

SKATTEFÖRVALTNINGENS ANVISNING FÖR HARMONISERING AV BESKATTNINGEN

FÖR BESKATTNINGEN 2012

Dnr A98/200/2012

04.01.2013

INNEHÅLL

1	HARMONISERINGSANVISNINGENS BINDANDE KARAKTÄR	5
2	BESKATTNING AV PERSONLIG INKOMST	5
2.1	Allmänt om avdrag av utgifter för inkomstens förvärvande	5
2.2	Kostnader som direkt hänför sig till för arbetets utförande som behandlats utan att arbetsgivaren har verkställt förskottsinnehållning (L om förskottsuppbörd, 15 §)	6
2.2.1	Förfarandet hos arbetsgivaren	6
2.2.2	Beskattningen av arbetstagaren	6
2.3	Avdrag hos privata familjedagvårdare	8
2.4	Kostnader för personer som placerats i familjevård	9
2.5	Avdrag för arbetsrum	10
2.6	Anskaffningsutgifter för datorer och kostnader för datakommunikation	10
2.6.1	Dator	10
2.6.2	Datakommunikationsförbindelse	10
2.7	Avdrag från arvoden som betalas till tidningsombud eller försäkringsagenter för bisyssla	11
2.8	Kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats	11
2.8.1	Billigaste fortskaffningsmedel	11
2.8.2	Resekostnaderna av ett tidningsbud	11
2.9	Avdrag i löntagarens beskattning för en tillfällig arbetsresa	11
2.9.1	Ökade levnadskostnader	11
2.9.2	Utredning som ska läggas fram och avdragets storlek	12
2.9.3	Ersättning för färdkostnader	13
2.10	Ränteavdrag utan faktiskt syfte att förvärva inkomst	13
2.11	Avdrag vid uthyrning av en möblerad lägenhet	14
2.12	Avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga	14
2.13	Kostnader för valutaväxel hos mottagare av pensionsinkomst	15
3	NÄRINGSBESKATTNINGEN	15
3.1	Värdepappershandel	15
3.1.1	Allmänt	15
3.1.2	Försäljning av lägenhetsaktier - gränsdragning mellan inkomst- och näringsbeskattningen	15
3.1.3	Privatpersoner som bedriver aktieplacering och värdepappershandel	16
3.1.4	Samfund eller sammanslutningar som bedriver värdepappershandel	17
3.1.5	Allmännyttiga samfund som bedriver värdepappershandel	18
3.2	Resekostnader och privatbruk av fordon	18
3.2.1	Företagets bil i privatbruk/privata rörelseidkare och yrkesutövare	18
3.2.2	Företagets bil i privatbruk/näringsammanslutningar	19
3.2.3	Bilkostnaderna av delägare i samfund	19

04.01.2013

3.2.4	Överlåtelse av en bil som delvis varit i privatbruk/rörelseidkare och yrkesutövare samt näringsammanslutningar.....	20
3.2.5	Tilläggsavdrag.....	20
3.2.6	Privatbil som används av en näringsammanslutning	23
3.3	Fastighet	24
3.3.1	Fastighet som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla	24
3.3.2	Till utomstående uthyrd fastighet som tidigare hört till näringsförvärvskällan.....	24
3.3.3	Fastighet som ägs av maken eller makarna gemensamt/rörelseidkare och yrkesutövare	25
3.3.4	De olika byggnaderna i en fastighet vid beräkning av nettoförmögenheten/rörelseidkare och yrkesutövare.....	26
3.3.5	Fritidsfastighet och s.k. veckoaktie	26
3.3.6	Aktielägenhet som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla	27
3.3.7	Privatbruk av fastighet.....	27
3.3.8	Aktielägenhet eller fastighet som delägaren och bolaget skaffat tillsammans	28
3.4	Hyra som betalats till delägaren	28
3.4.1	Allmänt	28
3.4.2	Lägenhet eller fastighet.....	28
3.4.3	Annan egendom.....	29
3.5	Bolagets löne-, hyres- och ränteskulder samt övriga skulder till delägare.....	29
3.5.1	Allmänt	29
3.5.2	Bolaget rättar senare lönebokföringen.....	29
3.5.3	Bolaget avger en utredning om insolvens.....	29
3.5.4	Om bolaget inte bevisat sin insolvens	30
3.5.5	Debitering av förskotts innehållning och arbetsgivares socialskyddsavgift.....	30
3.5.6	Hyror, räntor e.d. prestationer som bokförts som resultatregleringar och kostnader.....	30
3.6	Donation.....	31
3.6.1	Donationsavdrag	31
3.6.2	Donation av små penningssummor eller föremål med lågt värde	31
3.7	Reklam- eller marknadsföringsutgift eller annan utgift	32
3.8	Kredit- och garantiförlust samt ackord vid beskattningen.....	32
3.8.1	Beskattning av borgenären	32
3.8.2	Beskattning av gäldenären.....	33
3.8.3	Aktiebolag, andelslag, sparbank och ömsesidigt försäkringsbolag	34
3.9	Om värdeminskning av aktier och övriga värdepapper vid beskattningen.....	34
3.9.1	Om indelningen i olika slags tillgångar	34
3.9.2	Finansieringstillgångar	35
3.9.3	Omsättningstillgångar.....	35
3.9.4	Anläggningstillgångar	35
3.10	Förbigående av aktiebolag	36
3.10.1	Förutsättningarna för förbigåendet	36
3.10.2	Löne- eller annan förvärvsinkomst som ska beskattas enligt ISkL.....	37
3.10.3	Näringsverksamhet	37
3.10.4	Fördelning av tillgångarna i aktiebolag som förbigåtts	38
3.11	Förtäckt dividend.....	38
3.11.1	Allmänt	38
3.11.2	Gränsdragning mellan löne- och dividendbeskattningen	38
3.11.3	Beskattningen av förtäckt dividend	39
3.11.4	Förtäckt dividend och beskattning enligt uppskattning.....	39
3.11.5	Förtäckt dividend och delägarlån.....	40
3.12	Återbetalning av delägarlån.....	40
3.13	Företag som lagt ner verksamheten	40

04.01.2013

3.13.1	Allmänt	40
3.13.2	Upplösning av aktiebolag	41
3.13.3	Beskattningen av delägare i aktiebolag	43
3.13.4	Upplösning av näringsammanslutning	44
3.13.5	Nedläggande av en enskild firma	47
4	JORD- OCH SKOGSBRUKETS INKOMSTBESKATTNING	48
4.1	Vissa avdrag och utgifters rättelseposter	48
4.1.1	Från jordbruksinkomsten avdragbara kostnader för användning av bil	48
4.1.2	Jordbruksidkarens ökade levnadskostnader för resa till ett särskilt arbetsställe	51
4.1.3	Resekostnader inom skogsbruket	51
4.1.4	Kostnader för studie- och utbildningsresor	53
4.1.5	Anskaffningsutgifter för sådana köpta förnödenheter som avlönade eller pensionerade arbetstagare eller avbytare fått såsom naturaförmån	54
4.1.6	Vattenavgifter	54
4.1.7	El- och värmekostnader	54
4.1.8	Datakommunikationsutgifter och -anordningar	54
4.1.9	Avdrag för arbetsrum	55
4.1.10	Rätten till samlat gårdsstöd	55
4.1.11	Kostnader för snöskoter, terränghjuling och användning av traktor i skogsbruk	56
4.1.12	Kostnader för motor- och röjningssåg	57
4.1.13	Värdet av det virke från egen skog som använts i jordbruket	57
4.1.14	Leveransarbetets värde och rättelseposten av utgifter för en jordbrukstraktor och dess redskap	57
4.1.15	Verksamhet av hobbynatur	59
4.2	Nedläggning av jordbruket	60
4.2.1	Allmänt	60
4.2.2	Inkomster och avdragbara kostnader efter nedläggning av egentlig jordbruksverksamhet	61
4.3	Jordbrukets nettoförmögenhet	61
4.3.1	Vissa tillgångar	61
4.3.2	Djurkredit som beviljats av ett slakteri och jordbrukets nettoförmögenhet	62
4.4	Överföringar mellan olika förvärvskällor	62
4.5	Värdering av jordämnena och substansavskrivning	62
5	UPPSKATTNING AV TILLGÅNGARS VÄRDE I VISSA FALL	63
5.1	Tomtmark på en brukningsenhet	63
5.2	Återanskaffningsvärdet på vissa byggnader	63
5.3	Halvfärdig byggnad	65
6	SKATTEFÖRHÖJNING	65
6.1	Inledning	65
6.2	Skatteförhöjning i PERSONBESKATTNINGEN	66
6.2.1	Försening (BFL 32.1 §)	66
6.2.2	Fysisk person som lämnar ringa inkomster odeklarerade (BFL 32.1 §)	66
6.2.3	Odeklarerad förmögenhet (BFL 32.1 §)	67
6.2.4	Fysisk person med odeklarerade inkomster som inte är ringa (BFL 32.2 – 3 §)	67
6.2.5	Ogrundat avdragsyrkande (BFL 32.1 - 3 §)	68
6.2.6	Andra bristfälligheter eller fel i en fysisk persons deklaration (BFL 32.2 §)	69
6.3	Skatteförhöjning i FÖRETAGSBESKATTNINGEN	69
6.3.1	Försenad skattedeklaration av ett företag (BFL 32.1-2 §)	69

04.01.2013

6.3.2	Bristfälligheter på huvuddeklarationsblanketten (blanketter i serierna 2,3,4,5 och 6)..	70
6.3.3	Övriga erforderliga blanketter och bilagor (BFL 32.2 §)	71
6.3.4	Komplettering av skattedeklarationen till övriga delar	71
6.3.5	Om den skattskyldige handlat medvetet eller av grov vårdslöshet (BFL 32 § 3 mom.)	71

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 2012, 599/2012) enbart om de frågor som anges i lagen. Sådana beslut utgör bindande lagtolkning, eftersom man genom besluten utövar delegerad lagstiftningsmakt. Sådana beslut ska iaktas av både myndigheterna och rättsinstanserna.

Skatteförvaltningens uppgift är att främja en riktig och enhetlig beskattning samt utveckla Skatteförvaltningens serviceförmåga (2 § 2 mom. i L om skatteförvaltningen). Denna rätt och skyldighet att leda omfattar all tolkning av skattelagstiftningen. Således har Skatteförvaltningen rätten och också skyldigheten att ge handledning genom anvisningsbrev. Anvisningarna meddelas av Skatteförvaltningens generaldirektör på föredragande av Skattestyrelsen som en av enheterna inom Skatteförvaltningen. Styrningen hör till den normala administrativa verksamheten och kräver inte några specificerade bestämmelser om bemyndigande, utöver de allmänna bestämmelserna. Anvisningarna meddelas av Skatteförvaltningens generaldirektör på föredragande av Juridiska enheten.

Riksdagens grundlagutskott har yttrat att grunderna för skatteplikten i skatteförfattningarna ska fastställas så noggrant att all övervägande från myndighetens sida vid fastställandet av skatt ska vara bundet. Alla Skatteförvaltningens anvisningar – även harmoniseringsanvisningen – är avsedda som stöd för Skatteförvaltningen när denna begränsade övervägande ska tillämpas. Man ska även beakta alla individuella omständigheter för att inte förbise rättssäkerheten.

Även om anvisningen binder förvaltningen på förhand till enhetliga tolkningar, binder den inte rättspraxis, som gör att lagens innehåll slutgiltigt fastställs först genom rättspraxis. Anvisningen uppdateras vid behov för att motsvara gällande rättspraxis.

2 BESKATTNING AV PERSONLIG INKOMST

2.1 Allmänt om avdrag av utgifter för inkomstens förvärvande

Avdraget för inkomstens förvärvande, som beviljas alla löntagare, är 620 euro, dock högst löneinkomstens belopp (ISkL 95 §). Om det faktiska sammanlagda beloppet av utgifter för inkomstens förvärvande är större, ska den skattskyldige lägga fram en utredning av hur kostnaderna hänför sig till inkomstförvärvet och

04.01.2013

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.

