsstödsrättigheterna har registrerats.

Om jordbruksverksamheten inte upphört permanent utan bara för en viss tid kan avskrivningarna på jordbrukstillgångar fortfarande dras av som jordbruksutgifter (CSN 27/1999). Jordbruksidkaren ska lägga fram en utredning av avbrottet i verksamheten.

4.3 Jordbrukets nettoförmoögenhet

4.3.1 Vissa tillgångar

De andelar av andelslag som hänför sig till jordbruket värderas vid beräkningen av nettoförmögenheten upp till de värden som fastställts för andelarna med stöd av 26 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (HFD 4.5.2000/813, CSN 45/1994 och Skattestyrelsens meddelande 26.2.1998/4/1998). Vid beräkningen av nettoförmögenhet för ett andelslag beaktas då, utöver de insatser som redan har betalats, även de obetalda insatserna. I motsvarande mån beaktas de obetalda insatserna som jordbruksskuld vid beräkningen av jordbrukarens nettoförmögenhet (HFD 1995 B 528).

Till jordbrukets nettotillgångar räknas producentandelslagets förpliktelseandelar men också frivilliga andelar i samma andelslag. Man kan inte anse att de frivilliga andelarna kommer med särskilda förmåner, varför värdet på andelarna anses motsvara insatsen.

De produktionsrätter som kan överlåtas, såsom referenskvantiteten för mejerimjölk (mjölkkvot) värderas vid beräkningen av nettoförmögenheten till det gängse värdet i slutet av året. I brist på annan utredning anses värdet motsvara det genomsnittliga handelspriset. Som gängse värde av hälften av referenskvantiteten för mejerimjölk kan betraktas det genomsnittliga marknadspriset; statistik över detta förs av arbetskrafts- och näringscentralerna. Det genomsnittliga priset på mjölkkvotshandeln publiceras på webbplatsen www.skatt.fi.

4.3.2 Djurkredit som beviljats av ett slakteri och jordbrukets nettoförmögenhet

Jordbrukaren kan betala djuranskaffningen enligt en faktura som slakteriet har gett. Slakteriet kan också förlänga betalningstiden med 60–150 dagar beroende på djurart och bevilja en s.k. djurkredit. Under den längre betalningstiden tar man ut ränta till betalningsdagen. Räntans storlek anges i försäljningsavtalet. Efter den längre betalningstiden tar man också ut dröjsmålsränta på det obetalda beloppet. Också dröjsmålsräntans storlek anges i försäljningsavtalet. Med beaktande av att man i jordbrukarens beskattning tillämpar kontantprincipen kan en djurkredit som beviljas av slakteriet inte betraktas som sådan skuld som får dras av vid uträkningen av jordbrukets nettoförmögenhet(CSN 17/2010)..

4.4 Överföringar mellan olika förvärvskällor

Såsom överföringsvärden på jordbruksprodukter (hö, säd, husdjurprodukter) tillämpas lokala försäljningspriser.

Exempel

När man överför hö från jordbruket till exempelvis renskötseln, används följande värden i brist på annan utredning som post som ska intäktsföras i jordbruket respektive dras av i renskötseln:

Som värdet på hö vid överföring från en förvärvskälla till en annan används 14 cent/kg exklusive moms.

Värdet på rundbals- och plansiloensilage vid överföring från en förvärvskälla till en annan är 4 cent/kg.

När man räknar ut den dagliga konsumtionen kan man för hö använda koefficient 2 per dag i renfålla och för ensilage koefficient 5.

Exempel på beräkningen:

Pris på hö som används för överföring till en annan förvärvskälla exklusive moms:

14 cent x antalet renar i renfållan x antalet dagar i renfållan x 2

Ensilage:

4 cent x antalet renar i renfållan x antalet dagar i renfållan x 5

4.5 Värdering av jordämnen och substansavskrivning

Överlåtelsepris och andra vederlag som man erhållit för grus, lera, mull, torv och andra lösa marksubstanser utgör skattepliktig kapitalinkomst, förutsatt att verksamheten inte bildar en särskild näringsförvärvskälla.

Kostnaderna för inkomstens förvärvande får dras av från kapitalinkomsterna. Sådana kostnader är t.ex. kostnader för dikning och röjning av ett kärrområde samt kostnader för grustäktstillstånd och planering. Kostnader för förädling och transport av marksubstanser utgör avdragbara kostnader för jordbruksinkomstens förvärvande och bibehållande.

Anskaffningsutgiften för ett marksubstansområde får dras av från kapitalinkomsterna såsom utgift för inkomstens förvärvande. Enligt ISkL 114 § ska av anskaffningsutgifter för grus- och sandtäkter, stenbrott, torvmossar eller annan sådan egendom avskrivas varje skatteår den del som svarar mot den förbrukade ämnesmängden. Vid fastställande av anskaffningsutgiften utgår man från den ur-

sprungliga anskaffningsutgiften för marksubstansområdet, vilken ska vid behov uppskattas på basis av inköpspriset för hela lägenheten. Vid vederlagslösa förvärv används som anskaffningspris på marksubstansområdet värdet i arvs- och gåvobeskattningen.

5 UPPSKATTNING AV TILLGÅNGARS VÄRDE I VISSA FALL

5.1 Tomtmark på en brukningsenhet

Tomtmark på en brukningsenhet fördelas i brist på annan utredning på tomt för bostadsbyggnaden och byggnadsplats för lantbrukets byggnader så att hälften av tomtmarken betraktas som tomt för bostadsbyggnaden, dock högst upp till 10 000m^2. Övriga delar anses vara byggnadsplatser.

