

SKATTEFÖRVALTNINGENS ANVISNING

Bemyndigande
2 § 2 mom. i L om Skatteförvaltningen
Giltighetstid
Skatteår 2009
Ersätter normen
2042/32/2008
Mottagare
Skatteverket

Datum
31.12.2009
Diarienummer
1204/32/2009

SKATTEFÖRVALTNINGENS ANVISNING FÖR HARMONISERING AV BESKATTNINGEN FÖR 2009

För att främja en rätt och enhetlig beskattning utfärdar Skattestyrelsen med stöd av 2 § 2 mom. i lagen om Skatteförvaltningen följande anvisningar för att iaktas vid beskattningen för 2009.

Harmoniseringsanvisningen är avsedd som stöd för tolkning av bestämmelserna, också med tanke på sådana situationer då man måste uppskatta penningbelopp eller procentsatser. I enskilda fall ska emellertid de utredningar som läggs fram av den skattskyldige alltid utgöra den primära grunden för beskattningen.

Anvisningen har kompletterats och ändrats med anledning av ändringar i lagstiftningen. Till övriga delar har anvisningen uppdaterats med indexjusteringar och vissa andra preciseringar. Återanskaffningsvärdena för vissa byggnader i 5 kap. har minskats med ca 1 %.

Harmoniseringsanvisningen har utarbetats på Skattestyrelsen av arbetsgruppen för harmonisering av handledningen. Ansvariga för harmoniseringsanvisningen för näringsverksamhetens del är överinspektörerna Kari Aaltonen och Ilkka Niskanen.

Skatteverket kan efter eget övervägande meddela egna kompletterande anvisningar som tillämpas vid det egna skatteverket. Dessa anvisningar får emellertid inte stå i strid med Skatteförvaltningens harmoniseringsanvisning eller med de anvisningar som meddelats för beskattningens arbetsmetoder eller övervakning.

Överdirektör

Maija-Leena Rautanen

Överinspektör

Tomi Peltomäki

SKATTEFÖRVALTNINGENS ANVISNING FÖR HARMONISERING AV BESKATTNINGEN

Skatteår 2009

Dnr 1204/32/2009

INNEHÅLL

| | | |
|----------|--|----------|
| 1 | HARMONISERINGSANVISNINGENS BINDANDE KARAKTÄR | 6 |
| 2 | BESKATTNING AV PERSONLIG INKOMST..... | 7 |
| 2.1 | Allmänt om avdrag av utgifter för inkomstens förvärvande | 7 |
| 2.2 | Kostnader som direkt hänför sig till för arbetets utförande som behandlats utan att arbetsgivaren har verkställt förskottsinnehållning (L om förskottsuppbörd, 15 §) | 7 |
| 2.2.1 | Förfarandet hos arbetsgivaren | 7 |
| 2.2.2 | Beskattningen av arbetstagaren..... | 8 |
| 2.3 | Avdrag hos privata familjedagvårdare | 10 |
| 2.4 | Kostnader för personer som placerats i familjevård | 11 |
| 2.5 | Avdrag för arbetsrum | 12 |
| 2.6 | Anskaffningsutgifter för datorer och kostnader för telekommunikation | 12 |
| 2.6.1 | Dator | 12 |
| 2.6.2 | Teleförbindelse | 13 |
| 2.7 | Studieresor..... | 13 |
| 2.8 | Avdrag från arvoden som betalas till tidningsombud eller försäkringsagenter för bisyssla | 13 |
| 2.9 | Kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats | 13 |
| 2.9.1 | Billigaste fortskaffningsmedel..... | 13 |
| 2.9.2 | Resekostnaderna av ett tidningsbud | 14 |
| 2.10 | Avdrag i löntagarens beskattning för en tillfällig arbetsresa..... | 14 |
| 2.10.1 | Ökade levnadskostnader | 14 |
| 2.10.2 | Tillfällighet som förutsättning för avdraget..... | 14 |
| 2.10.3 | Gränsdragning mellan egentlig arbetsplats och särskilt arbetsställe | 15 |
| 2.10.4 | Utredning som ska läggas fram och avdragets storlek..... | 15 |
| 2.10.5 | Ersättning för färdkostnader..... | 17 |
| 2.11 | Intäktsföring av dagtraktamenten för en veckoslutsresa samt veckoslutsresor | 18 |
| 2.12 | Överlåtelseordning för värdeandelar och andelar i placeringsfonder | 18 |
| 2.13 | Avdrag av gåvobeskattningsvärdet vid beskattningen av överlåtelsevinst..... | 19 |
| 2.14 | Ränteavdrag utan faktiskt syfte att förvärva inkomst | 19 |
| 2.15 | Avdrag vid uthyrning av en möblerad lägenhet..... | 19 |
| 2.16 | Avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga | 19 |
| 2.17 | Förhöjning av bilförmånsbeloppet på basis av privata körslor | 21 |
| 2.18 | Beskattning enligt uppskattning i brist på finansiering av levnadskostnaderna..... | 21 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 3 | NÄRINGSBESKATTNINGEN | 22 |
| 3.1 | Värdepappershandel..... | 22 |
| 3.1.1 | Allmänt | 22 |
| 3.1.2 | Privatpersoner som bedriver aktieplacering och värdepappershandel..... | 23 |
| 3.1.3 | Samfund eller sammanslutningar som bedriver värdepappershandel | 24 |
| 3.1.4 | Allmännyttiga samfund som bedriver värdepappershandel | 25 |
| 3.1.5 | Förtroendeskydd..... | 26 |
| 3.2 | Resekostnader och privatbruk av fordon | 26 |
| 3.2.1 | Företagets bil i privatbruk – privata rörelseidkare och yrkesutövare | 26 |
| 3.2.2 | Företagets bil i privatbruk – näringsammanslutningar | 27 |
| 3.2.3 | Bilkostnaderna av delägare i samfund | 27 |
| 3.2.4 | Överlåtelse av en bil som delvis varit i privatbruk – rörelseidkare och yrkesutövare samt näringsammanslutningar | 27 |
| 3.2.5 | Tilläggsavdrag..... | 28 |
| 3.2.6 | Privatbil som används av en näringsammanslutning | 30 |
| 3.3 | Fastighet..... | 31 |
| 3.3.1 | Fastighet som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla | 31 |
| 3.3.2 | Till utomstående uthyrd fastighet som tidigare hört till näringsförvärvskällan | 32 |
| 3.3.3 | Fastighet som ägs av maken eller makarna gemensamt – rörelseidkare och yrkesutövare | 32 |
| 3.3.4 | De olika byggnaderna i en fastighet vid beräkning av nettoförmögenheten – rörelseidkare och yrkesutövare | 33 |
| 3.3.5 | Fritidsfastighet och s.k. veckoaktie..... | 33 |
| 3.3.6 | Aktielägenhet som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla..... | 34 |
| 3.3.7 | Privatbruk av fastighet..... | 34 |
| 3.3.8 | Aktielägenhet eller fastighet som delägaren och bolaget skaffat tillsammans | 35 |
| 3.4 | Hyra som betalats till delägaren | 35 |
| 3.4.1 | Allmänt | 35 |
| 3.4.2 | Lägenhet eller fastighet..... | 35 |
| 3.4.3 | Annan egendom..... | 36 |
| 3.5 | Bolagets löneskulder till delägare..... | 36 |
| 3.5.1 | Allmänt | 36 |
| 3.5.2 | Bolaget rättar senare lönebokföringen | 36 |
| 3.5.3 | Bolaget avger en utredning om insolvens | 36 |
| 3.5.4 | Om bolaget inte bevisat sin insolvens | 36 |
| 3.5.5 | Debitering av förskottsinnehållning och arbetsgivares socialskyddsavgift | 37 |
| 3.6 | Donation..... | 37 |
| 3.6.1 | Donationsavdrag..... | 37 |
| 3.6.2 | Donation av små penningsummor eller föremål med lågt värde..... | 38 |
| 3.7 | Reklam- eller marknadsföringsutgift eller annan utgift..... | 38 |
| 3.8 | Kredit- och garantiförlust samt ackord vid beskattningen | 39 |
| 3.8.1 | Beskattning av borgenären | 39 |
| 3.8.2 | Beskattning av gäldenären..... | 40 |
| 3.8.3 | Aktiebolag, andelslag, sparbanks och ömsesidigt försäkringsbolag..... | 41 |
| 3.9 | Om värdeminskning av aktier och övriga värdepapper vid beskattningen | 41 |
| 3.9.1 | Om indelningen i olika slags tillgångar | 41 |
| 3.9.2 | Finansieringstillgångar | 42 |
| 3.9.3 | Omsättningstillgångar | 42 |
| 3.9.4 | Anläggningstillgångar..... | 42 |
| 3.10 | Förbigående av aktiebolag | 43 |