2.2.2 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 har betalats separat.

2.2.2.2 Skattepliktiga kostnadsersättningar

2.2.2.2.1 Förfarande

Andra än de skattefria kostnadsersättningarna 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

04.01.2013

levnadskostnader såsom andra skattskyldiga får dra av de ökade levnads- och resekostnaderna för en arbetsresa.

Avdrag enligt 94 § i inkomstskattelagen, såsom motorsågsavdrag, kan beviljas i enlighet med denna bestämmelse även såsom ett procentuellt avdrag utan någon utredning av de faktiska kostnaderna.

2.2.2.2.2 Avdrag hos frivilliga medlare

Till frivilliga medlare enligt i lagen om medling vid brott och i vissa tvister (1015/2005) betalas ersättning för medlingskostnader (12 c §). Grundersättningen för kostnader per medling är 25 euro (F 267/2006, 5 b §). Ersättningen är avsedd att täcka kostnaderna för t.ex. kollektivtrafik. Ersättningen utgör skattepliktig inkomst eftersom den inte särskilt bestämts vara skattefri.

En frivillig medlare får dra av utan någon särskild utredning som utgift för inkomstens förvärvande det belopp som medlaren mottagit i kostnadsersättning för medlingen. Avdraget görs på övriga förvärvsinkomster, varför avdragets inverkan på beskattningen inte är beroende på inkomstförvärvsavdragets belopp.

2.2.2.2.3 Avdrag hos kommunala familjedagvårdare

Kommunala familjedagvårdare som arbetar i sitt eget hem får dra av som kostnader för inkomstens förvärvande de kostnadsersättningar som arbetsgivaren har betalat upp till det utbetalda beloppet utan särskild utredning. De kostnader för inkomstens förvärvande som inte är kostnadsersättningar får en familjedagvårdare dra av i beskattningen på basis av en särskild utredning. Om kommunen emellertid har ersatt familjedagvårdaren någon kostnad för inkomstens förvärvande utöver den normala kostnadsersättningen, beviljas avdrag inte för en sådan kostnad.

Kommunförbundet i Finland utfärdar årligen en rekommendation om kostnadsersättningar till familjedagvårdare. Trots det finns det variationer i kommunernas praxis att utbetala kostnadsersättningar till familjedagvårdare. Ersättningen fördelas i ersättning för barns specialdiet och ersättning för övriga kostnader.

Kostnader för barnets kost ingår i allmänhet i den kostnadsersättning som utbetalas av kommunen. Om barnet behöver en specialdiet, definieras behovet vanligtvis i vårdavtalet och de extra kostnaderna för specialdieten inkluderas i kostnadsersättningen genom ett högre ersättningsbelopp. Om de extra kostnaderna inte ingår i ersättningsbeloppen, får den skattskyldige dra av de extra kostnaderna för en sådan specialdiet som ordinerats av en specialist (t.ex. specialdiet för celiaki eller flera samtida sjukdomar).

Den andel av kostnadsersättningarna som är avsedd för de övriga kostnaderna inkluderar ersättning för andra sedvanliga utgifter än födoämnen. Sådana utgifter är t.ex. utgifterna för användning av lägenheten, elström, vatten, värme, 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:

04.01.2013

- 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 istandsättning 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 111,60 €/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 dra av 5,18 €/dag såsom utgifter för vård.

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:

04.01.2013

- 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, www.Finlex.fi). Arbetsersättningar beskattas såsom bruttointkomst 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, www.Finlex.fi) 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 med stöd av barnskyddslagen ska ställas till barnets eller den unga personens eget förfogande då han placerats i familjevård. Särskilt kan ersättas sådana särskilda kostnader för terapi, hälsovård och studier som beror på de individuella behoven för den som får familjevård. Utöver dessa kan ersättning betalas för särskilda kostnader för semester och särskilda fritidssysselsättningar eller för utrustning som fritidssysselsättningen kräver eller andra särskilda fortlöpande kostnader eller engångskostnader för en person i familjevård.

Enligt 5 § i lagen om stöd för närståendevård (937/2005, www.Finlex.fi) 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.

04.01.2013

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; 760 €/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, 380 €/år.

3) samt för de skattskyldiga som använder sin bostad för förvärvandet av tillfälliga biinkomster, 190 €/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 570 €/år.

2.6 Anskaffningsutgifter för datorer och kostnader för datakommunikation

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 hur mycket och för vilket syfte datorn används. Också det privata bruket i familjen bör observeras. När man fastställer användningsgraden kan betydelsefull vara t.ex. det faktum om det finns flera datorer i familjen.

Sedvanligt privatbruk i liten skala (bl.a. 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 Datakommunikationsförbindelse

Kostnader för användning av datakommunikationsförbindelse (t.ex. bredbandsanslutning) berättigar till avdrag till den del förbindelsen har använts för förvärv av inkomst. Avdraget av användningskostnader för en datakommunikationsförbindelse som använts för förvärv av inkomst kan beviljas enligt samma procentuella andelar och principer som vid avdrag av anskaffningsutgifter för datorer.

04.01.2013

2.7 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 från en utredning som den skattskyldige har lagt fram. Om den skattskyldige inte lägger fram en utredning, uppskattas kostnader som hänför sig till ringa inkomster (under 8 500 €/år) till högst 15 % av inkomstbeloppet.

2.8 Kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats

2.8.1 Billigaste forskaffningsmedel

Kostnaderna för resor mellan bostaden och arbetsplatsen dras av enligt det billigaste forskaffningsmedlet. I Skatteförvaltningens artikel "Resekostnader i beskattningen" finns anvisningar för när något annat kommunikationsmedel än kollektivtrafiken kan betraktas 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.

2.8.2 Resekostnaderna av ett tidningsbud

Resekostnaderna av tidningsbud indelas i två delar. Resorna mellan bostaden och utbärningsplatsen dras av som kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats. Avdraget beviljas enligt beloppen för egen bil, eftersom kollektivtrafiken i allmänhet inte står till förfogande vid den tidpunkt då arbetet utförs, dvs. på småtimmarna. Avdragsbeloppet är 0,25 €/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012, 599/2012).

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 betalts till tidningsbudet för arbetsredskap utgör skattepliktig inkomst.

2.9 Avdrag i löntagarens beskattning för en tillfällig arbetsresa

2.9.1 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 2.9.2 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.

04.01.2013

Läs mer om begreppet särskilt arbetsställe och tillfälligt arbete i anvisningen Er-sättning för kostnader för arbetsresor, Dnr 54/31/2009, 20.5.2009.

2.9.2 Utredning som ska läggas fram och avdragets storlek

2.9.2.1 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, www.Finlex.fi). (I fråga om dagliga resor inom specialbranscher är systemet anorlunda, se avsnitt 2.11.4.2).

Avdragsbeloppet kan uppskattas om de faktiska kostnaderna inte kan utredas men man kan bevisa att ökade levnadskostnader med sannolikhet har uppstått. Som ett bevis på ökade levnadskostnader kan betraktas en pålitlig utredning där den skattskyldige förklarar varför eller hur de ökade levnadskostnader som avdragsyrkandet gäller har kommit till.

Om man inte kan individualisera beloppet av faktiska kostnader, kan avdraget beviljas enligt en utredning som avses i det föregående avsnittet. Som en uppskattad ökning i levnadskostnaderna under en tillfällig arbetsresa i hemlandet betraktas i brist på annan utredning 12 € för en resa som varat över 6 timmar och 24 € per dygn för en resa som varat över 10 timmar. Avdraget förutsätter ytterligare att det särskilda arbetsstället ligger minst 15 km från löntagarens egentliga arbetsplats eller hem, beroende av varifrån resan har börjat, samt över 5 kilometer från såväl den egentliga arbetsplatsen som bostaden.

Även de ökade kostnaderna för en arbetsresa till utlandet avdras i första hand enligt en utredning som lagts fram av den skattskyldige. Om man lagt fram en motiverad utredning enligt ovan av kostnaderna men beloppet måste uppskattas, kan man i fråga om en arbetsresa till utlandet som varat minst 10 timmar göra avdraget enligt de summor och grunder om motsvarar löntagarnas 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, www.Finlex.fi).

2.9.2.2 Dagliga resor på s.k. specialbranscher

Inom en bransch där särskilda arbetsstället ofta måste bytas på grund av kortvarigt arbete som är kännetecknande inom branschen, betraktas också de dagliga resorna mellan bostaden och ett särskilt arbetsställe som arbetsresa om den

04.01.2013

skattskyldige inte har en egentlig arbetsplats (ISkL 72.3 §). Beloppet av de ökade levnadskostnaderna är avdragsgilla till den del de inte har ersatts skattefritt.

Inom en bransch där arbetsplatsen ofta måste bytas på grund av kortvarigt arbete som är kännetecknande inom branschen är enbart måltidsersättningen skattefri av ersättningar för levnadskostnaderna om resan är daglig. På motsvarande sätt berättigar dessa dagliga resor till det särskilda arbetsstället inom s.k. specialbranscher den skattskyldige till ett avdrag som motsvarar måltidsersättningen. Avdraget och den skattefria ersättningen förutsätter dock att det finns förutsättningar för tillfälligheten av arbetsresan. 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, www.Finlex.fi). Om arbetsgivaren har betalat dagtraktamente, intäktsförs det belopp varmed måltidsersättningen överskrids. Läs mer om begreppet specialbransch och skattefria kostnadsersättningar i anvisningen Ersättningar för kostnader för arbetsresor. Diarienummer 54/31/2009, 20.5.2009.

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 15.5.2012, 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 arbetsplatsbepispning på det särskilda arbetsstället eller dess omedelbara närhet. Om ordnad arbetsplatsbepispning 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 arbetsplatsbepispning 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, www.Finlex.fi). Om arbetstagaren rimligtvis hinner åka hem för att äta där och det leder inte till kostnader, beviljas inte något avdrag enligt Skatteförvaltningens uppfattning. Någon utredning av var arbetstagaren intagit sin måltid eller om han haft matsäck med sig behövs inte.

2.9.3 Ersättning för färdkostnader

Färdkostnaderna för en tillfällig arbetsresa avdras enligt de faktiska kostnaderna. I brist på annan utredning är avdraget för användning av egen bil 0,25 €/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012, 559/2012) och för bruksförmånsbil 0,12 €/km (Skatteförvaltningens beslut om skattefria resekostnadsersättningar under 2012, 1270/2011). 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.

2.10 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, www.Finlex.fi). Då kan man inte heller dra av kostnader för lånearrangemangen. Räntorna och kostnaderna för lånearrangemangen kan i regel godkännas som

04.01.2013

avdrag endast om hyran minst motsvarar beskattningsvärdet på en bostadsför-
mån.

2.11 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 ut-
hyrning av en större möblerad lägenhet godkänns som avdrag i brist på annan ut-
redning högst 60 € om månaden. Dessa avdrag beror inte på antalet hyresgäs-
ter. 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 ut-
redningen. De anskaffade hushållsmaskinerna och möblerna dras av enligt be-
skaffenhet antingen genom årliga kostnader eller såsom avskrivningar enligt vad
som beskrivits i kapitel Allmänt om avdrag av utgifter för inkomstens förvärvande
i denna anvisning.

2.12 Avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga

Har den skattskyldiges 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 vä-
sentligt, avdras från dennes nettoförvärvsinkomst ett skäligt belopp, dock inte
mera än 1 400 € (ISKL 98 §). Vid beviljande av avdraget ska man alltid beakta
helhetssituationen för den skattskyldige och dennes familj. Först ska man under-
söka om den skattskyldiges skattebetalningsförmåga har väsentligen nedsatts till
följd av en i lagen nämnd särskild orsak. Därefter ska man undersöka om avdra-
get kan beviljas med tanke på inkomsterna och förmögenheten av den skattskyl-
dige och dennes familj.