Såsom areal för outbrutna bebyggda semesterstugtomter på lägenheten, vilkas areal inte utretts vid klassificeringen kan, i brist på annan utredning, betraktas 2 000 m^2.

Såsom areal för sådana byggplatser för ekonomibyggnader inom jordbruket vilkas areal inte utretts vid klassificeringen kan i brist på annan utredning betraktas 2 000 m^2. Som areal för byggplatser för ekonomibyggnader inom skogsbruket betraktas i brist på annan utredning 500 m^2.

När man överlåter byggnadsmark från en brukningsenhet, dras av arealerna på nya tomter under 10 000 m^2 från arealen på skogsjord, förutsatt att man inte lägger fram någon annan utredning om tomtens läge på mark som är avsedd för annat bruk.

5.2 Återanskaffningsvärdet på vissa byggnader

Återanskaffningsvärdet på byggnader fastställs i enlighet med en förordning som finansministeriet årligen utfärdar. Såsom återanskaffningsvärde för byggnader, på vilka man inte kan tillämpa finansministeriets förordning, anses 70 % av byggnadskostnaderna för motsvarande byggnad.

För följande typer av byggnader kan såsom återanskaffningsvärde i brist på annan utredning användas nedanstående värden, som är 70 % av de genomsnittliga byggnadskostnaderna:

1.Växthus

	euroa/m^2
Glasstålstomme med värme och bevattning	112,96
utan	80.83
Plastträstomme med värme och bevattning	58,72
utan	37,43
Akryltäckning/stålstomme med värmeanordning	164,66

2. Silor (för lagring av säd)

Runda	Silons diameter m	Byggnadskostnad €/silo -m^3
Stålkonstruktion	3...10	82,96 - 35,53
Betong		
- plant botten	8...12	50,22
- koniskt botten	8...12	62,77
Kvadratiskt botten		94,64

3. Övertryckshallar	1 000 - 5 000 m^2
- varm	118,71 - 78,50 euro/m^2
- kall	52,98 - 44,03 euro/m^2

4. Bergrum

De bergrum som byggts som skyddsrum,345,49 €/m³ upp till 5 000 m³. Om volymen överstiger 5 000 m³ nedsätts kubikmeterpriset med 6,78 €/m³ för varje 5 000 m³.

De bergrum som byggts för annan användning än skyddsrum (t.ex. lager för flytande bränslen),75,09 €/m³ upp till 50 000 m³. Om volymen överskrider 50 000 m³ men är högst 160 000 m³, nedsätts kubikpriset med 2,937 € för varje 10 000 m³.Om volymen överskrider 160 000 m³ används för överskjutande del kubikpriset 42,79 €/m³.

5. Matsalar

Grundvärdet är 223,59 €/m³. Om matsalen är uppförd med lätt konstruktion (transportabel) och köksutrymmen och kalla förvaringsutrymmen är ringa, nedsätts grundvärdet med 28,09 €/m³.

6. Parkeringshus	
- med flera våningar	12 144,00 €/bilplats
- med två våningar, övre våningen utan tak	3789,39 €/bilplats
7. Simhallar	985,82 €/m²
8. Ishallar	
- betongkonsruktion (över 4 000 m³)	170,18 euro/m³
- små (högst 4 000 m³), med lättare bärande konstruktion än i de ovan nämnda, i allmänhet limmade träbalkar	871,12 euro/m².

9. Antennmaster

Byggnadsår	- 1972	1972-1979	1980 -
I Södra Finlands och Ålands län	2934,00	3520,71	4107,42
I Västra Finlands och Östra Finlands län	3285,84	4107,42	4576,92
I Uleåborgs och Lapplands län	3637,92	4576,92	5281,08

Om masthöjden understiger 250 meter nedsätts enhetspriset med 5,99 €/m. Om man byggt om en hiss i en mast som byggts före år 1972, förhöjs enhetspriset med 117,23 €/m.

Mastkonstruktionernas åldersnedsättningsprocent är 10.

5.3 Halvfärdig byggnad

Värdet på en halvfärdig byggnad beräknas på basis av förordningen om återanskaffningsvärdet av byggnader som om byggnaden var färdig. Av det värde som fåtts så här tas som byggnadens beskattningsvärde den andel som motsvarar byggnadens färdighetsgrad.

Som färdighetsgrad kan vid skatteårets utgång användas de följande procentandelarna som beräknats utgående från byggtiden, om inte annan utredning givits:

Byggandet påbörjats	*Byggnaden blivit färdig*	*Färdighetsgrad*
under skatteåret	före 1.3 året efter skatteåret	80 %
under skatteåret	1.3 eller senare året efter skatteåret	50 %

I andra hand kan halvfärdiga byggnader värderas på basis av byggnadskostnaderna. Detta förfarande används dock endast om de uppgifter om byggnadens egenskaper som behövs som värderingsgrund inte går att utredas. Som beskattningsvärde fastställs då 70 % av byggnadskostnaderna vid skatteårets utgång.

6 SKATTEFÖRHÖJNING

6.1 Inledning

Den allmänna bestämmelsen om skatteförhöjning ingår i 32 § i lagen om beskattningsförfarande (18.12.1995/1558, BFL). Skatteförhöjning påförs fall för fall med beaktande av individuella omständigheter. Skatteförhöjningen fastställs enligt samma principer för såväl förvärvs- som kapitalinkomst.