| | | |
|----------|---|-----------|
| 3.10.1 | Förutsättningarna för förbigåendet | 43 |
| 3.10.2 | Löne- eller annan förvärvsinkomst som ska beskattas enligt ISKL | 43 |
| 3.10.3 | Näringsverksamhet | 44 |
| 3.10.4 | Fördelning av tillgångarna i aktiebolag som förbigåtts | 44 |
| 3.11 | Förtäckt dividend | 45 |
| 3.11.1 | Allmänt | 45 |
| 3.11.2 | Gränsdragning mellan löne- och dividendbeskattningen | 45 |
| 3.11.3 | Beskattningen av förtäckt dividend | 45 |
| 3.11.4 | Förtäckt dividend och beskattning enligt uppskattning | 46 |
| 3.11.5 | Förtäckt dividend och delägarlån | 46 |
| 3.12 | Återbetalning av delägarlån | 46 |
| 3.13 | Företag som lagt ner verksamheten | 47 |
| 3.13.1 | Allmänt | 47 |
| 3.13.2 | Upplösning av aktiebolag | 48 |
| 3.13.3 | Beskattningen av delägare i aktiebolag | 49 |
| 3.13.4 | Upplösning av näringsammanslutning | 51 |
| 3.13.5 | Nedläggande av en enskild firma | 54 |
| 3.14 | Företagshälsovård för företagare | 55 |
| 4 | JORD- OCH SKOGSBRUKETS INKOMSTBESKATTNING | 56 |
| 4.1 | Anskaffningsutgifter för sådana köpta förnödenheter som avlönade eller pensionerade arbetstagare eller avbytare fått såsom naturaförmån | 56 |
| 4.2 | Från jordbruksinkomsten avdragbara kostnader för användning av bil | 56 |
| 4.2.1 | Bil som jordbruksinventarier och privatbruk av bil | 56 |
| 4.2.2 | Om privat bil används i jordbruket | 57 |
| 4.2.3 | Privat bil som används av beskattningssammanslutningen | 58 |
| 4.2.4 | Om privat bil används av ett dödsbo som bedriver jordbruk | 59 |
| 4.3 | Skogs- och jordbruksidkarens ökade levnadskostnader för resa till ett särskilt arbetsställe | 59 |
| 4.4 | Resekostnader inom skogsbruket | 60 |
| 4.4.1 | Användning av privat bil inom skogsbruket | 60 |
| 4.4.2 | Bil som skogsbruksinventarier och privatbruk av bil | 60 |
| 4.4.3 | Ökade levnadskostnader hos skogsbruksidkare | 60 |
| 4.4.4 | Resekostnader av en delägare i ett dödsbo eller en beskattningssammanslutning | 61 |
| 4.5 | Kostnader för studie- och utbildningsresor | 61 |
| 4.6 | Företagshälsovård för jordbruksföretagare | 62 |
| 4.7 | Vattenavgifter | 62 |
| 4.8 | El- och värmekostnader | 62 |
| 4.9 | Telefonkostnader och datorer | 62 |
| 4.10 | Kostnader för snöskoter och s.k. terränghjuling | 63 |
| 4.10.1 | Jordbruk | 63 |
| 4.10.2 | Skogsbruk | 63 |
| 4.11 | Kostnader för motor- och röjningssåg | 64 |
| 4.12 | Avdrag för arbetsrum i jordbruket | 64 |
| 4.13 | Verksamhet av hobbynatur | 64 |
| 4.13.1 | Allmänt | 64 |
| 4.13.2 | Hästar | 65 |
| 4.13.3 | Obetydliga odlingar | 66 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 4.14 | Nedläggning av jordbruket | 66 |
| 4.14.1 | Allmänt | 66 |
| 4.14.2 | Inkomster och avdragbara kostnader efter nedläggning av jordbruksverksamheten.. | 67 |
| 4.15 | Värdet av det virke från egen skog som använts i gårdsbruket | 67 |
| 4.16 | Leveransarbetets värde och rättelseposten av utgifter för en jordbrukstraktor och dess redskap | 67 |
| 4.17 | Jordbrukets nettoförmögenhet | 68 |
| 4.17.1 | Vissa tillgångar..... | 68 |
| 4.17.2 | Djurkredit som beviljats av ett slakteri och jordbrukets nettoförmögenhet | 68 |
| 4.18 | Rätten till samlat gårdsstöd | 69 |
| 4.19 | Värdering av jordämnena och substansavskrivning | 70 |
| 5 | UPPSKATTNING AV TILLGÅNGARS VÄRDE I VISSA FALL | 71 |
| 5.1 | Sytning | 71 |
| 5.2 | Tomtmark på en brukningsenhet..... | 71 |
| 5.3 | Återanskaffningsvärdet på vissa byggnader | 71 |
| 5.4 | Halvfärdig byggnad | 73 |
| 6 | SKATTEFÖRHÖJNING | 74 |
| 6.1 | Inledning | 74 |
| 6.2 | Förfarandet i personbeskattningen..... | 75 |
| 6.3 | Hörande vid fastställande av skatteförhöjning | 75 |
| 6.4 | Skatteförhöjning i PERSONBESKATTNINGEN | 76 |
| 6.4.1 | Försening (BFL 32.1 §) | 76 |
| 6.4.2 | Fysisk person som lämnar ringa inkomster odeklarerade (BFL 32.1 §)..... | 76 |
| 6.4.3 | Odeklarerad förmögenhet (BFL 32.1 §) | 76 |
| 6.4.4 | Fysisk person med odeklarerade inkomster som inte är ringa (BFL 32.2 – 3 §)..... | 76 |
| 6.4.5 | Ogrundat avdragsyrkande..... | 78 |
| 6.4.6 | Andra bristfälligheter eller fel i en fysisk persons deklaration (BFL 32.2 §)..... | 78 |
| 6.5 | Skatteförhöjning i NÄRINGSBESKATTNINGEN | 79 |
| 6.5.1 | Försenad skattedeklaration av ett företag (BFL 32.1-2 §) | 79 |
| 6.5.2 | Bristfälligheter på huvuddeklarationsblanketten (blanketter i serierna 2,3,4,5 och 6) . | 79 |
| 6.5.3 | Övriga erforderliga blanketter och bilagor (BFL 32.2 §)..... | 80 |
| 6.5.4 | Komplettering av skattedeklarationen till övriga delar..... | 81 |
| 6.5.5 | Om den skattskyldige handlat medvetet eller av grov vårdslöshet (BFL 32 § 3 mom.) | 81 |

1. Bilagor:

Rotpriser på virke 2009

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 2009, 883/2009) 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 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.