Avdraget för nedsatt skattebetalningsförmåga kan i allmänhet inte beviljas **till sitt
fulla belopp** om årsinkomsten av en ensamstående skattskyldig överstiger
17 500 € eller den sammanlagda årsinkomsten hos makar överstiger 26 500 €. Avdraget
beviljas inte heller delvis om årsinkomsten av en ensamstående skatt-
skyldig överstiger 27 000 € eller den sammanlagda årsinkomsten hos makar
överstiger 40 000 €. Dessa inkomstgränser ökas med 2 500 € för varje barn som
den skattskyldige har att försörja.

Med årsinkomst avses det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges netto-
förvärvsinkomster och kapitalinkomster.

Avdraget beviljas enbart för höga sjukdomskostnader, förutsatt att förutsättning-
arna i 98 § 2 mom. i ISKL finns och de ovan nämnda inkomstgränserna inte utgör
ett hinder för det. I allmänhet enligt följande:

Totalbeloppet av sjukdoms- kostnader €	Beloppet av årsinkomst €					
	ensamstående/makarna tillsammans					
	under 13000/20500	13000-14500/ 20600-23000	14600-17500/ 23100-26500	17600-21000/ 26600-31000	21100-23500/ 31100-35000	23600-27000/ 35100-40000
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	1000	900	700	500	300	200

04.01.2013

2401-2700	1200	1000	900	700	500	300
2701-3100	1400	1200	1000	900	700	500
3101-3500	1400	1400	1200	1200	900	700
3501-	1400	1400	1400	1200	1200	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 (27 000/40 000 €), 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 29 000 €, dras av som avdrag för nedsatt skattebetalningsförmåga 1 100 €. Om inkomsterna är 29 100 – 57 000 €, är avdragsbeloppet 700 €. Om inkomsterna överstiger 57 000 €, beviljas avdraget överhuvudtaget inte. I specialfall kan avdraget överstiga de ovan nämnda beloppen.

2.13 Kostnader för valutaväxel hos mottagare av pensionsinkomst

Från en bruttopension som man mottagit i någon annan valuta än euro dras av i bank- och valutakostnader 60 euro.

3 NÄRINGSBESKATTNINGEN

3.1 Värdepappershandel

3.1.1 Allmänt

Värdepappershandelns betydelse varierar mycket enligt ekonomiska utsikter. Möjligheten att handla med aktier via Internet har gjort affärerna tillgängliga för ett ökande antal av även privatpersonerna och intresset är stort. När det gäller aktier bör man observera att avkastningen från aktierna ofta till största delen består av överlåtelsevinster och endast till en liten del av dividendinkomster. Detta har relevans vid beskattningen i synnerhet för den värdepappershandel som drivs av privatpersoner för att sköta sin egen ekonomi, vilket alltmer sällan kan betraktas som näringsverksamhet.

3.1.2 Försäljning av lägenhetsaktier - gränsdragning mellan inkomst- och näringsbeskattningen

Allmänna kännetecknen 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

04.01.2013

som andra personer som är verksamma och insatta i branschen. På motsvarande sätt anses ofta som näringsverksamhet om timmermän och övriga yrkesmän inom byggbranschen säljer byggobjekt som de själv har uppfört.

Som näringsverksamhet kan också betraktas sådan försäljningsverksamhet som andra än de ovan nämnda personer nära byggbranschen bedrivit, förutsatt att handeln med lägenhetsaktier uppfyller de allmänna kraven för näringsverksamhet. Om t.ex. en person går med som stiftande delägare till ett byggprojekt med avsikt att sälja med vinst de aktier han tecknat i ett bostadsaktiebolag, kan verksamheten betraktas som näringsverksamhet. Sådan s.k. grynderverksamhet har mycket vinstpotential men innehåller också en stor risk.

Handlar man enbart med lägenhetsaktier, då uppfylls kraven för näringsverksamhet inte lika lätt som i grynderverksamheten. Således betraktas inte köp och försäljning av flera aktielägenheter som näringsverksamhet (se HFD 2009:50, www.Finlex.fi). Som näringsverksamhet betraktas inte heller realisering av lägenheter som hänfört sig till uthyrningsverksamhet, även om man säljer ett flertal sådana lägenhetsaktier.

Om köp- och försäljningsverksamheten av lägenhetsaktier innebär i betydande grad ombyggnad och sanering, betraktas verksamheten lättare såsom näringsverksamhet än den handeln man enbart bedriver med lägenhetsaktier. En grundlig ombyggnad av lägenheter bevisar att verksamhetsutövaren satsar hårt på att höja värdet på lägenheten. I försäljningspriset på lägenheten ingår också i så fall sådan värdestegring som man nått genom ombyggnadsarbete. Om sådan köp-, sanerings- och försäljningsverksamhet av lägenheter bedrivs planmässigt och aktivt och med avsikt att ge vinst, anses verksamheten vara näringsverksamhet, även om verksamhetsutövaren inte är fackman inom byggbranschen (se HFD 2011:79, www.Finlex.fi).

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.

3.1.3 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, www.Finlex.fi) att den värdepappersplaceringsverksamhet som bedrevs som bisyssla utgjorde personlig inkomst.

04.01.2013

En person som arbetade som huvudsyssla i avlönat arbete bedrev värdepappersplaceringsverksamhet som bisyssla med huvudsakligen banken som förmedlare utan särskilda lokaler, anställd arbetskraft eller firma. För investeringsverksamheten hade han inte några nämnvärda anläggningstillgångar eller någon bokföring, utan han lämnade in sina skattedeklarationer på basis av verifikationer som styrkte köp- och försäljningstransaktionerna. Han hade bedrivit investeringsverksamhet under flera års tid huvudsakligen med sina besparingar från förvärvsinkomster och med de medel som flutit in från investeringsverksamheten utan skuldfinansiering. År 1999 hade han tagit ut ett lån för verksamheten, men lånebeloppet var litet i förhållande till den egna finansieringen och portföljens värde. Meningen var att han skulle ändra portföljens innehåll genom inköp och försäljningar enligt gällande marknadssituation. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den investeringsverksamhet som personen bedrev under dessa omständigheter inte var näringsverksamhet och att man på beskattningen av investeringsverksamheten skulle tillämpa inkomstskattelagens bestämmelser om beskattningen av överlåtelsevinst.

För att utgöra affärsverksamhet ska värdepappershandeln vara kontinuerlig, planmässig och aktiv samt medföra en ekonomisk risk (t.ex. hög andel av lånat kapital) och sträva efter vinst. Verksamhetens art avgörs som en helhet utgående från hur dessa kriterier uppfylls.

Om en privatperson bedriver värdepappershandel som huvudsyssla, kan värdepappershandeln uppnå en sådan omfattning och aktivitetsgrad att den ska betraktas som näringsverksamhet.

Om en privatperson däremot som bisyssla bedriver värdepappershandel av placeringsnatur, kan denna verksamhet endast i undantagsfall utgöra näringsverksamhet. Den värdepappershandel som bedrivs som bisyssla kan alltså i regel inte betraktas som näringsverksamhet.

3.1.4 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.

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 Skatteförvaltningen uppfattning också observera om ett bolag som grundats för att bedriva värdepappershandel primärt bedriver näringsverksamhet. Bolaget har således både firma och bokföring för denna verksamhet. Värdepappershandeln kan också bedrivas vid sidan om annan näringsverksamhet, varvid den utgör en del av verksamheten i näringsverksamhetens förvärvskälla. (Se även avsnittet Om indelningen i olika slags tillgångar i denna anvisning)

I enskilda fall kan det dock förekomma situationer då värdepapperen klart har avsetts för att utgöra bolagets passiva egendom. Om värdepapperen har innehafts under en lång tid och de inte är föremål för handel, kan de anses höra till den personliga förvärvskällan. Om huvuddelen av portföljens innehåll består av riskfria aktier (depositionsbevis, investerings- eller kommuncertifikat, obligationer, statens skuldförbindelser eller bostadsaktier), kan värdepapperen utgöra annan än näringsverksamhetens egendom. Dylika situationer ska avgöras fall för fall.

04.01.2013

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.

3.1.5 Allmännyttiga samfund som bedriver värdepappershandel

Allmännyttiga samfund är enligt inkomstskattelagen skyldiga att betala skatt på den erhållna näringsinkomsten. Om verksamheten betraktas som investeringsverksamhet som beskattas enligt ISkL, är den fullständigt skattefri, men om den utgör näringsverksamhet, ska inkomsten beskattas till dess fulla belopp som samfundets inkomst.

Allmännyttiga samfund har traditionellt haft stora värdepappersportföljer. Portföljens innehåll har i allmänhet varit stabilt. På 1990-talet ändrades egendomsförvaltningssättet från passiv investering till aktiv ökning av egendomen. Allteftersom börskursernas värden stiger strävar samfunden efter att decentralisera aktieinnehav i enskilda företag för att undvika risker. Att låta egendomsförvaltarna spela ut mot varandra har blivit en del av finansförvaltningen. Som följd av dessa åtgärder har allmännyttiga samfund fått stora försäljningsvinster.

Värdepappersplaceringen av ett allmännyttigt samfund betraktas i regel fortfarande som investeringsverksamhet enligt ISkL. Även om allmännyttiga samfund inte får konkurrera med den skattepliktiga näringsverksamheten, är värdepappersplaceringen dock inte en sådan bransch som ska beskattas som näringsinkomst med tanke på neutralitetssynpunkterna 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.

3.2 Resekostnader och privatbruk av fordon

3.2.1 Företagets bil i privatbruk/privata rörelseidkare och yrkesutövare

Enligt 53 § 2 mom. i NärSkL hör en nyttighet till näringsverksamhetens förvärvskälla om den uteslutande eller huvudsakligen används i näringsverksamheten. Frågan om en bil hör till näringsverksamhetens förvärvskälla eller den privata förvärvskällan avgörs enligt antalet körkilometer. Om mer än hälften av det sammanlagda kilometerantalet hänför sig till näringsverksamheten, hör bilen till näringsverksamhetens förvärvskälla. Körslorna med en bil indelas i körslor i näringsverksamheten och i privata körslor i regel på basis av uppgifterna i en körjournal. Av avsnitt 3.2.5.2 framgår vilka uppgifter som ska ingå i en körjournal.

Då bilen hör till näringsverksamhetens förvärvskälla drar man av vid beskattningen de faktiska bokförda kostnaderna för användningen av bilen. Om de faktiska kostnaderna inte har dragits av i bokföringen och verifikationer inte har sparats, kan kostnaderna emellertid dras av enligt en tillförlitlig utredning som den skattskyldige lagt fram av antalet körkilometer i näringsverksamheten. Av kalkylen ska framgå näringskörslornas andel av de uppskattade bränslekostnaderna, servicekostnaderna och de övriga kostnaderna för fordonet samt andelen av eventuella avskrivningar och totalantalet kilometer som körts under skatteåret. Om faktiska kostnader inte har tagits upp i bokföringen och den skattskyldige inte lägger fram en pålitlig utredning om kostnaderna, får såsom kostnad dras av 0,25 euro/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012, 599/2012). Avdraget förutsätter emellertid att kilometerantalet har utretts och kostnader har uppstått.

04.01.2013

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, www.Finlex.fi). Om det inte finns någon pålitlig bokföring över de privata körningarna, måste deras andel uppskattas.

Resor mellan bostaden och arbetsplatsen är sådana privata körningar som avses ovan. Näringsidkare och yrkesutövare kan i den förhandsifyllda skattedeklarationen dra av dessa kostnader för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen från sin förvärvsinkomst inom ramen för 93 § i inkomstskattelagen.