De schablonmässiga beloppen av skatteförhöjningar i denna anvisning används i de fall det inte föreligger skäl att minska eller höja beloppet av skatteförhöjning. På det sättet garanterar man en opartisk behandling av skattskyldiga vid påförande av skatteförhöjning.

Konstateras det flera samtida fel eller försummelser, bör förutsättningarna för och beloppet av skatteförhöjning avgöras skilt för varje enskild post som läggs till inkomsten (KHO:2005:61), eftersom posterna vid avgörandet av grad av uppsåt eller vårdslöshet kan vara olika till sin karaktär. Att posterna fastställs särskilt får dock inte leda till en situation där skatteförhöjningen mångdubblas när man beaktar de olika minimiförhöjningarna för varje skala som använts. Om posterna som läggs till är liknande till sin karaktär efter att man avgjort graden av uppsåt eller vårdslöshet (förhöjningen påförs enligt samma moment i BFL 32 §), då påförs skatteförhöjningen på det sammanlagda beloppet av posterna.

Om fallet lämnar rum för tolkning kan man i allmänhet inte anse att den skattskyldige handlat medvetet eller av grov vårdslöshet på ett sådant sätt som avses i BFL 32.3 §.

Om skatteförhöjningens belopp i euro stiger till betydligt stora belopp, kan beloppet jämkas. Om den skattskyldiges försummelse eller misstag är obetydlig med tanke på omständigheterna, kan skatteförhöjningen minskas eller man kan låta bli att påföra skatteförhöjning.

Om samma skattskyldig har upprepande försummelser eller fel i sin skattedeklaration från skatteår till skatteår, kan skatteförhöjning påföras till ett större belopp än i anvisningen. Då ska man emellertid alltid beakta maximibeloppen i 32 § i lagen om beskattningsförfarande.

Hos nya företag ska man lägga särskild vikt på rådgivningen. Om det är fråga om företagets tre första skatteår och företaget på anmaning rättar till bristfälligheten eller felet i sin deklaration, påförs inte någon skatteförhöjning. Om emellertid samma brist eller fel förekommer upprepade gånger trots att det nya företaget har fått rådgivning, kan skatteförhöjningen ofta påföras. Skatteförhöjningen kan också alltid påföras om den skattskyldige inte följer den tidsfrist som ställts för att avhjälpa bristfälligheten. Om det är uppenbart att företaget känner till de olika förpliktelserna i samband med beskattningens verkställande t.ex. på grund av tidigare erfarenhet som företagare, kan ett sådant företag inte betraktas som nytt företag vid påförande av skatteförhöjning.

I denna anvisning finns ett eget kapitel för de skatteförhöjningar som påförs i personbeskattningen och för dem som påförs i näringsbeskattningen. På en rörelseidkare eller yrkesutövare tillämpas förhöjningsbeloppen för personbeskattningen, om förseningen eller bristfälligheten gäller uppgifterna på den förhandsifyllda skattedeklarationen eller dess bilagor och förhöjningsbeloppen för näringsbeskattningen om förseningen eller bristfälligheten gäller näringen eller yrket.

6.2 Förfarandet i personbeskattningen

Beskattningen verkställs på basis av den skattskyldiges deklaration, uppgifter som erhållits av utomstående uppgiftsskyldiga och andra utredningar som erhållits i saken. Den skattskyldiges skattedeklaration och de övriga uppgifterna och utredningarna prövas på det sätt som är motiverat med hänsyn till ärendets art och omfattning, lika bemötande av de skattskyldiga samt skattekontrollens behov.

Den förhandsifyllda skattedeklarationen innehåller alla de uppgifter som skatteförvalt-

ningen erhållit av dem som lämnat in årsanmälan för förhandsifyllningen. Den skattskyldige är skyldig att kontrollera och vid behov korrigera uppgifterna i den förhandsifyllda skattedeklarationen. Om exempelvis inkomstuppgifter fattas och den skattskyldige inte har lagt till uppgifterna, kan det leda till påförandet av skatteförhöjning.

Skatteförhöjning kan påföras också om Skatteförvaltningen har fått uppgifter (årsanmälan) om överlåtelse av egendom och dessa uppgifter står förhandsifyllda i skattedeklarationen, men den skattskyldige inte lämnat ytterligare uppgifter som behövs för att räkna ut beloppet av överlåtelsevinst (t.ex. anskaffningsutgift och ägartid). Skatteförhöjningen fastställs då fall för fall enligt BFL 32.1 § eller BFL 32.2 §.

I fråga om avdragsyrkande påförs inte någon skatteförhöjning om det är uppenbart att den skattskyldige missuppfattat innehållet i bestämmelserna och han eller hon de facto haft kostnaderna som avdraget förutsätter. Helt omotiverade avdragsyrkanden leder alltid till skatteförhöjning, förutsatt att beloppet inte är obetydligt. Detta förklaras närmare i avsnittet 6.4.5. Ogrundat avdragsyrkande.

6.3 Hörande vid fastställande av skatteförhöjning

Påförandet av skatteförhöjning förutsätter alltid att den skattskyldige blir hörd. Detta innebär att den skattskyldige ska beredas tillfälle att rätta bristfälligheter i handlingarna. Den skattskyldige ska även kunna få utreda orsakerna till en försening eller brist eller andra omständigheter som inverkar på ärendet.

När den skattskyldige anmanas att avhjälpa en bristfällighet i sin skattedeklaration, ska man i samma brev informera honom eller henne om påförande av skatteförhöjning. I brevet som informerar om rätten att bli hörd ska man även ange hurdan utredning den skattskyldige önskas lägga fram samt på vilket sätt man eventuellt kommer att avvika från deklarationen.