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 förvärv ande

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 avskrivningar. 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 Skattestyrelsens 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 Skattestyrelsens 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 skattedeclaration 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 skattepliktig 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 Avdrag hos frivilliga medlare

Till frivilliga medlare enligt i lagen om medling vid brott och i vissa tvister (1015/2005) betalas ersättning för medlingskostnader. Ersättningsbeloppet per medling är i allmänhet 25 euro. Ersättningsbeloppet är avsett 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.

2.2.2.3 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, pyssel-tillbehör 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 107,10 €/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 4,98 €/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 sandlåda
- 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 I. 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 betalats 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 behov 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 förhållande 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; 700 €/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 kommittéer, 350 €/år.
- 3) samt för de skattskyldiga som använder sin bostad för förvärvandet av tillfälliga biinkomster, 175 €/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 525 €/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 på 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 hurmycket 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. användning 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 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 kundmeddelande "Resekostnader i beskattningen" (Skattestyrelsens publikation 82r.09, 15.3.2009) finns anvisningar för när något annat kommunikationsmedel än kollektivtrafiken kan be-

traktas som det billigaste forskaffningsmedlet 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 0,24 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2009, 883/2009).

Resekostnaderna i utdelningskretsarna dras av som kostnader för inkomstens förvärvande 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 betalats 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.

2.10.2 Tillfällighet som förutsättning för avdraget

För att få avdraget överhuvudtaget förutsätts alltid att arbetsresan kan anses vara tillfällig. I 72 a § i inkomstskattelagen (1227/2005) bestäms om vad som ska betraktas som tillfällig tjänstgöring på ett särskilt arbetsställe. I lagens 31 § 7 moment bestäms särskilt om avdragande av resekostnader då tjänstgöringen har varat över två år (situationer enligt ISkL 72 § 2 mom.). Skattestyrelsen har meddelat en anvisning "Ersättningar för kostnader för arbetsresor" om tillämpningen av lagen (Dnr 54/31/2009, 20.5.2009).

Utgångspunkten för lagen är att som tillfälligt arbete betraktas arbete i ett och samma arbetsställe som varar högst två år. Tidsgränsen tillämpas då det sär-

skilda arbetsstället har hela tiden varit den skattskyldiges huvudsakliga arbetsplats. Om arbetet varar över två år anses arbetsstället i regel vara den egentliga arbetsplatsen. Denna definition för tillfällighet gäller också arbete på specialbranscher.

Enligt ISkL 72 § 2 mom. betraktas ett arbete i högst tre år som tillfälligt 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 kilometers avstånd från den skattskyldiges bostad och egentliga arbetsplats samt att den skattskyldige övernattar i tillfällig inkvartering. Enligt ISkL 31.7 § har den skattskyldige 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 § som resor mellan bostad och arbetsplats.

Om en arbetsperiod som har överenskommit att vara tillfällig fortgår en längre tid av orsaker som skäligen inte har kunnat förutses, betraktas arbetet som tillfälligt arbete tills tidsfristen för tillfälligt arbete gått ut (2 eller 3 år) (ISkL 72 a § 3 mom.).

Tidsfristerna på två eller tre år börjar räknas från början, om den skattskyldiges arbete på samma arbetsställe har avbrutits för en sammanhängande period av minst sex månader och den skattskyldige under denna tid har arbetat på ett annat arbetsställe. Det spelar ingen roll varför arbetet har avbrutits.

2.10.3 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 I. 2633). HFD 27.10.2003 I. 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 I. 1205).

2.10.4 Utredning som ska läggas fram och avdragets storlek

2.10.4.1 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 I. 1032).

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 23 € 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 utlandsdagtraktamenten. Om den skattskyldige bor i hemlika förhållanden utomlands (t.ex. Fulbright-lärarytbyte), 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).

2.10.4.2 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 (8,75 €) 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 I. 2882, försäljningsagent och HFD 10.5.2004 I. 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 I. 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 arbetsstället 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 Skattestyrelsens 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 0,24 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2009, 883/2009) och för bruksförmånsbil 0,12 €/km (SkatteFb om skattefria resekostnadsersättningar för 2009, 833/2009). 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 Intäktsföring av dagtraktamenten för en veckoslutsresa samt veckoslutsresor

Veckoslutsresor och andra motsvarande resor under en långvarig oavbruten arbetskommendering från det särskilda arbetsstället berättigar inte till skattefri resekostnadsersättning och dagtraktamente, eftersom dessa resor inte är arbetsresor enligt ISkL 72.4 §. Rätten till dagtraktamente för dylika resor upphör när man beger sig på en veckoslutsresa från orten i fråga och börjar på nytt när man återvänder till arbetsplatsen. Om dagtraktamente har betalats för tiden då man har varit hemma under veckoslutet och rest hem, intäktsförs i brist på annan utredning ett belopp som motsvarar två dagars dagtraktamenten. Också resekostnadsersättningen för denna resa ska intäktsföras. Arbetstagaren beviljas ett avdrag enligt grunderna för resor mellan bostad och arbetsplats, dvs. i huvudsak ett belopp som motsvarar kollektivtrafikens taxor.

Kommenderingen avbryts och reseersättningarna är skattefria t.ex. då arbetstagaren inte har reserverats logi under veckoslutet. Om arbetsgivaren inte har betalat ersättningar, avdras resekostnaderna som kostnader för inkomstens förvärvande enligt de faktiska kostnaderna, såsom beskrivits i avsnittet Tillfälliga arbetsresor i denna anvisning. Hemvistelsetiden berättigar inte till dagtraktamente.

En närmare beskrivning av hur veckoslutsresor behandlas i beskattningen finns i skatteförvaltningens kundmeddelande "Resekostnader i beskattningen" (Skattestyrelsens publikation 82r.09, 15.3.2009). Kostnaderna för veckoslutsresor avdras i allmänhet enligt kollektivtrafikens taxor. Om kollektivtrafiken inte alls står till förfogande eller om den skattskyldige inte hinner åka hem med kollektivtrafiken, kan avdrag beviljas enligt andra fortskaffningsmedel än kollektivtrafiken.

2.12 Överlåtelseordning för värdeandelar och andelar i placeringsfonder

Till värdeandelssystemet hänförliga andelar av viss egendom och fondandelar i placeringsfonder anses ha överlåtits i den ordning i vilken de har förvärvats, om inte den skattskyldige visar något annat (Först in, först ut; dvs. den s.k. FIFO-principen, 47 § 4 mom. i inkomstskattelagen).

I värdeandelssystemet kan andelar inte individualiseras genom aktienummer eller andra motsvarande identifieringsuppgifter. När de förvärvade värdeandelarna registreras på ett värdeandelskonto blandas de med de värdeandelar av samma slag som redan tidigare finns på kontot. Som sådant bevis som avses i lagrummet på en överlåtelseordning som avviker från FIFO-principen kan inte betraktas den skattskyldiges påståenden om att han eller hon överlåtit värdeandelar som förvärvats vid en bestämd tidpunkt eller genom ett särskilt förvärv. I praktiken kan man avvika från FIFO-principen endast om värdeandelar av samma slag förvärvas och registreras redan vid anskaffningen på olika värdeandelskonton. FIFO-principen ska emellertid tillämpas på varje enskilt värdeandelskonto.

Fondandelar i placeringsfonden kan individualiseras med nummer. Vid överlåtelse av fondandelar i placeringsfonder kan man avvika från FIFO-principen om den skattskyldige med hjälp av numrerade fondandelar bevisar att vilka andelar som har överlåtits. FIFO-principen behöver inte tillämpas på inlösen av en fondandel som anmälts i årsanmälan enligt 17.1 § i lagen om beskattningsförfarande, eftersom fondbolaget redan har utrett vilka andelar som lösts in.