Rätten att göra avskrivningar på anläggningstillgångar börjar under det skatteår då nyttigheten har tagits i bruk. Även om bilen hade tagits i bruk alldeles vid slutet av året, beviljas avskrivningen trots allt till sitt fulla belopp. Då kan intäktsföringen av privatbruket uppgå till en mycket stor summa per körd kilometer, eftersom det avskrivningsbelopp som beaktats som avdrag är så stort.

3.2.2 Företagets bil i privatbruk/näringssammanslutningar

Då en delägare i en sammanslutning använder en bil som ingår i näringsverksamhetens förvärvskälla för sina privata körningar, kan de privata körningarnas andel av kostnaderna för bilen inte dras av från inkomsten av näringsverksamhet. Alla eventuella privatkörningar med en bil som huvudsakligen används i näringsverksamheten beaktas genom intäktsföring enligt NärSkL 51 b §. Det pålitligaste sättet att utreda användningen av bilen är en körjournal, på basis av vilken körslorna med bilen indelas i körslor i näringsverksamheten och i privata körslor. De privata körningarnas andel räknas ut så att man dividerar bilkostnadernas totalbelopp och den årliga avskrivningen på bilen med antalet kilometer som körts med bilen och multiplicerar resultatet med antalet kilometer som enligt körjournalen har körts privat (HFD 8.5.1987 L 1659, www.Finlex.fi). Om det inte finns någon pålitlig bokföring över de privata körningarna, måste deras andel uppskattas.

Resor mellan bostaden och arbetsplatsen är sådana privata körningar som avses ovan. Delägare i sammanslutning kan i den förhandsifyllda skattedeklarationen dra av dessa kostnader för resorna mellan bostaden och arbetsplatsen från sin förvärvsinkomst inom ramen för 93 § i inkomstskattelagen.

Rätten att göra avskrivningar på anläggningstillgångar börjar under det skatteår då nyttigheten har tagits i bruk. Även om bilen hade tagits i bruk alldeles vid slutet av året, beviljas avskrivningen trots allt till sitt fulla belopp. Då kan intäktsföringen av privatbruket uppgå till en mycket stor summa per körd kilometer, eftersom det avskrivningsbelopp som beaktats som avdrag är så stort.

3.2.3 Bilkostnaderna av delägare i samfund

Om delägare i ett samfund ersättningsfritt använder samfundets bil för sina privata körslor, utgör delägarens förmån antingen lön eller förtäckt dividend. Se avsnittet Gränsdragning mellan löne- och dividendbeskattningen.

04.01.2013

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. De avskrivningar som inte godkänts under tidigare år för privat bruk av bilen beaktas vid överlåtelse och privat bruk skilt för varje bil.

Förenklat exempel:

Rörelseidkaren har år 2009 köpt en bil som ingår i rörelsens bokföring. Bilen kostade 50 000 € år 2010. Bilen har avskrivits i bokföringen under skatteåret 2010 med 12 500 € och under skatteåret 2011 med 9 375 €. Den bokförda utgiftsresten av bilen var således 28 125 € i början av skatteåret 2012. Vid beskattningens verkställande för år 2010 har 3 000 € återställts till rörelseinkomsten som privatbrukets andel och motsvarande summa för år 2011 var 2 000 €. Rörelseidkaren säljer bilen under skatteåret 2012 för 35 000 €.

Intäktsföring på grund av försäljningen:

Anskaffningsutgift på bilen	50.000
- <u>avskrivningar som gjorts</u>	<u>21.875</u>
	28.125
+ återställd andel	
<u>privatbrukets andel</u>	<u>5.000</u>
	33.125
<u>Försäljningspris</u>	<u>35.000</u>
Belopp som ska räknas som inkomst vid beskattningen belopp	<u>1.875</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 25.1.2012 Avdrag av rörelseidkares och yrkesutövares samt jordburksidkares resekostnader.

3.2.5.1 Tilläggsavdrag på basis av ökade levnadskostnader

Tilläggsavdrag på basis av ökade levnadskostnader görs för en resa som en näringsidkare tillfälligt företar i anslutning till näringsverksamheten utanför sitt ordinarie verksamhetsområde. Resor till ett arbetsställe som hör till näringsidkarens ordinarie verksamhetsområde berättigar inte till avdrag av ökade levnadskostnader.

Som tilläggsavdrag får avdras maximibeloppet av skattefria dagtraktamenten för arbetsresor som Skatteförvaltningen fastställt med stöd av 73 § 2 mom. inkomstskattelagen (36 eller 16 euro) Skatteförvaltningens beslut om skattefria resekost-

04.01.2013

nadsersättningar under 2012, 1270/2011 till den del de faktiska ökade levnads-kostnader 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 dagtrakta-menten 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 verk-samhetsområde. Det ordinarie verksamhetsområde avgörs skilt för varje verk-samhetsställe så att det ordinarie verksamhetsområde 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 ar-betsplatsen.

Vid fastställande av det fasta driftstället måste man beakta näringsidkarens ut-tryckliga beslut om sina verksamhetsställen. Om t.ex. en ögonläkare är yrkesutö-vare och arbetar en gång i veckan i sin samarbetspartners lokaler i en optikerbu-tik, 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 verk-samhetsområde. Huruvida ett driftställe hör till näringsidkarens ordinarie verk-samhetsområde avgörs skilt för varje driftställe.

Tilläggsavdrag får också göras på sådana tillfälliga arbetsresor som näringsidka-ren företar från hemmet, förutsatt att näringsidkarens permanenta driftställe är hemmet (HFD 28.12.2007 I. 3406). Resor under vilka en rörelseidkare eller yr-kesutövare hämtar varor samt tillfälliga försäljningsresor är sådana som berätti-gar 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 rörelseid-karna 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 kost-nader 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 €/km) (Skatteförvaltningens beslut om skattefria resekostnadsersättningar under 2012).

04.01.2013

1270/2011) sådana kostnader för bilen vilka dragits av i bokföringen för resor i anslutning till näringsverksamheten. Avdraget förutsätter körjournal eller en annan pålitlig utredning om hur bilen har använts och hur körskorna hänför sig till näringsverksamheten.

Bilen anses höra till privata tillgångar enligt NärSkL 55 § om de övriga körningarna än de som hör till näringsverksamheten utgör minst 50 % av alla körningar med bilen. Andra än till näringsverksamheten hörande körningar är i detta sammanhang körningarna i privathushållet samt körningarna som hänför sig till någon annan förvärvskälla än näringsförvärvskällan och körningarna i annan förvärvsverksamhet.

Tilläggsavdrag beviljas t.ex. för sådana körningar i näringsverksamhet med en bil som hör till inventarierna i jordbrukets förvärvskälla. Om mer än hälften av alla körningarna hänför sig till näringsverksamheten och bilen på basis av detta hör till näringsförvärvskällan och även om näringsidkaren inte självmant tar upp bilen som näringsverksamhetens anläggningstillgångar, beviljas tilläggsavdraget inte på basis av körningarna i näringsverksamheten.

Resorna måste hänföra sig till näringsverksamheten. Sådana resor är t.ex. resor mellan de olika fasta driftställena. Om näringsidkaren har flera driftställen och han inleder arbetet på ett fast driftställe utanför hemmet, utgör resorna mellan bostaden och ett sådant fast driftställe sådana resor mellan bostaden och arbetsplatsen för vilka tilläggsavdrag inte beviljas. På motsvarande sätt, om näringsidkaren efter arbetsdagen kör hem från det fasta driftstället, utgör denna resa mellan bostaden och arbetsplatsen inte en sådan resa för vilken tilläggsavdrag beviljas. Till tilläggsavdrag berättigar en sådan resa som näringsidkaren företar från bostaden till något annat verksamhetsställe än det fasta driftstället.

Av körjournalen ska framgå det sammanlagda antalet kilometer som under skatteåret körts med bilen. Av näringsverksamhetens och jordbrukets körslor ska även följande uppgifter antecknas i körjournalen:

- tidpunkten i början och i slutet av körningen,
- körningens avfärds- och ankomstplats samt vid behov rutten,
- körsträckan och
- ändamålet med körningen.

Om någon körjournal inte har förts, förutsätter tilläggsavdraget även då att antalet kilometer kan utredas på ett pålitligt sätt. Om näringsidkaren under året har regelbundna resor, t.ex. en gång i veckan, till samma resmål, anges i fråga om sådana resor antalet kilometer och antalet gånger man kört till resmålet per år. Därutöver ska man alltid ange det sammanlagda antalet kilometer som under skatteåret körts med bilen.

Om den skattskyldige inte lagt fram någon pålitlig utredning av att en till privata tillgångarna hörande bil har använts för näringsverksamhetens tillfälliga körningar, får tilläggsavdrag inte göras från näringsinkomsten och kostnaderna för en bil som ingår i de privata tillgångarna får inte dras av.

Tilläggsavdrag beviljas inte utan utredning om det totala antalet kilometer som körts med bilen och utan utredning om bilen hör till förvärvskällan eller till privata tillgångar. I dessa situationer får man såsom kostnad dras av 0,25 euro/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012 599/2012). Avdraget förutsätter emellertid att kilometerantalet i förvärvskällan har utretts och kostnader har uppstått.

04.01.2013

En från arbetsgivaren erhållen naturaförmånsbil, leasingbil, eller bil man förfogar över på basis av ett avtal hör inte till näringsidkarens privata tillgångar. Man får således inte göra tilläggsavdrag för användningen av en sådan bil i näringsverksamheten. I stället får man dra av de faktiska kostnaderna för användningen av en sådan bil i näringsverksamheten. Avdrag kan göras också på basis av en tillförlitlig kalkyl om antalet körkilometer i näringsverksamheten (se kapitel 3.2.1). Avdragandet av kostnader för användningen av en naturaförmånsbil grundar sig på det kilometerbaserade förmånsvärde som räknas som lön. I kostnaderna för bruksförmånsbilar beaktas dessutom de kostnader man betalat själv.

Exempel: En rörelseidkare har från sin arbetsgivare fått en naturaförmånsbil i sin besittning. Han använder bilen också i sin egen näringsverksamhet. Det är fråga om en fri bilförmån vars värde per år är 6 600 € och förmånens värde har inte kontrollerats på basis av de privata körslorna eller arbetskörsorna. Förmånens kilometerbaserade värde är 0,37 €/km (6 600 € : 18 000 km). Man får således dra av 0,37 €/km från körslorna i näringsverksamheten.

3.2.6 Privatbil som används av en 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 arbetstagare som helst. Som faktureringsgrund tillämpas då Skatteförvaltningens beslut Skatteförvaltningens beslut om skattefria resekostnadsersättningar under 2012, 1270/2011). Resekostnadsersättningarna ska behandlas på samma sätt som ersättningarna till andra arbetstagare: en reseräkning som arbetstagaren företer ska antecknas i lönebokföringen och uppges i årsanmälan.

Om ersättningen till delägaren inte har behandlats i sammanslutningens lönebokföring och tagits upp i årsanmälan, kan den inte behandlas som en sådan skattefri kostnadsersättning som avses i Skatteförvaltningens beslut. Då är avdragbart från sammanslutningens inkomst endast de faktiska kostnaderna. I brist på annan utredning kan man använda som avdragsbelopp 0,25 euro/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012, 599/2012). 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 0,25 euro/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012, 599/2012).

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.)

04.01.2013

Om sammanslutningen inte har betalat skattefri ersättning till bolagsmannen på grund av de ökade levnadskostnaderna för en tillfällig arbetsresa, beviljas avdraget såsom i löntagarnas beskattning. (Se avsnittet "Billigaste fortskaffningsmedel").