Skattemyndighetens brev om hörande av skattskyldig ska bevisligen ha avsänts till den skattskyldige. En kopia av brevet jämte datumen bifogas till den skattskyldiges handlingar som gäller skatteåret i fråga. Skatteverket behöver inte kunna bevisa att den skattskyldige har mottagit hörandebrevet.

6.4 Skatteförhöjning i PERSONBESKATTNINGEN

6.4.1 Försening (BFL 32.1 §)

Om en skattedeklaration, uppgiften eller handling har lämnats in för sent, kan skatteverket påföra en skatteförhöjning på högst 150 euro. Per post inkomna skattedeklarationer anses vara inlämnade i tid om de har postats inom den utsatta tiden.

Om det finns ett godtagbart skäl för förseningen, påförs inte någon skatteförhöjning, förutsatt att den skattskyldige lämnar in skattedeklarationen, uppgiften eller handlingen så snart som skälet har upphört. Ett giltigt skäl för förseningen är t.ex. att den skattskyldige varit sjuk vid inlämningstiden för skattedeklaration. Som godtagbart skäl betraktas inte att den räkenskapsbyrå som den skattskyldige anlitat har varit försenad.

När den skattskyldige uppmanas att lämna in skattedeklaration ska den skattskyldige i samma brev bli hörd även om skatteförhöjning.

Om det finns ett godtagbart skäl för förseningen, påförs inte någon skatteförhöjning. Ett sådant skäl är t.ex. att den skattskyldige varit sjuk vid inlämningstiden för skattedeklaration.

6.4.2 Fysisk person som lämnar ringa inkomster odeklarerade (BFL 32.1 §)

Om en fysisk person låter bli att deklarera lön eller arvode eller andra förvärvs- eller kapitalinkomster på högst 5000 euro, har han eller hon möjlighet att rätta till bristfälligheten i skattedeklarationen utan skatteförhöjningspåföljder. Med inkomst avses i detta sammanhang bruttoinkomst, såsom t.ex. bruttohyresinkomst samt det sammanlagda beloppet av

försäljningspriser som utgör grunden för uträkningen av överlåtelsevinst.

Om den skattskyldige inte rättar till bristfälligheten trots att skatteverket skickat en skriftlig anmaning, påförs en skatteförhöjning på 70 euro. I anmaningen ska den skattskyldige alltid beredas tillfälle att bli hörd även om skatteförhöjningen.

6.4.3 Odeklarerad förmögenhet (BFfL 32.1 §)

Om en fysisk person låter bli att deklarera sådana förmögenhetsposter som omfattas av deklarationsskyldigheten enligt 10 § i lagen om beskattningsförfarande, påförs en skatteförhöjning på högst 150 €. Sådan förmögenhet är t.ex. fastigheter, aktier (också bostadsaktier), andel i öppet bolag, kommanditbolag eller annan sammanslutning, tillgångar i yrkes- eller rörelseverksamhet, besittnings- eller nyttjanderätt till förmögenhet samt lån på vilka räntan kan dras av i beskattningen. I anmaningen ska den skattskyldige alltid beredas tillfälle att bli hörd även om skatteförhöjningen.

6.4.4 Fysisk person med odeklarerade inkomster som inte är ringa (BFL 32.2-3 §)

Om en fysisk person låter bli att deklarera lön eller arvode eller andra förvärvs- eller kapitalinkomster till ett belopp på 5000 euro eller mer, kan deklarationen i allmänhet anses vara väsentligen bristfällig. Man kan i allmänhet inte anse att deklaration av ett inkomstbelopp försummats medvetet eller av grov vårdslöshet om det odeklarerade inkomstbeloppet är högst 20 000 €. Då påförs skatteförhöjning enligt BFL 32.2 §, om det inte är uppenbart att deklarationen försummats medvetet eller av grov vårdslöshet. Skatteförhöjningen påförs enligt vad som beskrivits här, om det inte föreligger särskilda skäl att minska eller höja förhöjningsbeloppet. Om den skattskyldiges inkomster till belopp eller beskaffenhet är sådana att försummelsen kan anses vara förståelig, t.ex. inkomsterna består av otaliga små arvoden, kan beloppet av skatteförhöjning minskas.

6.4.4.1 Odeklarerad bruttoinkomst är 5001 - 20 000 euro

Den skattskyldige låter bli att deklarera lön, arvode eller annan förvärvs- eller kapitalinkomst vars belopp är 5 001 – 20 000 €. Med odeklarerad inkomst avses i detta sammanhang bruttoinkomst, t.ex. bruttohyresinkomst samt det sammanlagda beloppet av försäljningspriser som utgör grunden för uträkningen av överlåtelsevinst.

- Den skattskyldige rättar till felet efter anmaning, inkom utsatt tid: beloppet av skatteförhöjning är 200 €.
- Den skattskyldige rättar till felet efter den utsatta tid som anges i anmaningsbrevet: beloppet av skatteförhöjning är 300 €.
- Den skattskyldige inte alls rättar till felet: beloppet av skatteförhöjning är 500 €.

Om beloppet av beskattningsbar inkomst som lagts till (nettoinkomst) är litet eller om det har uppstått förlust, kan det anses vara en faktor som minskar skatteförhöjningen. Som skatteförhöjning påförs i allmänhet högst 300 €.