2.13 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 www.skatt.fi/artikkeli/4655, exempel 1).

2.14 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.

2.15 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.

2.16 Avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga

Har en under skatteåret i Finland bosatt persons skattebetalningsförmåga 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 nettoförfärvsinkomst 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 15 500 € eller den sammanlagda årsinkomsten hos makar överstiger 24 500 €. Avdraget beviljas inte heller delvis om årsinkomsten av en ensamstående skattskyldig överstiger 23 500 € eller den sammanlagda årsinkomsten hos makar överstiger 37 000 €. Dessa inkomstgränser ökas med 2 500 € för varje barn som den skattskyldige har att försörja.

Med årsinkomst avses det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges nettoförfärvsinkomster 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 11 000/ 18 500 | 11 000-12 500/ 18 600-21 000 | 12 600-15 500/ 21 100-24 500 | 15 600-18 500/ 24 600-28 000 | 18 600-21 000/ 28 100-32 000 | 21 100-23 500/ 32 000-37 000 |
| 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 (23 500/37 000 €), 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 26 000 €, dras av som avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga 1 100 €. Om inkomsterna är 26 100 – 53 000 €, är avdragsbeloppet 700 €. Om inkomsterna överstiger 53 000 €, beviljas avdraget överhuvudtaget inte. I specialfall kan avdraget överstiga de ovan nämnda beloppen.

2.17 Förhöjning av bilförmånsbeloppet på basis av privata körslor

Beskattningen av bilförmåner behandlas närmare i Skattestyrelsens beslut (SkatteSb om de grunder som ska iaktas vid beräkningen av naturaförmåner i samband med beskattningen för år 2009, 1017/2008). Det schablonmässiga värdet av en bilförmån som definierats i det ovan nämnda beslutet förhöjs om de privata körslorna under skatteåret överstiger 18 000 km. Resorna mellan bostad och arbetsplats utgör privata körslor.

2.18 Beskattning enligt uppskattning i brist på finansiering av levnadskostnaderna

Om den skattskyldige inte har kunnat utreda hur han eller hon har finansierat sina levnadskostnader på ett tillförlitligt sätt (bostad, mat, kläder och andra normala levnadskostnader), verkställs beskattningen enligt uppskattning (27 § i L om beskattningsförfarande). I uppskattningen beaktas make/maka, minderåriga barn och övriga personer i hans eller hennes vård. Innan beskattning enligt uppskattning verkställs och skatteförhöjning påförs, ska skattebyrån bereda den skattskyldige tillfälle att bli hörd.

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 näringskattelagen 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. Även t.ex. fastighetsmäklare anses vara verksamma inom fastighetsbranschen. 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 1978/3892). 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 handel 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 eget arbete. 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.

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 skattedeclarationer 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 om-

ständigheter 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 2000 st. Aktier i Oyj Nokia Abp och överlåt 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.

Skattestyrelsen 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 kännetecknen för näringsverksamhet bör man enligt Skattestyrelsens 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, obligationer, 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. Alltefter som 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 företagen 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 enligt lagen om beskattningsförfarande (1558/95).

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.

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.

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 sluttet

tet 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 – näringsammanslutningar

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 §. 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 skattedeclarationen 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 körningar, utgör delägarens förmån antingen lön eller förtäckt dividend. Se avsnittet Gränsdragning mellan löne- och dividendbeskattningen i denna anvisning.

3.2.4 Överlåtelse av en bil som delvis varit i privatbruk – rörelseidkare och yrkesutövare samt näringsammanslutningar

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.

Förenklat exempel:

Rörelseidkaren har år 2007 köpt en bil som ingår i rörelsens bokföring. Bilen kostade 50 000 €. Bilen har avskrivits i bokföringen under skatteåret 2007 med 12 500 € och under skatteåret 2009 med 9 375 €. Den bokförda utgiftsresten av bilen var således 28 125 € i början av skatteåret 2009. Vid beskattningens verkställande för år 2007 har 3 000 € återställts till rörelseinkomsten som privatbrukets andel och motsvarande summa för år 2008 var 2 000 €. Rörelseidkaren säljer bilen under skatteåret 2009 för 40 000 €.

Intäktsföring på grund av försäljningen:

| | |
|---|---------------|
| Anskaffningsutgift på bilen | 50.000 |
| - avskrivningar som gjorts | <u>21.875</u> |
| | 28.125 |
| + återställd andel | |
| privatbrukets andel | <u>5.000</u> |
| | 33.125 |
| Försäljningspris | <u>40.000</u> |
| Belopp som ska räknas som inkomst vid beskattningen | |
| belopp | <u>6.875</u> |

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 Dnr 518/349/01).

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 Skattestyrelsen fastställt med stöd av 73 § 2 mom. inkomstskattelagen (35 eller 16 euro), 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 driftställe 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 I. 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 (0,45 €) sådana kostnader för bilen vilka dragits av i bokföringen för resor i anslutning 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.

Antalet kilometer i näringsverksamheten 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 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.

3.2.6 Privatbil som används av en näringsammanslutning

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 arbetstagarare som helst. Som faktureringsgrund tillämpas då Skattestyrelsens beslut (SkatteSb om skattefria resekostnadsersättningar under år 2009, 833/2008). Resekostnadsersättningarna ska behandlas på samma sätt som ersättningarna till andra arbetstagarare: en reseräkning som arbetstagararen företar 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 Skattestyrelsens beslut. Då är avdragbart från sammanslutningens inkomst endast de faktiska kostnaderna. I brist på annan utredning kan man använda som avdragsbelopp 0,24 €/km (SkatteSb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2009, 883/2009). Den överstigande delen utgör privatuttag som inte är avdragbart.

3.2.6.2 Om sammanslutningen 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 0,24 €/km (SkatteFb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2009, 883/2009).

3.2.6.3 Ökade levnadskostnader för arbetsresor – delägare i näringsammanslutning

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 "2.10 Avdrag i löntagarens beskattning för en tillfällig arbetsresa".)

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.

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 näringssskattelagen 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

Om makarna tillsammans bedriver näringsverksamhet, hör till näringsverksamhetens förvärvskälla den fastighet som ägs av antingen den ena maken ensamt eller tillsammans av dem båda, förutsatt att fastigheten uteslutande eller huvudsakligen används i näringsverksamheten.

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 ersättningstagarens avsikt inte har varit att investera sin fastighet i makens näringsverksamhet. Då ska fastigheten inte heller räknas till näringsstillgångarna.

Hyra för makarnas gemensamt ägd fastighet 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 posten inte särskilt föreskrivs vara avdragbar. Om näringsidkaren betalar hyra

för lokaler som han själv äger delvis, anser man att det inte är fråga om en utgift som betalats till utomstående.

Om den ena av makarna som inte annars deltar i den andras näringsverksamhet ensamt eller tillsammans med utomstående äger en fastighet och överlåter sin andel av fastigheten till den andras näringsverksamhet så att fastigheten tas upp i bokföringen enligt makens ägarandel, kan det tolkas så att makens avsikt har varit att delta i verksamheten genom att placera en nyttighet i näringsverksamheten. Om fastigheten i en sådan situation delvis eller i sin helhet används i näringsverksamheten, anses den med stöd av NärSkL 53.1 § höra till näringsförvärvskällan och den inkluderas då helt i näringstillgångarna. Då anses makarna bedriva näringsverksamhet tillsammans enligt ISkL 14 § och kapitalinkomstandelen av företagsinkomsten fördelas till makarna i förhållande till deras respektive ägarandelar.