3.3 Fastighet

3.3.1 Fastighet som hör till näringsverksamhetens förvärvskälla

Enligt NärSkL 53 § ingår en fastighet till näringsverksamhetens förvärvskälla om den uteslutande eller huvudsakligen används för ändamål som direkt eller indirekt främjar näringsverksamheten.

Som ändamål som främjar näringsverksamheten kan betraktas exempelvis användning av fastigheten för fabriks-, verkstads-, affärs- eller förvaltningsändamål eller för personalbostäder eller personalsociala ändamål. Utom fastigheter som används i produktionsverksamheten hör till näringsverksamhetens förvärvskälla således även bl.a. personalens bostadshus. Ägaren av en privat affär kan inte anses höra till personalen vid tillämpning av NärSkL 53 §. Om en enskild rörelseidkare, yrkesutövare eller dennes familj använder fastigheten huvudsakligen som stadigvarande bostad, anses fastigheten inte höra till näringsverksamhetens förvärvskälla.

En fastighet kan delvis främja näringsverksamheten och delvis användas för andra ändamål. Fastigheten hör till näringsverksamhetens förvärvskälla om bruket för ändamål som främjar näringsverksamheten är uteslutande eller huvudsakligt.

Fastigheten används uteslutande för ändamål som främjar näringsverksamheten om inte ens en del av fastigheten tillfälligt används för något annat ändamål.

Fastigheten anses huvudsakligen betjäna ändamål som främjar näringsverksamheten om över hälften av den används i näringsverksamheten.

Hur de olika användningsändamålen av en byggnad fördelas mäts i allmänhet enligt golvytan, trots att man i specialfall och vid olika sorters lokaler kan använda kubikvolym som grund. Om utrymmen är mycket olika till sin praktiska betydelse, ska även användningen av begrundade värden kunna komma i fråga. Som värderingsgrund för jordområden används i allmänhet jordarealen.

I fallet HFD 1986/5361 (www.Finlex.fi) 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 §.

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

04.01.2013

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, www.Finlex.fi).

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

3.3.3.1 Makens fastighet som används i näringsverksamheten

Om makarna inte bedriver näringsverksamhet tillsammans men i verksamheten används en fastighet som ensamt eller tillsammans med utomstående ägs av den make som inte deltar i verksamheten och fastigheten har tagits upp i bokföringen till makens ägarandel, kan detta anses bevisa att makens avsikt har varit att delta i verksamheten genom att placera sin fastighet i näringsverksamheten. Då räknas fastigheten till den del som motsvarar makens ägarandel till näringsstillgångarna, förutsatt att fastigheten i sin helhet eller huvudsakligen används i näringsverksamheten. Då anses också den skuld som hänför sig till fastigheten utgöra näringsverksamhetens skuld och räntan på skulden får dras av som kostnad i näringsverksamheten. Makarna anses bedriva näringsverksamhet tillsammans och kapitalinkomstandelen av företagsinkomsten fördelas till makarna enligt de ägarandelar som de har av den nettoförmögenhet som hör till näringsverksamheten. Försäljning av en fastighet som ingår i näringsverksamheten beskattas enligt näringssskattelagen.

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 avsikten inte har varit att investera fastigheten i makens näringsverksamhet, och då räknas fastigheten inte till näringsstillgångarna. Om man tar ut ersättning för användningen av fastigheten, anses en skuld som hänför sig till den utgöra skuld för inkomstens förvärvande och räntan på en sådan skuld får dras av.

Om den av makarna som inte deltagit i näringsverksamheten inte tagit ut ersättning för användningen av fastigheten som han eller hon äger ensamt eller tillsammans med utomstående men fastigheten har inte tagits upp i bokföringen, kan man inte (utan makarnas uttryckliga viljeförklaring) anse att makarna bedriver näringsverksamhet tillsammans. Då räknas fastigheten inte till näringsstillgångarna och företagsinkomstens kapitalinkomstandel fördelas inte mellan makarna.

3.3.3.2 Makar som äger en fastighet tillsammans

Hyra för en fastighet som makarna äger gemensamt och som betalas till den av makarna som inte deltar i näringsverksamheten är inte en avdragbar utgift i näringsverksamheten. Som avdragbar utgift i näringsverksamheten betraktas endast en sådan utgift som betalats till utomstående i pengar eller i pengars värde, förutsatt att det inte föreskrivs särskilt att posten är avdragbar. Om näringsidkaren betalar hyra för lokaler som han delvis äger själv, anser man att det inte är fråga om en utgift som betalats till utomstående.

04.01.2013

Om en fastighet som makarna äger tillsammans har tagits upp i bokföringen så att man kan anse att det bevisar att den av makarna som inte deltar i näringsverksamheten så att han eller hon vill investera en del av sin fastighet till näringsverksamheten. Om fastigheten i en sådan situation delvis eller i sin helhet används i näringsverksamheten, anses den höra till näringstillgångarna i sin helhet. Då anses också den skuld som hänför sig till fastigheten utgöra näringsverksamhetens skuld och räntan på skulden får dras av som kostnad i näringsverksamheten. Makarna anses bedriva näringsverksamhet tillsammans och kapitalinkomstandelen av företagsinkomsten fördelas till makarna enligt de ägarandelar som de har av den nettoförmögenhet som hör till näringsverksamheten. Försäljning av en fastighet som ingår i näringsverksamheten beskattas enligt närings-skattelagen.

Om fastigheten inte tagits upp i bokföringen till den del som motsvarar den icke-näringsverksamma makens ägarandel, kan man inte anse att makarna bedriver näringsverksamhet tillsammans (utan deras uttryckliga viljeförklaring). Då räknas fastigheten inte till näringstillgångarna och företagsinkomstens kapitalinkomstandel fördelas inte mellan makarna.

3.3.3.3 Makar som bedrivit näringsverksamhet tillsammans

Om makarna bedriver näringsverksamhet tillsammans, anses till näringstillgångarna höra en fastighet som ägs av antingen den ena maken ensamt eller tillsammans av dem båda, förutsatt att fastigheten uteslutande eller huvudsakligen används i näringsverksamheten. Då anses också den skuld som hänför sig till fastigheten utgöra näringsverksamhetens skuld. Försäljning av en fastighet som ingår i näringsverksamheten beskattas enligt närings-skattelagen.

3.3.4 De olika byggnaderna i en fastighet vid beräkning av nettoförmögenhet-en/rörelseidkare och yrkesutövare

Vid beräkningen av nettoförmögenheten beaktas som tillgångar och skulder endast de tillgångar och skulder som hör till näringsverksamheten. De tillgångar som hör till näringsidkarens privathushåll ingår inte i nettoförmögenheten, även om de har tagits upp i bokföringen och balansräkningen. Detsamma gäller även den egendom som hör till sådan verksamhet som ska beskattas enligt inkomstskattelagen.

Utom t.ex. ett bostadshus kan det på en tomt som inte hör till näringsverksamhetens förvärvskälla ligga även t.ex. en separat byggnad som huvudsakligen eller uteslutande används i näringsverksamheten. Även om fastigheten inte i sig hör till näringsverksamhetens förvärvskälla, används byggnaden obestridligen i näringsverksamheten. Vid beräkningen av nettoförmögenheten måste näringstillgångarna betraktas skilt för varje nyttighet. Eftersom byggnaden används i näringsverksamheten kan den räknas till näringsidkarens nettoförmögenhet.

3.3.5 Fritidsfastighet och s.k. veckoaktie

I bolagets bokföring kan finnas även fritidsfastigheter eller s.k. veckoaktier i Finland eller utomlands.

Om fastigheten uteslutande eller huvudsakligen används för ändamål som främjar näringsverksamheten, hör fastigheten till näringsverksamhetens förvärvskälla. Som ändamål som främjar näringsverksamheten kan betraktas exempelvis användning av fastigheten för t.ex. representation eller rekreation för företagets övriga personal utom ägarna allena. Näringsverksamhetens andel kan utredas t.ex.

04.01.2013

med hjälp av en gästbok. Om en fritidsfastighet används i näringsverksamheten till högst 50 %, hör fastigheten inte till näringsverksamhetens förvärvskälla.

Om fastigheten huvudsakligen används för andra ändamål än sådana som främjar näringsverksamheten, hör intäkterna från fastigheten till den personliga förvärvskällan och de avdragbara kostnaderna dras av som kostnader i den personliga förvärvskällan. Om fastigheten då delvis används i näringsverksamheten, dras kostnaderna för fastigheten till näringsverksamhetens del av i näringsförvärvskällan.

Läs om avdragande av utgifter som hänför sig till näringsverksamhet av en fritidsfastighet i Skatteförvaltningens anvisning Skatteförvaltningens ställningstaganden till företagsbeskattningsfrågor 2008 Dnr 1359/345/2008 29.8.2008 första frågan och Privat bruk av fritidsbostad Dnr ad. 1359/345/2008 11.9.2008.

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 (www.Finlex.fi) har man ansett att vid beräkningen av en yrkesutövares nettoförmögenhet inte ens en del av aktielägenhetens värde skulle läggas till tillgångarna, eftersom den skattskyldige och dennes familj huvudsakligen använde lägenheten som sin stadigvarande bostad.

3.3.7 Privatbruk av fastighet

Aktiebolag

Den skattskyldige måste kunna utreda hur en fastighet som upptagits i bokföringen hänför sig till näringsverksamheten. Om användningen av fastigheten har behandlats som naturaförmån i bokföringen, beskattas naturaförmånens värde som lön. Om privatbruket av fastigheten inte har behandlats såsom lön, läs om förhållandet mellan typiska naturaförmåner och förtäckt dividend i avsnittet Gränsdragning mellan löne- och dividendbeskattningen.

Öppet bolag och kommanditbolag

Om en fastighet som ägs av ett personbolag är i bolagsmannens privatbruk och förmånen inte har behandlats som lön i bolagets lönebokföring (som naturaförmån), är förmånen ett privatuttag.

Beskattning av sammanslutningen

Räntekostnader	10.000 €
Avskrivning på byggnaden	3.000 €
Övriga kostnader	<u>2.000 €</u>
Kostnader sammanlagt	15.000 €

Till sammanslutningens inkomst läggs 15 000 € som privatuttag enligt 51b § 3 mom. i NärSkL.

04.01.2013

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.

Om fastigheten huvudsakligen används för andra ändamål än sådana som främjar näringsverksamheten, hör intäkterna från fastigheten till den personliga förvärvskällan och de avdragbara kostnaderna dras av som kostnader i den personliga förvärvskällan. Om fastigheten då delvis används i näringsverksamheten, dras kostnaderna för fastigheten till näringsverksamhetens del av i näringsförvärvskällan.

Läs om avdragande av utgifter som hänför sig till näringsverksamhet av en fritidsfastighet i Skatteförvaltningens anvisning Skatteförvaltningens ställningstaganden till företagsbeskattningsfrågor 2008 Dnr 1359/345/2008 29.8.2008 första frågan och Privat bruk av fritidsbostad Dnr ad. 1359/345/2008 11.9.2008.

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 betalts till delägaren

3.4.1 Allmänt

Bolag kan ingå rättshandlingar med sin delägare på samma sätt som med utomstående. Vid rättshandlingar mellan bolaget och dess delägare bör man följa samma principer som vid motsvarande rättshandlingar som ingås med utomstående. Det innebär att avtalsvillkoren bör uppgöras enligt allmän affärspraxis och föremålet för rättshandlingarna värderas normalt till dess gängse värde. Om en rättshandling mellan bolaget och delägaren inte uppfyller dessa krav ska man i fråga om samfund undersöka om bestämmelserna om förtäckt dividend kunde bli tillämpliga (HFD 2010/926, www.Finlex.fi).

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 hyresbe-

04.01.2013

loppet. Delägaren kan också hyra ut en del av sin egen bostad som bolagets lokalitet. Vid beräkningen av den gängse hyran förutsätts i regel att den del av lägenheten eller fastigheten som hyrs ut motsvarar till sin storlek minst ett separat rum. En rörelseidkare eller yrkesutövare kan inte betala hyra åt sig själv för en fastighet eller en aktielägenhet.