6.4.4.2 Odeklarerad bruttoinkomst är över 20 000 euro

Den skattskyldige låter bli att deklarera lön, arvode eller annan förvärvs- eller kapitalinkomst vars belopp är över 20 000 €. Med odeklarerad inkomst avses i detta sammanhang bruttoinkomst, t.ex. bruttohyresinkomst samt det sammanlagda beloppet av försäljningspriser som utgör grunden för uträkningen av överlåtelsevinst.

Höjningen räknas ut i procent utgående från den beskattningsbara inkoms-ten (nettoinkomst), inte från den odeklarerade bruttoinkomsten. När man uppmanar den skattskyldige att rätta till bristfälligheten ska han eller hon alltid beredas tillfälle att bli hörd, även om skatteförhöjningen.

Förhöjningen räknas ut enligt följande progressiva tabell:

Den beskattningsbara inkomst som lagts till (nettoinkomst) €	Skatteförhöjning vid nedre gränsen €	Skatteförhöjning på den överstigande inkomstdelen
0 - 6 000	300	
6 000 - 40 000	300	5 %
40 000 - 60 000	2 000	7 %
60 000 -	3 400	10 %

Om Skatteförvaltningen fått information (t.ex. årsanmälan) om överlåtelse av egendom och uppgiften står förhandsifylld i skattedeklarationen men den skattskyldige inte lämnat ytterligare uppgifter som behövs för att beräkna de uppgifter som fattas (t.ex. anskaffningsutgift och ägartid), fastställs skatteförhöjningen till högst 800 euro (maximibelopp enligt BFL 32.2 §), även om skatteförhöjningen enligt tabellen bör vara högre.

Om ett odeklarerat inkomstbelopp som utgör grunden för ett avdragsyrkande in-nehåller flera poster som skattemässigt lämnar rum för tolkning, beräknas skatteförhöjningen till deras del utgående från de skatteförhöjningsbelopp som enligt denna anvisning påförs när det odeklarerade inkomstbeloppet är 5 001–20 000 euro. Förfarandet är likadant om det är uppenbart för en odeklarerad eller felaktig inkomstpost att den skattskyldige inte handlat medvetet eller av grov vårdslöshet.

6.4.5 Ogrundat avdragsyrkande

Den skattskyldige påförs skatteförhöjning om han eller hon yrkat avdrag medvetet ogrundat eller byggt sitt avdragsyrkande på en felaktig eller förfalskad handling.

När kunden uppmanas att motivera sitt avdragsyrkande blir han eller hon samtidigt hörd också i fråga om skatteförhöjning. Om avdragsyrkandet är obetydligt till beloppet behöver man inte påföra någon förhöjning.

Som obetydligt belopp betraktas högst 500 euro. Skatteförhöjning som påförs när ett omotiverat avdragsyrkande överstiger 500 är minst 70 euro. Om det omo-tiverade avdragsyrkandet överstiger 1 400 euro, tillämpas tabellen på en odeklarerad bruttoinkomst om över 20 000 euro på så sätt att skatteförhöjningen på ett omotiverat avdragsyrkande på 1 400 – 6 000 euro är 5 % och till den del som överstiger 6 000 euro enligt tabellen.

Exempel

Om avdragsyrkandet grundar sig på en studieresa och det är fråga om gränsdragningen mellan en avdragbar och ickeavdragbar studieresa, påförs inte någon skatteförhöjning om resan är delvis avdragbar eller ärendet annars lämnar rum för tolkning.

Om det är fråga om ett helt ogrundat avdrag påförs alltid en skatteförhöjning, förutsatt att avdragsyrkandet är ringa till beloppet. En sådan si-tuation kan vara t.ex. då avdrag yrkas för kostnader som i själva verket inte har uppstått. Skatteförhöjning påförs i allmänhet också när man yrkar avdrag av kostnader som inte kan utgöra grund för ett avdrdag, ärendet inte lämnar rum för tolkning och den skattskyldige inte kan anses som insatt i innehållet i lagen.

Skatteförhöjning påförs inte om det visar sig att den skattskyldige begått ett mekaniskt fel i skattedeklarationen. Sådana fel kan vara skrivfel eller att man antecknat uppgiften i fel punkt.

6.4.6 Andra bristfälligheter eller fel i en fysisk persons deklaration (BFL 32.2 §)

Om det finns någon annan väsentlig bristfällighet eller något annat väsentligt fel i en skattedeklaration och den skattskyldige trots anmaning inte rättar till bristfälligheten eller felet, påförs i allmänhet en skatteförhöjning på 70 €.

När den skattskyldige uppmanas att avhjälpa bristfälligheten eller felet ska den skattskyldige i samma brev bli hörd även om skatteförhöjning.

6.5 Skatteförhöjning i FÖRETAGS-BESKATTNINGEN

Vid påförande av skatteförhöjning i näringsbeskattningen samt i jord- och skogs-bruksbeskattningen tillämpas instruktionerna nedan. Vid tillämpningen av instruktionerna ska man beakta de minskande eller ökande faktorerna samt i synnerhet instruktionerna för hörande.

6.5.1 Försenad skattedeklaration av ett företag (BFL 32.1-2 §)

Per post inkomna skattedeklarationer anses vara inlämnade i tid om de har pos-tats inom den utsatta tiden. Elektroniska skattedeklarationer anses vara inlämnade i tid om de har kommit in till en av Skatteförvaltningen godkänd operatör före kl. 24.00 den sista inlämningsdagen och operatören har kvittat deklarationen som inkommen.