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 i näringsverksamheten 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.

Om fastigheten hör till näringsförvärvskällan, anses en skuld som hänför sig till fastigheten utgöra skuld för näringsverksamheten. Försäljningen av en fastighet som ingår i näringsförvärvskällan beskattas enligt näringskattelagen.

3.3.4 De olika byggnaderna i en fastighet vid beräkning av nettoförmögenheten – rörelseidkare och yrkesutövare

Vid beräkning av nettoförmögenheten beaktas endast de tillgångar som hör till näringsverksamheten. De tillgångar som hör till den skattskyldiges privathushåll ingår inte i beräkningsgrunden, även om de skulle ingå i näringsverksamhetens tillgångar 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 själva fastigheten inte hör till näringsverksamhetens förvärvskälla, används byggnaden obestriddligen i näringsverksamheten. Vid beräkningen av företagets nettoförmögenhet måste företagets egendom betraktas skilt för varje nyttighet, och eftersom byggnaden används i näringsverksamheten kan den räknas till företagets förmögenhet.

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 öv-

rig 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 hänförs 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 lönebokföringen (som naturaförmån), är förmånen ett privatuttag.

Beskattning av sammanslutningen

| | |
|--------------------------|----------------|
| Räntekostnader | 10.000 € |
| Avskrivning på byggnaden | 3.000 € |
| Övriga kostnader | <u>2.000 €</u> |
| Kostnader 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 utnyttja 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 betalats 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.

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.

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 löneskulder 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).

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 delägarrens inkomst för kostnadsföringsåret om bolaget kan bevisa att delägarrens 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.

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 bolaget inte har kunnat bevisa sig vara insolvent och lönen inte heller under det följande året bokförts som kostnad, beskattas lönefordringarna som delägarrens inkomst under det skatteår då fordringarna har bokförts som delägarrens fordringar. Om bolaget 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 kassaprinicipen, 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.

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 dröjsmålsföljder.

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 Skattestyrelsen angiven förening eller stiftelse inom EES-området eller en fond i anknytning till dessa, kan donationsavdraget uppgå till högst 50 000 euro.

Skattestyrelsen anger de i ISkL 57 § avsedda donationstagarna för högst fem år i sänder. Skattestyrelsen 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 penningssummor eller föremål med lågt värde

Små penningssummor 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 be-

skattningen. Ersättningar som betalats 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 betalats 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 deläggarens 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 §.

Till följd av skattereformen begränsades betydligt rätten att dra av förluster i eget kapital hos de samfund som avses i NärSkL 6 § 1 mom. 1 punkten. 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 betalats 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.
- 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 att gäldenären är insolvent.

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 betalats i syfte att förbättra ett aktiebolags ekonomiska ställning. Lagändringen gäller inte värdenedgång på sedvanliga försäljningsfordringar.

3.8.3.2 Beskattning av gäldenären

Den ovan nämnda lagändringen har ingen betydelse för hur gäldenären behandlas i beskattningen. De tidigare 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 näringskattelagen bestäms om rätten att göra en avskrivning för värdenedgång av förslitning icke-underkastade anläggningstillgångar. I samband med skattereformen ändrades bestämmelsen så att avskrivning inte längre kan göras på grundval av det minskade värdet på anläggningstillgångsaktier. Ändringen gäller alla företagsformer, också näringsammanslutningar 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. Aktier i ett aktiebolag kan enligt Skattestyrelsens uppfattning betraktas som slutgiltigt förlorade först när bolaget har upplösts antingen genom likvidation eller konkurs och att bolaget har avförts ur handelsregistret. Om t.ex. konkursförfarandet avbryts kan aktierna inte betraktas som slutgiltigt förlorade, eftersom bolaget är fortfarande i handelsregistret. Ett aktiebolag avförs i allmänhet från handelsregistret med stöd av ABL 20 kapitlet 2 §, varvid aktierna kan betraktas som slutgiltigt förlorade.

I fråga om andra egendomsposter än aktier förblir bestämmelsen om värdenedgång såsom tidigare. Av den anledningen är det möjligt att göra en värdenedgångsavskrivning på en sådan andel i en näringsammanslutning 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.

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.

Å andra sidan kan t.ex. medlemskap i förvaltningsorgan utgöra en del av ett större konsultuppdrag, varmed inkomsten kan höra till näringsverksamhetens förvärvskälla för aktiebolaget.

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 förtroende 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, 21.6.2005.

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 delägarrens personliga arbetsinsats. Då förvärvar bolaget, som ägs av delägaren, den produkt eller prestation som baserar sig på delägarrens 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 delägarrens närmaste krets på ett sätt som i praktiken innebär att delägarrens förvärvsinkomster fördelas i form av dividend t.ex. till dennes barn. Delägarrens 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 delägarrens 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 delägaren har blivit skattesubjekt.

Däremot har man ansett i rättspraxis att då man säljer andelar av ett förbigått personbolag det vid delägarrens 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 fås 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. 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 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, meddelande 21.1.2000/ samt kompletterande anvisningsbrev av 24.1.2000 nr 202/38/2000 samt Skattestyrelsens anvisning av 19.9.2000 nr 2499/39/2000: Skatteförhöjning och förtäckt dividend.

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 skattedeclaration.

Beskattning som verkställts enligt uppskattning på basis av att den skattskyldige har försummat skattedeclarationen 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 outhärdad 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 skattedeclarationen 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.

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 delägarlåns 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 nedlägningsanmälan 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:

- Kassen 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 uttyrd kanske under flera års tid, tillämpar man näringssskattelagens bestämmelser på överlåtelsen. Se Till utomstående uttyrd 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 löneskulden, 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 efterskönt. En sådan förmån utgör inte beskattningsbar inkomst om fordran är värdelös åt borgenären (HFD 1972 I 51 och HFD 1988/1957). Om gäldenärsföretaget däremot kan anses vara solvent, hör den förmån som uppkommit via den efterskönta 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 överlätas 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 den nya 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 överläts 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 1998/1179). 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 intäktsföras vid upplösningens års 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 dras av från vinst som erhållits från överlåtelse av egendom under skatteåret och de tre följande åren allteftersom vinst uppstår (ISkL 50 §).

3.13.3.3 Beskattning enligt NärSkL

Om aktierna i det bolag som blir upplöst har hört till delägarens näringsverksamhet, tillämpas på utdelningen näringskattelagens 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 näringsammanslutning kan vara delägare i ett samfund som upplöses. Hos näringsammanslutningar 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

Upplösningensvinsten utgör skattepliktig näringsinkomst (NärSkL 5 §). Om den erhållna utdelningen är mindre än den anskaffningsutgift av aktierna som är oavskriven vid beskattningen är upplösningensförlusten avdragbar i näringsverksamhetens förvärvskälla.

Avdragbar vid beskattningen är endast den upplösningensförlust som uppkommit från näringsverksamheten. T.ex. ovanligt stora dividendutdelningar eller koncernbidrag kan hänsyfta på att upplösningensförlusten inte har uppkommit i näringsverksamheten, och då får upplösningensförlusten inte dras av.

Upplösningensförlusten 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 upplösningensförlusten 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 näringsammanslutning

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 näringsammanslutning upplöses vid beskattningen i huvudregel då bolagsmännen undertecknar upplösningensavtalet.