3.4.3 Annan egendom

Om föremålet för uthyrningen är lös egendom, är utgångspunkten för hyran den gängse hyresnivån. Som gängse årshyra i brist på annan utredning betraktas en avkastning på högst 15 % av anskaffningsutgiften.

3.5 Bolagets löne-, hyres- och ränteskulder samt övriga skulder till delägare

3.5.1 Allmänt

Den lön som bolagets delägare tjänat i arbete till förmån för bolaget kan stå olyft för en eller flera månaders tid eller för hela året så att den inte ens lyfts vid räkenskapsperiodens utgång. Då ska man vid bokslutet debitera lönekontot med lönebeloppet och kreditera resultatregleringskontot. När en resultatreglering har bokförts som en specificerad lönefordran och bolaget är solvent, ska den lön som bokförts som kostnad beskattas hos delägararbetstagaren (11 § 1 mom. i L om förskottsuppbörd och 110 § 1 mom. i inkomstskattelagen).

På motsvarande sätt har man kunnat bokföra som bolagets skuld sådan hyra, ränta eller annan prestation som inte betalats till delägaren. Även dessa poster som grundar sig på ett avtal mellan bolaget och delägaren och som bokförs som kostnad ska beskattas hos delägaren, förutsatt att bolaget varit solvent.

3.5.2 Bolaget rättar senare lönebokföringen

Bolaget kan intäktsföra en under tidigare skatteår uppkommen kostnadsföring som belastar bolagets resultat då man upptäcker att löneskuldena under de ändrade omständigheterna inte kan betalas. Det här förfarandet är acceptabelt även vid beskattningen, förutsatt att det inte är fråga om en sådan inkomstutjämnande åtgärd i enlighet med 28 § i lagen om beskattningsförfarande som vidtagits i syfte att uppnå befrielse från skatt.

3.5.3 Bolaget avger en utredning om insolvens

Lönen beskattas inte som delägarens inkomst för kostnadsföringsåret om bolaget kan bevisa att delägarens löner blivit obetalda på grund av insolvens. Då beskattas lönen hos delägaren som inkomst för det skatteår då lönen står att lyfta. Lönen anses stå att lyfta och utgöra lön för delägaren senast under det skatteår då bolaget inte längre bevisar sig vara insolvent.

Bolaget ska skilt för varje skatteår ge en utredning om sådan insolvens som varit orsak till att bolaget inte kunnat betala ut lönerna till delägaren. Insolvensen avgörs fall för fall. Som bevis på bolagets solvens är bl.a. att delägarna har lyft medel ur bolaget i annan form än lön, t.ex. i form av lån, dividend eller privatuttag om det är fråga om ett personbolag.

Om delägarens lönefordringar i bokföringen överförs från resultatregleringarna till det egna kapitalet eller såsom kapitallån, anses delägaren ha disponerat över sin lönefordran och erhållit lönefordringarna på ett sådant sett som avses i 110 § 1 mom. i inkomstskattelagen (se HFD 2010/1164, www.Finlex.fi).

04.01.2013

3.5.4 Om bolaget inte bevisat sin insolvens

Av aktiebolaget utdelade dividender, delägarlån och bolagsmannens privatuttag i personbolag är ett bevis på att bolaget är solvent att betala ut till delägaren även de poster som bokförts som lön i bokföringen. Dividender och delägarlån behandlas dock i beskattningen enligt respektive bestämmelser.

Om den skattskyldige inte har kunnat bevisa sig vara insolvent och lönen inte heller under det följande året bokförts som kostnad, beskattas lönefordringarna som delägarens inkomst under det skatteår då fordringarna har bokförts som delägarrens fordringar. Om den skattskyldige trots allt kan visa att lönerna har utbetalts eller att de kommer att utbetalas senast under det skatteår som följer efter kostnadsföringsåret, kan lönerna beskattas hos delägaren som utbetalningsårets inkomst. Då lönerna beskattas som delägarens inkomst enligt kassapricipen, 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.

3.5.6 Hyror, räntor e.d. prestationer som bokförts som resultatregleringar och kostnader

Man kan tillämpa samma förfarande på sådana hyror, räntor och andra motsvarande prestationer som inte betalats till delägare om bolagets betalningsskyldighet grundar sig på ett hyresavtal, skuldebrev eller annat avtal som ingåtts mellan bolaget och delägaren. Om räntan har lagts till skuldkapitalet, anses den vara betald och den kan beskattas hos delägaren som inkomst för året i fråga (HFD:1999:28, www.Finlax.fi).

Om bolaget inte kunnat bevisa att de obetalda eller icke-amorterade hyrorna, räntorna eller övriga skulderna har följt av insolvens och dessa prestationer inte bokförts som kostnader under det följande året heller, beskattas fordringarna som delägarens inkomst under det år då fordringarna har bokförts som delägarens fordran. Om bolaget trots allt kan visa att prestationerna har betalats eller att de kommer att betalas senast under det skatteår som följer efter kostnadsföringsåret, kan prestationerna beskattas hos delägaren som utbetalningsårets inkomst. Fordringarna kan dock beskattas som inkomst hos delägaren redan under samma år då fordringen bokförts även om fordringarna har betalats under det följande året om det är uppenbart att man handlat i syfte att upprepade gånger uppskjuta skattebetalningen.

Om de obetalda prestationerna till delägaren som har bokförts som kostnad inte grundar sig på ett avtal eller skuldebrev som ingåtts mellan bolaget och delägaren och prestationerna inte i något skede har betalats, anser skattemyndigheten

04.01.2013

att man inte överhuvudtaget tänkt betala dem; då får de poster som bokförts som resultatregleringar inte dras av från bolagets inkomst.

3.6 Donation

3.6.1 Donationsavdrag

Donationer till allmännyttig verksamhet är inte avdragbara i beskattningen, eftersom dessa donationer görs huvudsakligen i välgörenhetssyfte och syftet är inte att främja rörelseverksamheten. Ett samfund får dock med stöd av en specialbestämmelse (ISkL 57 §) göra ett donationsavdrag för en penningdonation som samfundet gjort för att främja vetenskap, konst eller bevarande av kulturarvet i Finland. Donationen ska vara minst 850,00 €. Donationsavdraget kan vara högst 250 000 euro då mottagaren är en EES-stat eller ett universitet eller en högskola som får offentlig finansiering inom EES-området eller en universitetsfond i anknytning till dessa. Om donationstagaren är en av Skatteförvaltningen angiven förening eller stiftelse inom EES-området eller en fond i anknytning till dessa, kan donationsavdraget uppgå till högst 50 000 euro.

Skatteförvaltningen anger de i ISkL 57 § avsedda donationstagarna för högst fem år i sänder. Skatteförvaltningen gör upp en årligen uppdaterad förteckning över donationstagarna. Se Avdrag för donationer i beskattningen och ansökan om namngivningsbeslut, Skatteförvaltningen 20.8.2008.

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 bemerkelsedag eller långvarig tjänstgöring. Utgifterna för personalgåvor

04.01.2013

är avdragbara vid bolagets beskattning. I mottagarens beskattning betraktas som lön i allmänhet alla andra gåvor än de som getts som sedvanliga personalför-
måner (ISkL 69 §).

Enligt ISkL 69 § betraktas inte som skattepliktig löne- eller pensionsinkoms sed-
vanliga och skäligen gåvor på bemarkelsedagar och andra mindre gåvor i annan
form än pengar eller därmed jämförbara prestationer.

Med näringsverksamhetens förlust avses ett förlustbringande resultat som beräk-
nats enligt lagen om beskattning av näringsverksamhet. Donationer av ringa
värde som getts till allmännyttiga ändamål och övriga avdragbara gåvor enligt la-
gen 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 re-
presentationskostnader. 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 representationskostna-
der, se Skattestyrelsens meddelande 4/1993 Representationsutgifter vid beskatt-
ningen. Ersättningar som betalts till en idrottare eller idrottsförening kan betraktas
som reklam- eller marknadsföringsutgift då företagets reklam finns i idrottshallen,
programblad eller idrottarens kläder. Företaget kan också använda idrottarens el-
ler lagets namn och bild i sina egna annonser. Om den ersättning som betalts för
reklamen överskrider det gängse värdet, får ersättningen inte dras av vid be-
skattningen som reklam- eller marknadsföringsutgift. Till den del ersättningen
överskrider det gängse priset kan ersättningen vara avdragbar på basis av be-
stämmelserna 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 avstå-
ende från skuld (ackord) är förluster för borgenären. Bestämmelser om behand-
lingen av dessa finns i 17 § 2 punkten och i 16 § 7 punkten i NärSkL. Avdragbara
är endast de förluster som hänför sig till näringsverksamheten. T.ex. om utlåning
till en delägare har skett i delägarens och inte i bolagets intresse, betraktas for-
dran inte som rörelsetillgångar. Förluster av sådana fordringar är inte avdragbara.

Enligt NärSkL 17 § 2 punkten är avdragbara förluster värdenedgångar på försälj-
ningsfordringar samt slutliga konstaterade värdenedgångar på övriga finansie-
ringstillgångar, med de undantag som anges i 16 §.

Enligt NärSkL 16 § 7 punkten är utgifter för inkomstens förvärvande och bibehål-
lande inte förluster av och värdenedgångar på andra fordringar än försäljnings-
fordringar som bolaget haft på ett sådant aktiebolag av vars aktiekapital bolaget
och koncernbolagen tillsammans äger minst 10 %. Bestämmelsen tillämpas på

04.01.2013

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 brist på annan utredning i allmänhet betraktas som avdragbar förlust hos borgenären, åtminstone upp till det belopp som krävs för att täcka det negativa egna kapitalet av det skuldsatta samfundet eller undvika nedläggning av gäldenärens verksamhet. Om saneringsförfarandet har inletts på parternas gemensamma ansökan, ska man utreda skilt för varje enskilt fall om gäldenären får skattepliktig inkomst.

3.8.1.3 Garantiförlust

Den till näringsverksamheten hänförlig garantiförlust, vars avdrag man yrkat som kreditförlust, får dras av först under det skatteår då huvudgäldenärens eller de övriga borgensmäns huvudfordringar (regressfordran) har visat sig värdelösa.

3.8.2 Beskattning av gäldenären

Gäldenären får en förmån genom att skulden blir mindre när borgenären avstår från sin fordran. Vid uppskattning av förmånens skatteplikt kan fallen indelas i tre olika grupper:

1) I fall där avstående från en fordran klart hänför sig till det obetalda köpepriset ska den efterskänkta skulden i allmänhet betraktas som nedsatt köpepris. Då tillämpas bestämmelserna om rättelseposter på fallet. T.ex. i fråga om skulder till leverantörer kan rättelse komma i fråga endast för den räkenskapsperiod under vilken beslut om efterskänkning av skulden har fattats. Skulder till leverantörer som hänför sig till tidigare räkenskapsperioder behandlas som efterskänkta skulder, varför någon skattepliktig inkomst inte anses uppstå till den del skulden till leverantörer är värdelös till borgenären (se HFD 1998:47, www.Finlex.fi).

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

04.01.2013

(www.Finlex.fi) ansågs en fordran vara värdelös till hela sitt belopp och inte endast till den del som krävdes för att undvika att bolaget skulle träda i likvidation, vid beaktande av vad som framgick av föregående års bokslut och villkoren för det avtal som för övrigt hade ingåtts i ärendet. En förmån är skattepliktig om avstående från fordran inte beror på gäldenärens insolvens.

3) Samma principer som tillämpas på det egentliga skuldkapitalet tillämpas även på en ränteskuld som hänför sig till tiden före det år då ackorden getts (se HFD 2010/20, www.Finlex.fi). Däremot får man inte dra av i delägarens beskattning den del av räntorna som hänför sig till det år då ackorden getts, utan man i stället ska tillämpa bestämmelserna om rättelse av utgift.