Om den skattskyldige utan giltig orsak lämnar in huvudblanketten till sin skatte-deklaration för sent, fastställs skatteförhöjningen på följande grunder:

- Om den skattskyldige lämnar in skattedeklarationen **utan anmaning, kan skatteförhöjningen fastställas till 100 euro.**
- Den skattskyldige rättar till felet **efter anmaning inom utsatt tid**: beloppet av skatteförhöjning **150** €.
- Den skattskyldige lämnar in skattedeklarationen före beskattningens slutförande **efter den utsatta tid som ställts i anmaningsbrevet**: skatteförhöjning **300** €.

När den skattskyldige uppmanas att lämna in skattedeklaration ska den skattskyldige i samma brev bli hörd även om skatteförhöjning.

Om den skattskyldige inte lämnar in skattedeklarationen före beskattningens slutförande, ska skatteförhöjningen inte påföras särskilt på grund av förseningen, utan den påförs på basis av en eventuell beskattning enligt uppskattning.

Om det finns en giltig orsak eller hinder för förseningen, påförs inte någon skatteförhöjning om den skattskyldige har lämnat in deklarationen strax efter att orsaken eller hindret har upphört att existera. Som godtagbart skäl eller giltigt förhinder betraktas inte att den räkenskapsbyrå som den skattskyldige anlitat har varit försenad.

6.5.2 Bristfälligheter på huvuddeklarations-blanketten (blanketter i serierna 2,3,4,5 och 6)

6.5.2.1 Skattedeklarationen har inte undertecknats eller annan mindre bristfällighet (BFL 32.1§)

Om ett företags huvuddeklarationsblankett inte har undertecknats eller någon annan uppgift som inte påverkar skattebeloppet saknas, har den skattskyldige möjlighet att avhjälpa bristfälligheten utan skatteförhöjningspåföljder, antingen på eget initiativ eller på anmaning inom en i anmaningen angiven utsatt tid. I anmaningen ska man alltid bereda den skattskyldige tillfälle att bli hörd om påförandet av skatteförhöjning. Om den skattskyldige avhjälper bristfälligheter efter den ut-satta tiden, ska honom eller henne påföras en skatteförhöjning på 100 euro.

Om den ovan nämnda bristfälligheten inte avhjälps före beskattningens slutförande men beskattningen emellertid kan verkställas trots att skattedeklarationen är bristfällig, bör den som verkställer beskattningen påföra den skattskyldige en skatteförhöjning på 100 euro enligt ovan. Om det i detta fall är motiverat att verkställa beskattningen enligt uppskattning, fastställs skatteförhöjningen enligt bestämmelserna om beskattning enligt uppskattning.

6.5.2.2 Anmälan om ändring av räkenskapsperioden (BFL 32.1 §)

En bokföringsskyldig som ändrar utgångstiden för sin räkenskapsperiod ska an-mäla ändringen till Skatteförvaltningen med den Y-blankett som motsvarar företagsformen i fråga. Om räkenskapsperiodens utgång blir senare, ska ändringsanmälan lämnas in två månader före den dag då räkenskapsperioden skulle ha gått ut.

Om anmälan om ändring av räkenskapspe-

rioden lämnas in för sent, ska man påföra 100 euro i skatteförhöjning med stöd av BFL 32 § 1 mom. Om räkenskapsperioden ändras mindre än 2 månader innan ändringen träder i kraft, ska anmälan lämnas in strax efter ändringen. Om anmälan då har lämnats in strax efter ändringen, påförs ingen skatteförhöjning trots att anmälan har lämnats in under 2 månader före ändringstidpunkten.

Om räkenskapsperioden ändras först efter räkenskapsperiodens utgång, påförs ingen skatteförhöjning. Då beaktas räkenskapsändringen inte i beskattningen. Ett aktiebolags ändring av räkenskapsperiod beaktas inte i beskattningen om ändringen har registrerats först efter den ändrade räkenskapsperiodens utgång. Enligt HFD:s beslut 1975/1949 kunde ändring av räkenskapsperioden inte beaktas vid verkställandet av beskattningen för år 1972, eftersom handels- och industriministeriet vid bolagsstämman 30.12.1972 registrerat en ändring av bolagsordningen som bl.a. innehöll ett beslut om förlängning av räkenskapsperioden 1.1-31.12.1972, utan först efter att denna räkenskapsperiod gått ut (BeskattningsL 2 §).

6.5.2.3 Väsentlig bristfällighet i huvuddeklarationen som påverkar skattebeloppet (BFL 32.2 §)

Om ett företags huvuddeklarationsblankett innehåller en sådan väsentlig bristfällighet som påverkar beloppet av skatt, fastställs skatteförhöjningen på följande grunder:

- Den skattskyldige rättar till felet **efter anmaning inom utsatt tid:**beloppet av skatteförhöjning **150** €.

- Den skattskyldige rättar till felet **efter den utsatta tid som anges i anmaningsbrevet**: skatteförhöjning **300** €.

Observera i synnerhet att när den skattskyldige uppmanas att avhjälpa bristfälligheten ska han eller hon alltid beredas tillfälle att bli hörd, även om skatteförhöjningen.

Om den ovan nämnda bristfälligheten inte avhjälps före beskattningens slutförande men beskattningen emellertid kan verkställas trots att skattedeklarationen är bristfällig, bör den som verkställer beskattningen påföra den skattskyldige en skatteförhöjning på 300 euro enligt ovan. Om det i detta fall är motiverat att verkställa beskattningen enligt uppskattning, fastställs skatteförhöjningen enligt bestämmelserna om beskattning enligt uppskattning.