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). Enmansammanslutningen 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 intäktsförs vid upplösningens 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. Av utdelningens gängse värde drar man av den faktiska anskaffningsutgiften på bolagsandelen eller en högre presumtiv anskaffningsutgift som utgör minst 20 % av överlåtelsepriset (50 %, 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. Bestämelsen 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 jämföras 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 jämföras 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 svara för. På motsvarande sätt ökar en sådan skuld beloppet av tillägg enligt ISkL 46.4 § såsom post som ska jämföras 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 jämföras med en kapitalplacering, betraktas som anskaffningsutgiften för bolagsmannens bolagsandel 20 000 euro (-30 000 + 50 000). Något särskilt tillägg enligt ISkL 48.4 § 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 förvärv 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 jämföras 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 vil-

ka 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. upplösning-förlust. En sådan förlust är i allmänhet avdragbar (se Osakeyhtiön osakkaan verotus).

Om en näringsammanslutning har upplösts 19.5.2004 eller senare, tillämpas på avdragbarheten av den upplösningförlust som tillkommer samfundet i egenskap av delägare i den upplösta sammanslutningen den nya bestämmelsen i 8 § 4 mom. i NärSkL. Enligt lagrummet är den upplösningförlust 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 en 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 förvärv 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 Företagshälsovård för företagare

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

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 kan 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. Såsom överföringsvärden på jordbruksprodukter (hö, säd, husdjurprodukter) tillämpas lokala försäljningspriser.

Exempel:

När man överför hö från jordbruket till renskötseln, används följande värden i brist på annan utredning som post som ska intäktas 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:

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

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 Anskaffningsutgifter för sådana köpta förnödenheter som avlönade eller pensionerade arbetstagare eller avbytare fått såsom naturaförmån

Då en detaljerad utredning saknas kan utgifter uppskattas till 5,50 €/dag. En utredning om utgivna naturaförmåner ska ingå i anteckningarna.

4.2 Från jordbruksinkomsten avdragbara kostnader för användning av bil

4.2.1 Bil som 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 verifierationer 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.

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.

4.2.2 Om privat bil används i jordbruket

En bil anses höra till de privata tillgångarna såsom avses 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 (0,45 €) 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 0,45 €/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.

4.2.3 Privat bil som används av beskattningssammanslutningen

4.2.3.1 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.

4.2.3.2 Om beskattningssammanslutningen inte har 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 0,24 €/km (SkatteSb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2009, 883/2009).

4.2.4 Om privat bil används av ett dödsbo som bedriver jordbruk

4.2.4.1 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.

4.2.4.2 Om dödsboet inte har 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 0,24 €/km (SkatteSb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2009, 883/2009).

Om en till dödsboets privata tillgångar hörande bil används i dödsboets jordbruk, görs avdraget vid dödsboets beskattning enligt avsnittet "Om privat bil används i jordbruket".

4.2.4.3 Efterlevande make i dödsboet

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".

4.3 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.

4.4 Resekostnader inom skogsbruket

4.4.1 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 0,24 €/km (SkatteSb om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2009, 883/2009). I beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster tillämpas inte förfarandet med s.k. tilläggsavdrag för resekostnader såsom i beskattningen av inkomst av näringsverksamhet.

Även kostnaderna för resor mellan bostaden och skogen får dras av enligt de faktiska kostnaderna eller enligt 0,24 €/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.

4.4.2 Bil som skogsbruksinventarier och privatbruk av bil

En bil kan höra till skogsbruksinventarier endast 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 4.2.1).

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.

4.4.3 Ökade levnadskostnader hos skogsbruksidkare

Skogsägarens resor mellan bostaden och skogsfastigheten betraktas inte som sådana tillfälliga arbetsresor som berättigar skogsägaren att dra av från kapital-

inkomsten av skogsbruket så kallade egna dagtraktamenten på basis av ökade levnadskostnader (HFD 2.6.1999 L 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. Skogsbrukarsidkaren kan då dra av ökade levnadskostnader under samma förutsättningar som löntagare, se avsnitt 2.10.4.1 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.

4.4.4 Resekostnader av en delägare i ett dödsbo eller en beskattningssammanslutning

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 4.4.

4.5 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.

4.6 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).

4.7 Vattenavgifter

Såsom vattenförbrukning i ett privat hushåll kan under normala förhållanden betraktas ca 40 m³/person/år.

4.8 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 3000 – 7000 kWh per år. Se Skattestyrelsens brev 30.1.1991 nr 551/43/91.

I normala förhållanden utan värmning kan hushållets andel av elutgifterna i allmänhet uppskattas till hälften av kostnaderna upp till 920 €. Då elutgifterna är större än detta kan hushållets andel i allmänhet uppskattas till 460 € och resten anses utgöra jordbrukets utgifter. I fråga om korrigeringspost för egen bostad kan värmens andel i brist på annan utredning uppskattas i genomsnitt till 7,30 €/m²/år.

För värmning av en bostad kan som konsumtion av brännolja i sedvanliga förhållanden uppskattas till 18 l/m²/år.

4.9 Telefonkostnader och datorer

Då telefonkostnaderna fördelas mellan gårdsbruket och privat bruk ska man beakta de lägenhetsvisa omständigheterna, liksom lägenhetens storlek, produk-

tionsinriktning, 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.

4.10 Kostnader för snöskoter och s.k. terränghjuling

4.10.1 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 ovan nämnda 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.

4.10.2 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 cm³. Terränghjulingar som registrerats för

användning i vägtrafiken är i allmänhet inte sådana som huvudsakligen används inom skogsbruket.

Kostnader för huggning och transport av ved för privathushållet är inte kostnader som kan dras av från kapitalinkomsterna från 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, kan kostnaderna för användningen inom skogsbruket i brist på annan utredning uppskattas på samma grunder som i jordbruket (snöskoter 11 €/användningstimme och terränghjuling 13,50 €/användningstimme).

4.11 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.

4.12 Avdrag för arbetsrum i jordbruket

Om brukningsenhetens bostadsbyggnad används för jordbruksändamål, avdras såsom jordbrukets utgifter belynings-, 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 (350 €/år).

4.13 Verksamhet av hobbynatur

4.13.1 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 inlutit också på grund av dessa utgifter.

Produktionskostnaderna för sådana produkter från den egna lägenheten som används för hobbyverksamheten utgör inte jordbrukets avdragbara utgifter. Det samma 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.

4.13.2 Hästar

Även en 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.

Att ha trav- eller ridhästar enbart i tävlings syfte utan att bedriva hästuppfödning verksamhet 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.

4.13.3 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.

4.14 Nedläggning av jordbruket

4.14.1 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 anläggnings-tillgångar 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 avskrivs 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 avskrivs. 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 överförs till privat bruk i beskattningen trots att jordbruksverksamheten redan lagts ned, tillämpas GårdsSkL på försäljningen av jordbrukets anläggningstillgångar.

4.14.2 Inkomster och avdragbara kostnader efter nedläggning av jordbruksverksamheten

Ägaren av en gårdsbruksenhet kan också efter nedläggning av jordbruket 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 I. 937). Avdragbara är också avskrivningarna för maskiner och hushållsbyggnader som behövs i underhållet.

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.

4.15 Värdet av det virke från egen skog som använts i gårdsbruket

Då man fastställer värdet av det i gårdsbruket använt virke som tagits från egen skog kan såsom grund användas rotpriserna för olika slag av virke för olika skogscentralers områden i bilaga 1. Rotprisivärdet på brännflis (slanflis) är 1,68 €/m³ eller 0,67 €/m³ i löst mått.