När det gäller sammanslutningar och privata firmor kan en fordran betraktas som värdelös minst upp till det belopp att man genom att avstå från fordran kan undvika konkurs eller annan nedläggning av verksamheten.

I saneringsförfarande är den förmån som gäldenären får när skulden efterskänks skattefri. Den skattefria förmånens värde kan dock i allmänhet inte överskrida det belopp som behövs för att täcka det negativa egna kapitalet av det skuldsatta samfundet eller undvika nedläggning av gäldenärens verksamhet. 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.

3.8.3.2 Beskattning av gäldenären

Den ovan nämnda har ingen betydelse för hur gäldenären behandlas i beskattningen. De ovan nämnda principerna tillämpas således på gäldenären, även om borgenären inte får dra av värdenedgång på fordringen, förlust eller garantiförlust i sin egen beskattning. Se närmare avsnittet "Beskattning av gäldenären".

3.9 Om värdeminskning av aktier och övriga värdepapper vid beskattningen

3.9.1 Om indelningen i olika slags tillgångar

Till vilket tillgångsslag en nyttighet ska anses höra avgörs enligt nyttighetens bruksändamål. I enlighet med detta kan till finansieringstillgångar i undantagsfall tillhöra även t.ex. värdepapper som har skaffats för att investera kassareserven. Till finansieringstillgångar räknas också de värdepapper som företaget har erhållit från sin kund som ersättande prestationer. Om ägartiden blir lång, kan tillgångsslaget dock bli annat.

04.01.2013

Omsättningstillgångar är sådana handelsvaror som är avsedda att överlätas 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 överlätas 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. Avskrivning får inte göras på grundval av det minskade värdet på anläggningstillgångsaktier. Denna princip 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.

Man kan bevisa att värdet på aktierna har gått slutgiltigt förlorat senast då likvidatorerna har gett slutredovisningen och konstaterat att delägarna inte får skifteandelar (se CSN 111/1996). I HFD:s beslut om beskattning av personlig inkomst (HFD 2011:55) kunde en värdeminskning godkännas i beskattningen redan tidi-

04.01.2013

gare, eftersom man fått en tillräcklig utredning om bolagets ekonomiska ställning redan under konkursförfarandet. I beslutet hade ett aktiebolag vars aktiekapital gått förlorat under räkenskapsperioden 2003 försatts i konkurs 21.4.2005. Konkursboets förslag till utdelningsförteckning hade satts upp 31.10.2005 och tingsrätten fastställde det 10.2.2006. Slutredovisningen i konkursboet hade getts 25.5.2007. Vid konkursförfarandet hade de borgenärer som inte hade säkerhet för sin fordran fått endast 2,5 procents utdelning på sina fordringar. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det av utredningen i målet framgick att det redan år 2005 hade stått klart att konkursboets medel inte skulle komma att förslå till utdelning åt aktieägarna. Aktierna kunde anses ha förlorat sitt värde till följd av konkursen slutgiltigt redan år 2005 och inte först senare.

Högsta förvaltningsdomstolens beslut betonar ekonomiska omständigheters betydelse i stället för det juridiska konkursförfarandet då man uppskattar när aktierna förlorat sitt värde.

Aktierna i ett aktiebolag kan anses vara slutgiltigt förlorade vid konkurs i regel då domstolen har fastställt boförvaltarens utdelningsförteckning och någon utdelning av bolagets tillgångar inte överhuvudtaget betalas på aktierna.

Aktierna kan dock betraktas som slutgiltigt förlorade redan tidigare, om den skattskyldige lägger fram boförvaltarens intyg över att någon utdelning inte kommer att betalas på aktierna. Om intyget företes innan beskattningen slutförs för konkursåret, kan förlusten godkännas som avdrag för det år då bolaget försattes i konkurs. Om man lägger fram intyget, dvs. förlusten konstateras efter beskattningens slutförande för konkursåret, kan förlusten godkännas som avdrag i beskattningen för det år då förlusten konstaterats vara slutgiltig.

Om konkursen har förfallit till följd av bristande medel, anses aktierna vara slutligen förlorade då bolaget har avförts från handelsregistret.

I fråga om andra egendomsposter än aktier förblir bestämmelsen om värdenedgång såsom tidigare. Av den anledningen är det möjligt att göra en värdenedgångsavskrivning på en sådan andel i en näringssammanslutning eller ett andelslag som ska betraktas som förlitning 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 delägarrens 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 givits sådan rättslig form som inte motsvarar sakens egentliga natur. Då man förbigår ett aktiebolag betyder det att delägaren för att uppnå befrielse från skatt har kanaliserat sina egna inkomster som aktiebolagets inkomst.

Dividender som grundar sig på en arbetsprestation beskattas enligt specialbestämmelser. En dividend som grundar sig på en arbetsprestation beskattas

04.01.2013

såsom lön eller arbetsersättning då dividenden grundar sig på en arbetsinsats som dividendtagaren eller någon inom denna persons intressesfär har gjort. Dividenden beskattas som inkomst hos den vars arbetsprestation det är fråga om. Arbetsinsatsdividenden utgör till hela beloppet skattepliktig inkomst. Bestämmelserna tillämpas på dividender som utdelats av andra än offentligt noterade bolag. Bolaget får dra av den utdelade arbetsinsatsdividenden i sin beskattning. De nya bestämmelserna tillämpas på dividender som får lyftas 1.1.2010 eller senare (se Skatteförvaltningens anvisning Beskattning av dividend som baserar sig på arbetsinsatsen, Dnr 1103/32/2009, 22.1.2010).

3.10.2 Löne- eller annan förvärvsinkomst som ska beskattas enligt ISkL

Om man mot vederlag och enligt avtalet arbetar för uppdragsgivaren under dennes ledning och tillsyn, uppstår ett arbetsförhållande enligt bestämmelserna i 13 § i lagen om förskottsuppbörd. Ersättningar för dylika arbetsförhållanden utgör lön.

Oberoende av arbetsförhållandet föreskrivs uttryckligen att lön är bl.a. mötesarvode, personligt föreläsnings- och föredragsarvode, arvode för medlemskap i förvaltningsorgan och verkställande direktörs arvode (se HFD 2011:31, www.Finlex.fi).

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 delägarrens 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, www.Finlex.fi). 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 (www.Finlex.fi), då inkomsterna av en juridisk byrå betraktades som aktiebolagets inkomst.

Se Skattestyrelsens anvisning Lön eller arbetsersättning, Dnr 2118/31/2004.

3.10.3 Näringsverksamhet

Aktiebolag som bedriver näringsverksamhet bör i regel inte förbigås.

Ett bolag som bedriver näringsverksamhet kan sälja till köparen en produkt eller prestation som baserar sig enbart på 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 deläga-

04.01.2013

ren i samband med dividendutdelningen antingen som förvärvs- eller kapitalin-
komst.

Undantagsvis kan man beskatta hos delägaren även sådan näringsinkomst som
kanaliserats till bolaget enbart i syfte att undgå skatt. Man kan sträva efter ogrun-
dade skatteförmåner t.ex. genom att dela bolagets aktiestock mellan personer
som hör till den verksamma delägarens närmaste krets på ett sätt som i praktiken
innebär att delägarens förvärvsinkomster fördelas i form av dividend t.ex. till den-
nes barn. Delägarens stora bestämmanderätt i enmansbolag och bolag som drivs
av en familj möjliggör även andra tillgjorda arrangemang. I sådana fall betalar bo-
laget ingen lön alls eller endast en minimal lön till den verksamma delägaren.
Trots allt så fördelas bolagets avkastning till delägarbarnen eller till andra perso-
ner. Då kan man ha som syfte att via aktiebolaget kringgå den skatt som skulle
utgå för förvärvsinkomsten av dess verksamhet samt att kringgå även gåvoskat-
ten som skulle utgå då tillgångarna överförs till andra personer. Då bör man vid
beskattningen förfara som om den riktiga formen hade använts och beskatta in-
komsten som den verksamma delägarens inkomst.

Om förtroendeskydd, se Skattestyrelsens anvisning 569/38/2000.

3.10.4 Fördelning av tillgångarna i aktiebolag som förbigåtts

Om ett aktiebolag har förbigåtts i beskattningen och bolagets inkomster och utgif-
ter har beskattats som aktieägarens inkomster och utgifter, har skattesubjektet
blivit delägaren. Då kan man vid fördelningen av tillgångarna inte tillämpa be-
stämmelserna om bl.a. dividendutdelning, förtäckt dividend, utdelning som upp-
stått vid upplösning av bolaget eller beskattning om delägarlån till den del deläga-
ren har blivit skattesubjekt.

Däremot har man ansett i rättspraxis att då man säljer andelar av ett förbigått
personbolag det vid delägarens beskattning är fråga om överlåtelse av en andel
och man tillämpar bestämmelserna om överlåtelsevinst. I motsvarande mån ska
man tillämpa bestämmelserna om överlåtelsevinst även på överlåtelser av aktier i
aktiebolag.

3.11 Förtäckt dividend

3.11.1 Allmänt

Med förtäckt dividend avses överföring av aktiebolags tillgångar till delägare så
att man förbigår dividendutdelningens formella krav trots att proceduren till sin
faktiska natur är vinstutdelning.

Enligt 29 § i lagen om beskattningsförfarande avses med förtäckt dividend en
förmån med ett penningvärde som ett aktiebolag på basis av delägarskapet ger
till förmån för sin delägare eller en anhörig till denne antingen vederlagsfritt eller
genom prissättning som väsentligt avviker från det som är brukligt. Enligt lag-
rummet kan förtäckt dividend utgöra också medel som utdelas genom förvärv el-
ler 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, ar-
vode, förmån och ersättning som fås i arbetsförhållande. Lönebetalning förutsät-
ter, att lönen är ersättning för en arbetsprestation. Däremot förtäckt dividend är
en förmån som fås på basis av delägarskap. Gränsdragningen mellan löne- och

04.01.2013

dividendbeskattningen blir aktuell också när man avgör hur delägararbetstagarrens övriga förmåner än de som fått 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 förskotts innehållning inte verkställts på förmånen, anser man i allmänhet enligt rättspraxis att delägaren har mottagit förmånen i förtäckt dividend på basis av sin delägarställning. I de fall där den förmån som delägaren mottagit inte har behandlats som lön i bolagets bokföring och förskotts innehållning inte verkställts på förmånen, anser man att delägaren har mottagit förmånen i förtäckt dividend på basis av delägarskap.

Som förtäckt dividend kan betraktas endast en sådan förmån som har erhållits på basis av ett verkligt delägarskap. Uttrycket "på basis av delägarskap" utesluter dock inte att en förmån kan beskattas som förtäckt dividend hos före detta delägare när den förmån som erhållits på basis av delägarskapet undantagsvis ska anses vara erhållen på basis av det tidigare delägarskapet.

3.11.3 Beskattningen av förtäckt dividend

Se Skattestyrelsens PM om förtäckt dividend, Dnr 13/99/1999 och dess precisering Dnr 202/38/2000.

3.11.4 Förtäckt dividend och beskattning enligt uppskattning

Om ett aktiebolags inkomster har uppskattats, kan inkomsten inte beskattas som förtäckt dividend enbart på basis av att bolaget inte har lämnat in 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.

Enligt 26 § 4 mom. i L om beskattningsförfarande ska en utredning i ett ärende främst läggas fram av den part som har bättre förutsättningar att göra detta. Om det belopp som ska beskattas enligt uppskattning grundar sig på en kalkyl man gjort på basis av realiteterna som man upptäckt t.ex. vid skatterevision, kan det enligt uppskattning beskattade beloppet anses utgöra förtäckt dividend, förutsatt att kunden inte kan bevisa att beloppet som beskattats enligt uppskattning har använts bolaget till godo.