6.5.3 Övriga erforderliga blanketter (BFL 32.2 §)

Om den skattskyldige inte har lämnat in huvuddeklarationen, bör skatteförhöjning inte påföras särskilt på grund av bilageblanketter som saknas.

Om den skattskyldige har lämnat in huvuddeklarationen men inte samtidigt lämnat in andra erforderliga skatteblanketter eller bilagor eller om en skatteblankett inte har fyllts i till väsentliga delar med tanke på fastställande av skatt, påförs skatteförhöjningen på följande grunder:

- Den skattskyldige rättar till felet **efter anmaning inom utsatt tid:** skatteförhöjning är 150 €.

- Den skattskyldige rättar till felet **efter den utsatta tid som anges i anmaningsbrevet**: beloppet av skatteförhöjning är **300** €.

Observera i synnerhet att när den skattskyldige uppmanas att avhjälpa bristfälligheten ska han eller hon alltid beredas tillfälle att bli hörd, även om skatteförhöjningen.

Om den ovan nämnda bristfälligheten inte avhjälps före beskattningens slutförande men beskattningen emellertid kan verkställas trots att skattedeklarationen är bristfällig, bör den som verkställer beskattningen påföra den skattskyldige en skatteförhöjning på 300 euro enligt ovan. Om det i detta fall är motiverat att verkställa beskattningen enligt uppskattning, fastställs skatteförhöjningen enligt bestämmelserna om beskattning enligt uppskattning.

6.5.4 Komplettering av skattedeklarationen till övriga delar

Om den skattskyldige uppmanas att komplettera sin skattedeklaration till övriga delar men den skattskyldige lämnar in uppgiften man begärt efter den utsatta tiden, påförs en skatteförhöjning på 150 euro. Om den ovan nämnda bristfälligheten inte avhjälps före beskattningens slutförande men beskattningen emellertid kan verkställas trots att skattedeklarationen är bristfällig, bör den som verkställer beskattningen påföra den skattskyldige en skatteförhöjning på 150 euro enligt ovan. Om det i detta fall är motiverat att verkställa beskattningen enligt uppskattning, fastställs skatteförhöjningen enligt bestämmelserna om beskattning enligt uppskattning.

6.5.5 Om den skattskyldige handlat medvetet eller av grov vårdslöshet (BFL 32.3 §)

Om den skattskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet lämnat in en väsentligen oriktig skattedeklaration eller annan stadgad uppgift eller handling, lämnat betydande inkomst- eller förmögenhetsbelopp odeklarerade eller baserat avdragsyrkande på falska eller förfalskade handlingar, ska skatteförhöjningen vanligen fastställas till högst 10 % av den tillagda inkomsten. I speciellt grova fall kan förhöjningen dock stiga upp till 30 % av den tillagda inkomsten.

Man kan anse att skattedeklaration har lämnats in medvetet eller av grov vårdslöshet felaktig om den beskattningsbara inkomsten belastats med en utgift som uppenbart är ickeavdragbar eller en uppenbarligen skattepliktig inkomst deklareras som skattefri. Även om den skattskyldige i ett sådant fall gett en tillräcklig utredning av inkomstens eller utgiftens karaktär på en bilageblankett, anser man i allmänhet att den skattskyldige handlat medvetet eller grovt vårdslöst, förutsatt att den skattskyldige inte välgrundat kan motivera sin uppfattning om att det har varit fråga om en avdragbar utgift eller en skattefri inkomst.

Om den skattskyldige har vidtagit specialåtgärder för att omvandla sin förvärvs-inkomst till kapitalinkomst, påförs skatteförhöjning enligt denna punkt. Också när man utreder andra åtgärder för kringgående av skatt (BFL 28 §) tillämpas i allmänhet skatteförhöjningarna enligt denna punkt. Om frågan emellertid lämnar rum för tolkning och skattedeklarationen i sig är rätt inlämnad, kan skatteförhöjningen vara mindre till beloppet eller eventuellt inte alls påförs.

Sådana fel som berott på periodisering av inkomster eller på tolkning av lagen anses den skattskyldige i allmänhet inte ha handlat medvetet eller av grov vårdslöshet (HFD 2644/2005). Skatteförhöjningen påförs således enligt BFL 32 § 1 eller 2 mom. eller man kan låta bli att påföra skatteförhöjning.

I fråga om tillagda inkomstbelopp kan man i allmänhet tillämpa följande schema:

Inkomst som lagts till €	Skatteförhöjning vid nedre gränsen €	Skatteförhöjning på den överstigande inkomstdelen
0 - 6 000	300	
6 000 - 40 000	300	5 %
40 000 - 60 000	2 000	7 %
60 000	3 400	10 %

Om skatteförhöjningsprocenten leder till mycket stora eurobelopp av skatteförhöjning i en situation där beloppet som läggs till inkomsten är hög men den skattskyldiges förfarande inte kan betraktas som speciellt grovt, kan skatteförhöjningen minskas i enskilda fall.

I fråga om förtäckt dividend påförs skatteförhöjning fall för fall med beaktande av individuella omständigheter. Man ska observera särskilt att kraven för skatteförhöjning i BFL

32 § uppfylls. T.ex. vid över- och underprissättning anser den skattskyldige ofta att han lämnar en uppriktig skattedeklaration som motsvarar fakta. Vid beskattningens verkställande tolkar skattemyndigheten emellertid att det är fråga om förtäckt dividend. I sådana fall är det svårt att bevisa att skattedeklarationen innehåller fel. I sådana fall bör man inte automatiskt lägga till skatteförhöjning till den förtäckta dividenden. Däremot i grova fall av över- eller underprissättning ska skatteförhöjning emellertid påföras, eftersom en betydande avvikelse från prissättningen är ett klart bevis på viljan av att lämna inkomster odeklarerade eller ändra på inkomstslaget.