4.16 Leveransarbetets värde och rättelseposten av utgifter för en jordbruks-traktor 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 (€/m³):

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 |

| Virkesslag | Arbetets värde Tillverkning | Arbetets värde Transport | Maskinkostnad Transport |
|--------------|--------------------------------|-----------------------------|----------------------------|
| Tallstockar | 4,78 | 1,82 | 2,74 |
| Tallmassaved | 11,10 | 1,88 | 2,83 |
| Granstockar | 6,19 | 1,84 | 2,77 |
| Granmassaved | 11,62 | 2,00 | 3,00 |
| Björkstockar | 4,57 | 2,09 | 3,14 |

Beskattningscentralen

31.12.2009

| | | | |
|--------------------------------|-------|------|------|
| Björkmassaved | 10,27 | 2,20 | 3,30 |
| Energivirke (okvistat träd) | 6,86 | 3,43 | 5,15 |
| Ved och klabbar | 23,28 | 2,20 | 3,30 |
| Flisning | 3,62 | | |
| Flis | | 2,20 | 3,30 |

Om virkesslaget inte specificerats, använder man såsom rättelsepost för transport i samband med maskinkostnaderna 3,30 €/m³.

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 (€/m³) 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 %.

4.17 Jordbrukets nettoförmögenhet

4.17.1 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).

De produktionsrätter som kan överlåtas, såsom referenskvantiteten för mejerimjök (mjölkkvot) värderas vid beräkningen av nettoförmögenheten till det gängse värdet i slutet av året. Som gängse värde av hälften av referenskvantiteten för mejerimjök kan betraktas det genomsnittliga marknadspriset; statistik över detta förs av Arbetskrafts- och Näringscentralerna. Som värdet på den andra hälften används det administrativa priset 0,04 euro/l. Om någon utredning av det genomsnittliga marknadspriset inte är tillgänglig, kan det administrativa priset användas som gängse värde för hela referenskvantiteten.

4.17.2 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 beak-

tande 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.

4.18 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 gårdstödsrättighet inom olika stödområden de värden som anges i värderingsanvisningen (Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen 746/36/2009).

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 stödrättighet 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 gårdstödsrättighet om säljaren eller utarrenderaren är momsskyldig. Till köpeskillingen eller arrendet läggs då en moms på 22 %. Om stödrättigheten säljs i sam-

band med försäljning av gården eller en bråkdel av den, betalas inte moms på försäljningen av stödrätten (19 a § i momslagen).

4.19 Värdering av jordämnena 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 sandtäckter, 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 ursprungliga 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 Sytning

Det årliga värdet av sytning vid bordet fastställs till 1 300,00 € för en och 2 100,00 € för två pensionärer, då bostadsförmån i ett rum eller ett samfällt rum ingår i sytningen. Innefattar sytningen endast bostadsförmån inklusive värme och ljus, anses såsom denna förmåns årliga värde beträffande ett rum vara 550 € och beträffande två rum 800 €.

5.2 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 10 000 m². 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 m².

Såsom areal för sådana byggplatser för ekonomibyggnader inom jordbruket vilkas areal inte utretts vid klassificeringen kan i brist på annan utredning betraktas 2 000 m². Som areal för byggplatser för ekonomibyggnader inom skogsbruket betraktas i brist på annan utredning 500 m².

När man överlåter byggnadsmark från en brukningsenhet, dras av arealerna på nya tomter under 10 000 m² från arealen på skogsjord, förutsatt att man inte lägger fram någon annan utredning om tomtens läge på mark som är avsedd för annat bruk.

5.3 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

| | |
|---|---------------------|
| | euro/m ² |
| Glasstålstomme med värme och bevattning | 107,54 |
| utan | 76,95 |
| Plasträstomme med värme och bevattning | 55,90 |
| utan | 35,63 |

Akryltäckning/stålstomme med värmeanordning..... 156,76

2. Silor (för lagring av säd)

| Runda | Silons Byggnadskostnad diameter m | euro/silo-m ³ |
|------------------|--------------------------------------|--------------------------|
| Stålkonstruktion | 3...10 | 78,98 – 33,82 |
| Betong | | |
| – plant botten | 8...12..... | 47,81 |
| – koniskt botten | 8...12..... | 59,76 |

Kvadratisk botten..... 90,10

3. Övertryckshallar 1 000 – 5 000 + m²

| | |
|--------------|------------------------------------|
| – varm | 113,01 – 74,73 euro/m ² |
| – kall..... | 50,44 – 41,92 euro/m ² |

4. Bergrum

De bergrum som byggts som skyddsrum, 328,91 €/m³ upp till 5 000 m³. Om volymen överstiger 5 000 m³, nedsätts kubikmeterpriset med 6,46 €/m³ för varje 5 000 m³.

De bergrum som byggts för annan användning än skyddsrum (t.ex. lager för flytande bränslen), 71,49 €/m³ upp till 50 000 m³. Om volymen överskrider 50 000 m³ men är högst 160 000 m³, nedsätts kubikpriset med 2,796 € för varje 10 000 m³. Om volymen överskrider 160 000 m³ används för överskjutande del kubikpriset 40,74 €/m³.

5. Matsalar

Grundvärdet är 212,86 €/m³. Om matsalen är uppförd med lätt konstruktion (transportabel) och köksutrymmen och kalla förvaringsutrymmen är ringa, nedsätts grundvärdet med 26,74 €/m³.

6. Parkeringshus

| | |
|--|-------------------------|
| - med flera våningar..... | 11 561,31 euro/bilplats |
| - med två våningar, övre våningen utan tak | 3 607,56 euro/bilplats |

7. Simhallar 938,51 €/m²

8. Ishallar

| | |
|--|-------------------------|
| -Betongkonstruktion (över 4 000 m ³) | 162,01 €/m ³ |
| -Små (högst 4 000 m ³) med lättare bärande konstruktion än i de ovannämnda, i allmänhet limmade träbalkar | 829,33 €/m ² |

9. Antennmaster

| Byggnadsår | - 1972 | 1972-1979 | 1980 – |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| I Södra Finlands och Ålands län | 2 793,22 euro/m | 3 351,78 euro/m | 3 910,34 euro/m |
| I Västra och Östra Finlands län | 3 128,18 euro/m | 3 910,34 euro/m | 4 357,31 euro/m |
| I Uleåborgs och Lapplands län | 3 463,37 euro/m | 4 357,31 euro/m | 5 027,68 euro/m |

Om masthöjden understiger 250 meter nedsätts enhetspriset med 5,696 €/m. Om man byggt om en hiss i en mast som byggts före år 1972, förhöjs enhetspriset med 111,60 €/m.

Mastkonstruktionernas åldersnedsättningsprocent är 10.

5.4 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:

| <i>Byggandet påbörjats</i> | <i>Byggnaden blivit färdig</i> | <i>Färdighetsgrad</i> |
|----------------------------|--|-----------------------|
| 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 maximibeloppet 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 skatteförvaltningen 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.

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 deklarerar lön eller arvode eller andra förvärs- 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 (BFL 32.1 §)

Om en fysisk person låter bli att deklarerar 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 deklarerar lön eller arvode eller andra förvärs- 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 försumrats 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 försumrats 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 deklarerera 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 deklarerera 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 inkomsten (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 nettoinkomst 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 ett odeklarerat inkomstbelopp som utgör grunden för ett avdragsyrkande innehåller 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 omotiverade 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 icke-avdragbar 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 situation 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 avdrag, 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 NÄRINGSBESKATTNINGEN

Vid påförande av skatteförhöjning i näringsbeskattningen 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 skattedeclarationer anses vara inlämnade i tid om de har postats inom den utsatta tiden. Elektroniska skattedeclarationer anses vara inlämnade i tid om de har kommit in till en av Skattestyrelsen godkänd operatör före kl. 24.00 den sista inlämningsdagen och operatören har kvittat deklARATIONEN som inkommen (SkatteFb om deklARATIONSSKYLDIGHET och anteckningar 1120/2008).

Om den skattskyldige utan giltig orsak lämnar in huvudblanketten till sin skattedeklaration 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 är **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 hinder betraktas inte att den räkenskapsbyrå som den skattskyldige anlitat har varit försenad.

6.5.2 Bristfälligheter på huvuddeklarationsblanketten (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 avhjälpes bristfälligheter **efter den utsatta tiden**, ska honom eller henne påföras **en skatteförhöjning på 100 euro**.

Om den ovan nämnda bristfälligheten inte avhjälpes 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 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 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 avhjälpes 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 och bilagor (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**: beloppet av 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 avhjälpas 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 avhjälpas 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 mom.)

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 förfälskade 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 icke-avdragbar eller en uppenbarligen skattepliktig inkomst deklarerar som skattefri. Även om den skattskyldige gett en tillräcklig utredning av inkomstens eller utgiftens karaktär på en bilageblankett, betraktas felet i allmänhet som avsiktligt, förutsatt att den skattskyldige inte välgrundat kan motivera sin uppfattning om att deklarationen varit innehållsmässigt rätt.

Om den skattskyldige var vidtagit **specialåtgärder** för att omvandla sin förvärvsinkomst 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 inkomsten eller på tolkning av lagen anses den skattskyldige i allmänhet inte ha handlat medvetet eller av grov vårdslöshet (HFD 2644/2005).

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 skatteförhøjningsprocenten leder till mycket stora eurobelopp av skatteförhøjning i en situation där beloppet som läggs till inkomsten är hög men den skattskyldiges förfarande inte kan betraktas som speciellt grovt, kan skatteförhøjningen minskas i enskilda fall.

I fråga om förtäckt dividend påförs skatteförhøjning fall för fall med beaktande av individuella omständigheter. Man ska observera särskilt att kraven för skatteförhøjning 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 skatteförhøjning till den förtäckta dividenden. Däremot i grova fall av över- eller underprissättning ska skatteförhøjning 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 skatteförhøjning.

I situationer där skatteförhøjningen till följd av den förtäckta dividenden i sin helhet påförs hos delägaren, fastställs som skatteförhøjning det belopp i denna anvisning som gäller för odeklarerade inkomster. Om skatteförhøjningen till följd av den förtäckta dividenden påförs såväl bolaget som delägaren, dvs. dubbelt, fastställs som beloppet av skatteförhøjning hälften av de belopp i denna anvisning som gäller för odeklarerade inkomster.

Vid beskattning enligt uppskattning och vid outredd förmögenhetsökning påförs alltid skatteförhøjning. På den undanhållna inkomsten eller förmögenheten tillämpar man då de procentsatser för skatteförhøjning som följer av uppsåt eller grov vårdslöshet.

Tabell för typiska skatteförhöjningsfall

Personbeskattning

| | Försenade / bristfälliga deklarationer | Avhjälps utan an- maning | Avhjälps på anmaning inom utsatt tid hörande genom anmaningen | Avhjälps efter den utsatta ti- den hörande genom anmaningen | Inte alls av- hjälps |
|---|---|---|--|--|---|
| Förhandsifylld skat- tedeklaration | För sent | max 150 € | max 150 € | max 150 € | Beskattning enligt uppskatt- ning (procentu- ell skatteförhöj- ning se tabell i avsnitt 6.4.4.2) |
| Löneinkomster, andra förvärvsin- komster och kapital- inkomster <u>≤ 5 000</u> Med inkomst avses i detta sammanhang brut- toinkomst , t.ex. brutto- hyresinkomst samt det sammanlagda beloppet av försäljningspriser som utgör grunden för uträk- ningen av överlåtelse- vinst. | Odeklarera- de | — | — | — | 70 € |
| Löneinkomster, andra förvärvsin- komster och kapital- inkomster Med inkomst avses i detta sammanhang brut- toinkomst , t.ex. brutto- hyresinkomst samt det sammanlagda beloppet av försäljningspriser som utgör grunden för uträk- ningen av överlåtelse- vinst. | Odeklarera- de | — | 200 € | 300 € | 500 € |

| | | | | |
|--|--------------|---|--|--|
| <p>Löneinkomst, annan förvärvsinkomst och kapitalinkomst > 20 000 € Med inkomst avses i detta sammanhang bruttoinkomst, t.ex. bruttohyresinkomst samt det sammanlagda beloppet av försäljningspriser som utgör grunden för uträkningen av överlåtelsevinst.</p> | Odeklarerade | — | <p>Skatteförhöjning i procent av beloppet av inkomst som lagts till</p> <p>0 € – 6 000 € → 300 €</p> <p>6 000 € – 40 000 € → 300 € + 5% till den del som överstiger 6000 €</p> <p>40 000 – 60 000 € → 2 000 € + 7 % till den del som överstiger 40 000 €</p> <p>Över 60 000 € → 3 400 € + 10 % till den del som överstiger 60 000€</p> | Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöjning) |
|--|--------------|---|--|--|

Företagsbeskattning

| | Försenade / bristfälliga deklarerationer | Avhjälp utan anmaning | Avhjälp på anmaning inom utsatt tid hörande genom anmaningen | Avhjälp efter den utsatta tiden hörande genom anmaningen | Inte alls avhjälp |
|---|---|-----------------------|--|--|--|
| Huvuddeklaration (<i>blanketter i serierna 2, 4, 5 och 6</i>) | 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 | — | — | 100 € | Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöjning se tabell i avsnitt 6.5.5) |
| Annan obligatorisk blankett eller bilaga | 1) Blanketten eller bilagan 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 |

Beskattningscentralen

31.12.2009

| | | | | | |
|--|--|--|--|--|--------|
| | | | | | 6.5.5) |
|--|--|--|--|--|--------|

KALKYLERADE GENOMSNISSLIGA ROTPRISER VID LEVERANSKÖP
 €/m³ enligt virkesslag och skogscentral, år 2009

| Skogscentral | Tall- stock | Gran- stock | Björk- stock | Tall- massa | Gran- massa | Björk- massa |
|-------------------|----------------|----------------|-----------------|----------------|----------------|-----------------|
| Kusten + Åland | 39,74 | 36,35 | 34,43 | 8,46 | 10,97 | 8,83 |
| Sydvästra Finland | 41,58 | 39,69 | 32,12 | 9,61 | 12,53 | 10,32 |
| Tavastland-Nyland | 41,65 | 40,30 | 32,20 | 8,32 | 12,47 | 9,10 |
| Sydöstra Finland | 38,60 | 33,93 | 34,43 | 6,49 | 8,07 | 7,63 |
| Birkaland | 40,24 | 34,94 | 36,75 | 8,50 | 9,76 | 8,29 |
| Södra Savolax | 36,66 | 33,93 | 34,95 | 7,04 | 8,27 | 9,23 |
| Sydösterbotten | 37,73 | 32,04 | 36,28 | 7,39 | 9,04 | 6,52 |
| Mellersta Finland | 40,31 | 35,41 | 36,91 | 7,72 | 9,40 | 7,96 |
| Norra Savolax | 35,32 | 32,66 | 33,05 | 4,97 | 6,01 | 6,84 |
| Nordkarelen | 35,57 | 32,33 | 33,14 | 6,78 | 6,80 | 7,77 |
| Kajanaland | 38,64 | 31,25 | 36,22 | 6,43 | 6,42 | 6,81 |
| Nordösterbotten | 36,87 | 29,53 | 35,74 | 6,49 | 8,06 | 4,99 |
| Lappland | 37,44 | 32,96 | | 8,17 | | 7,69 |
| Hela landet | 38,67 | 35,84 | 32,48 | 7,29 | 10,21 | 7,71 |