Ett annorlunda fall är frågan om hur t.ex. naturaförmåner ska bokföras. Det är allmänt känt att kostnaderna för en bil som är i delägarens privatbruk inte får dras av som aktiebolagets kostnader. Om kostnaderna har bokförts och den förmån som delägaren har fått inte har behandlats som naturaförmån, uppfylls kraven för påförande av skatteförhöjning.

I situationer där skatteförhöjningen till följd av den förtäckta dividenden i sin helhet påförs hos delägaren, fastställs som skatteförhöjning det belopp i denna anvisning som gäller för odeklaredade inkomster. Om skatteförhöjningen till följd av den förtäckta dividenden påförs såväl bolaget som delägaren, dvs. dubbelt, fastställs som beloppet av skatteförhöjning hälften av de belopp i denna anvisning som gäller för odeklarerade inkomster.

Vid beskattning enligt uppskattning och vid outredd förmögenhetsökning påförs alltid skatteförhöjning. På den undanhållna inkomsten eller förmögenheten tillämpar man då de procentsatser för skatteförhöjning som följer av uppsåt eller grov vårdslöshet.

Tabell för typiska skatteförhöjningsfall

Personbeskattning

	Försenade/ bristfälliga skatte-deklaratio-ner	**Avhjälps utan anmaning**	**Avhjälps på anmaning inom utsatt tid hörande genom anma-ningen**	**Avhjälps efter den utsatta tiden hörande genom anma-ningen**	**Inte alls avhjälps**
Förhandsifylld skatte-deklaration	För sent	max 150 €	max 150 €	max 150 €	Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöj-ning se tabell i avsnitt 6.4.4.2)
Löneinkomster, andra förvärvsinkomster och kapitalinkomster <5 000 €med inkomst avses i detta samman-hang bruttoinkomst, t.ex. bruttohyresin-komst samt det sammanlagda belop-pet av försäljningspri-ser som utgör grun-den för uträkningen av överlåtelsevinst	Odeklarerade	—	—	—	70 €
Löneinkomster, andra förvärvsinkomster och kapitalinkomster 5 001 - 20 000 € inkomst avses idetta sammanhang brutto-inkomst, t.ex. brutto-hyresinkomst samt det sammanlagda beloppet av försälj-ningspriser som utgör grunden för uträk-ningen av överlåtelse-vinst	Odeklarerade	—	200 €	300 €	500 €
Löneinkomster, annan förvärvsinkomst och kapitalinkomst > 20 000 €. Med inkomst avses i detta samman-hang bruttoinkomst, t.ex. bruttohyresin-komst samt det sammanlagda belop-pet av försäljningspri-ser som utgör grun-den för uträkningen av överlåtelsevinst	Odeklarerade	—	Skatteförhöjning i procent av beloppet **av inkomst som lagts till: 0-6 000 € 300 € 6 000 €-40 000 € 300 € + 5 % till den del som överstiger 6000 € 40 000-60 000 € 2 000 € + 7 % till den del som överstiger 40 000 € Över 60 000 € 3 400 € + 10 % till den del som överstiger 60 000 €**		Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöj-ning)

Företagsbeskattning

	Försenade/ bristfälliga skattedeklarationer	**Avhjälps utan anmaning**	**Avhjälps på anmaning inom utsatt tid hörande genom anmaningen**	**Avhjälps efter den utsatta tiden hörande genom anmaningen**	**Inte alls avhjälps**
Huvuddeklaration *(blanketter i serierna 2, 4, 5 och 6)*	För sent	100 €	150 €	300 €	Beskattning enligt uppskattning (skatteförhöjning i % se tabell i avsnitt 6.5.5)
Bristfälligheter i huvuddeklarationen	1) Bristfällighet som inte påverkar beloppet av skatt 2) Bristfällighet som påverkar beloppet av skatt	— —	— 150 €	100 € 300 €	Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöjning se tabell i avsnitt 6.5.5)
Annan obligatorisk blankett eller bilaga	1) Blanketten saknas 2) Blanketten är bristfälligt ifylld	—	150 €	300 €	Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöjning se tabell i avsnitt 6.5.5)
Komplettering av skattedeklaration	—	—	—	150 €	Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöjning se tabell i avsnitt 6.5.5)

Skatteförvaltningens handbok i personbeskattning publiceras en gång om året så att den överensstämmer med gällande skattelagstiftning och rättspraxis.

I handboken behandlas bestämmelserna och tolkningsanvisningarna om fysisk persons inkomstbeskattning. I boken behandlas också bl.a. fördelning av inkomster i förvärvsinkomst och kapitalinkomst, avdrag från de nämnda inkomsterna samt beskattning av överlåtelsevinster. I boken förklaras också beskattning av skogsägare och företagare till den del som man i inkomstskattelagen bestämmer därom.

Handbok i personbeskattning har i första hand skrivits som anvisningar för skatteförvaltningen. Den är också ett tillförlitligt uppslagsverk för de av våra kunder som vill förbereda sig för sina kommande beskattningsavgöranden.

VERO SKATT

Edita Publishing Ab
PB 800, 00043 EDITA, växel 020 450 00
Postförsäljningen:
Telefon 020 450 05, fax 020 450 2380
asiakaspalvelu.publishing@edita.fi
www.edita.fi/netmarket

9 789513 761578

ISBN 978-951-37-6157-8
K 33.25