04.01.2013

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 delägarrens beskattningsbara inkomst på grund av att lånet inte alls hade någon ränta eller av att räntan var för låg, förutsatt att lånet har upptagits 3.4.1998 eller senare. På lån som upptagits 2.4.1998 eller tidigare tillämpas tidigare praxis.

3.12 Återbetalning av delägarlån

Återbetalning av delägarlån anses i allmänhet börja från det äldsta lånet, om inte kunden lägger fram en utredning om i vilken ordning han betalat amorteringarna på lånen.

Ibland är det möjligt att man med amorteringarna först betalar av ett delägarlån som beskattats som kapitalinkomst och att man på de äldre lånen tillämpar bestämmelsen om förtäckt dividend. Ett sådant fall kan komma i fråga t.ex. då kunden meddelar att han har amorterat på ett nytt delägarlån, men att han inte kan ge en pålitlig förklaring om när han har för avsikt att återbetala det tidigare delägarlånet.

3.13 Företag som lagt ner verksamheten

3.13.1 Allmänt

Ett företag kan lägga ner sin verksamhet utan att företaget blir juridiskt sett upplöst. Då ska bolaget lämna in både skattedeklaration och nedläggningsanmälan för den räkenskapsperiod då nedläggningen skedde för att avregistrera sig i de mervärdesskattskyldigas register och förskottsuppbördsregistret samt som arbetsgivare som regelbundet betalar löner. Ogrundade förskottsskatter bör också upphävas.

Delägare i ett bolag som upphört med sin verksamhet kan få förtäckt dividend i följande fall:

- 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 uthyrd kanske under flera års tid, tillämpar man näringskattelagens bestämmelser på överlåtelsen. Läs om Till utomstående uthyrd fastighet som tidigare hört till näringsförvärvskällan.

Då ett bolag lägger ner sin näringsverksamhet inkluderas alla dess reserver ("frivilliga reserveringar") i näringsverksamhetens inkomst för det sista verksamhetsåret, även om det ännu var tid kvar att använda reserven.

04.01.2013

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, sparbanks och ömsesidigt försäkringsbolag".

Bolagets skuld kan också under det sista verksamhetsåret bli efterskänkt. En sådan förmån utgör inte beskattningsbar inkomst om fordran är värdelös åt borgenären (HFD 1972 I 51 och HFD 1988/1957). Om gäldenärsföretaget däremot kan anses vara solvent, hör den förmån som uppkommit via den efterskänkta skulden till bolagets skattepliktiga inkomst.

3.13.2 Upplösning av aktiebolag

Då ett aktiebolag har fattat beslut om att lägga ner verksamheten, försätts bolaget ofta i likvidation. Beslutet om likvidation fattas av bolagsstämman. Ett bolag som lagt ner sin verksamhet upphör inte att existera i bolagsrättslig mening, om det inte upplöses genom likvidationsförfarandet.

Att bolaget försätts i likvidation kan också bero på de övriga bestämmelserna i aktiebolagslagen eller i bolagsordningen. Avsikten med likvidation är att realisera bolagets egendom och utreda bolagets skulder. Delägaren kan därefter få den andel av nettoförmögenheten som motsvarar hans aktieinnehav och som förblir i bolagets ägo (utdelning). Om bolagets tillgångar inte räcker till för att täcka skulderna, måste utredningsmannen försätta bolaget till konkurs. Aktiebolaget anses vara upplöst då utredningsmannen har avgett slutredovisningen vid bolagsstämman. Därefter ska man ännu göra en anmälan om upplösningen till handelsregistret.

På upplösningen av ett aktiebolag tillämpas NärSkL 51 d § (eller ISkL 27 § om bolaget inte har affärsverksamhet) för det års beskattning, under vilket bolaget har blivit upplöst. Om fusion inte betraktas som upplösning vid beskattningen (NärSkL 52 a §) ska det överlåtande bolaget anses ha blivit upplöst vid beskattningen. Även i samband med totalfissioner anses det överlåtande bolaget ha blivit upplöst vid beskattningen om man inte kan tillämpa NärSkL 52 c § på fissionen.

Om man däremot inte tillämpar bestämmelser om fission på en partiell fission, anses det överlåtande bolaget bli upplöst i beskattningen till den del tillgångar överförs till det övertagande bolaget. I beskattningen anser man att det överlåtande bolaget överlåter tillgångar till delägare till det gängse värdet, vilket leder till beskattningen av överlåtelsevinst. Delägare i det överlåtande bolaget anses i beskattningen ta emot en utdelning från det överlåtande bolaget. Utdelningens storlek motsvarar delägarens ägarandel av det gängse värdet på tillgångar som överförs vid fissionen. Utdelningen som överlåtelsepris utgör i allmänhet skattepliktig inkomst hos delägaren och anskaffningsutgiften på aktierna är en avdragbar utgift. Utdelningen kan emellertid utgöra skattefri inkomst och anskaffningsutgiften på aktierna en icke-avdragbar utgift enligt NärSkL 51 d § 2 mom. om aktierna i det överlåtande bolaget är sådana som enligt NärSkL 6 b § 1 mom. får överlåtas skattefritt (se HFD 2005:75, www.Finlex.fi). 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.

04.01.2013

Exempel: A Ab äger hela aktiestocken i B Ab och har ägt aktierna under ett års tid. Anskaffningsutgiften på aktierna var 50 000 euro. B Ab genomgår en partiell fission så att det överför en del av tillgångarna (gängse värde 30 000 euro, icke-avskriven anskaffningsutgift 10 000 euro) till C Ab som grundas vid fissionen. B Ab:s nettoförmögenhet är 40 000 euro. Fissionen motsvarar dock inte alla förutsättningar i NärSkL 52 c §, varför man anser i beskattningen att B Ab blir delvis upplöst.

I beskattningen räknas som inkomst differensen mellan det gängse värdet på det delvis upplösta B Ab:s tillgångar och den i beskattningen icke avskrivna anskaffningsutgiften, alltså 20 000 euro (30 000 – 10 000).

A Ab som är delägare anses ha mottagit från B Ab en utdelning på 30 000 euro som anses utgöra skattepliktig inkomst hos delägaren. Av utdelningen dras av en motsvarande andel av anskaffningsutgiften på aktierna, dvs. 12 500 euro (10 000 / 40 000 x 50 000). A Ab:s skattepliktiga överlåtelsevinster anses således uppgå till 17 500 euro.

A Ab anses placera sin utdelning direkt som apportegendom till det nygrundade C Ab och ta emot som vederlag aktier i C Ab. I detta byte är anskaffningsutgiften på de överlåtna tillgångarna och vederlaget som man erhållit från bytet lika stora, varför delägaren inte anses ta emot skattepliktig överlåtelsevinst vid apporten.

Vid det upplösta samfundets beskattning anses som överlåtelsepriset på omsättnings-, finansierings- och anläggningstillgångar samt all annan egendom ett värde som motsvarar det sannolika överlåtelsepriset, dvs. det gängse värdet. Om bolaget har upplösts 19.5.2004 eller senare avgörs skatteplikten av det upplösta bolagets anläggningstillgångsaktier enligt bestämmelserna i NärSkL 6 b § (se närmare Skattestyrelsens anvisning Dnr A84/200/2012, 16.8.2012 Skattebehandling av överlåtelse av aktier i samfund.)

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, www.Edilex.fi).

I rättspraxis har ett samfunds goodwill, firma eller kundregister, vilka uppstått på basis av samfundets egen verksamhet, inte betraktats som sådan egendom vars gängse värde borde intäktsföras vid upplösningen av bolaget (HFD 1998/26, www.Finlex.fi). 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. Internettförbindelser och kringtjänster i samband med kundanslutningarna har också betraktats som sådan egendom vars gängse värde måste intäktsföras vid upplösning av bolag (HFD 1999/4427, www.Finlex.fi).

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 intäktsförs vid upplösningens års beskattning.

04.01.2013

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 40 %), 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 överlåtelseid (CSN 75/1999, www.Edilex.fi).

3.13.3.2 Överlåtelseförlust

Om utdelningen är mindre än anskaffningsutgiften på aktierna och aktierna utgör privat egendom, uppstår överlåtelseförlust. Överlåtelseförlusten får dras av från vinst som erhållits från överlåtelse av egendom under skatteåret och de fem följande åren allteftersom vinst uppstår (ISkL 50 §). En överlåtelseförlust som uppkommit före skatteåret 2010 dras av från den vinst som erhållits från överlåtelse av egendom under skatteåret och de tre följande åren allteftersom vinst uppstår.

3.13.3.3 Beskattning enligt NärSkL

Om aktierna i det bolag som blir upplöst har hört till delägarens näringsverksamhet, tillämpas på utdelningen näringskattelagens bestämmelser.

3.13.3.3.1 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. Upplösningförlusten 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 Dnr A84/200/2012, 16.8.2012 [Skattebehandling av överlåtelse av aktier i samfund](#).

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 upplösningförlusten 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.

04.01.2013

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 Övriga företag

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

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

Upplösningsförlusten kan dras av som årlig kostnad, om det upplösta bolagets verksamhet inte på något sätt kommer att fortsätta eller om anskaffning av aktier i bolaget har visat sig vara en felinvestering. Om det finns inkomstförväntningar på utdelningen, måste upplösningsförlusten periodiseras för verkningstiden (NärSkL 24 §). Enligt rättspraxis har inkomstförväntningar ansetts föreligga bl.a. i följande fall: det upplösta bolaget och delägaren har varit verksamma på samma bransch, det upplösta bolagets aktier har köpts till ett väsentligen högre pris än deras substansvärde och bolaget har blivit upplöst inom en kort tid efter ägarbytet (HFD 1992/1537, www.Finlex.fi).

3.13.4 Upplösning av näringsammanslutning

3.1.3.4.1 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 upplösningsavtalet.

En sammanslutning anses bli upplöst vid beskattningen även då företaget inte har förblivit identiskt i samband med en ändring av verksamhetsformen enligt ISkL 24 §. Samma förfarande har tillämpats då en bolagsman i ett öppet bolag har köpt en annan bolagsmans andel och förenat det öppna bolagets verksamhet med sin egen rörelse som redan existerar (HFD 1977/3461, www.Finlex.fi). 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. förlitning underkastad lös egendom), service eller förmån betraktas den ur-

04.01.2013

sprungliga 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 försäkras 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 näringsammanslutning får sin andel av bolaget som lagt ner verksamheten är det fråga om byte där andelen i bolaget byts mot en utdelning. Här blir bestämmelserna om överlåtelsevinst tillämpliga. Då en bolagsman får egendom som utdelning vid upplösningen av bolaget, betraktas som bolagsmannens överlåtelsepris vid beräkningen av överlåtelsevinsten det gängse värdet av de tillgångar som hör till hans utdelning. Om det i utdelningen ingår sådan nytthet som vid upplösningen värderats till ett högre värde än den vid inkomstbeskattningen oavskrivna anskaffningsutgiften, avdras det belopp som på denna grund räknats som bolagets inkomst vid uträkningen av bolagsmannens överlåtelsevinst. Om en motsvarande inkomstföring emellertid har gjorts även i bokföringen, görs inget särskilt avdrag vid uträkningen av överlåtelsevinsten eftersom beloppet som beskattats som inkomst bokförs som inkomstandel på privatkontot och beaktas därigenom som en del av anskaffningsutgiften för bolagsandelen på samma sätt som vid försäljningen av fastigheten (ärendet har behandlats närmare i Skatteförvaltningens anvisning Överlåtelse av bolagsandel vid inkomstbeskattningen och gåvobeskattningen (Dnr 330/349/2010), kapitel 6).

Av utdelningens gängse värde drar man av den faktiska anskaffningsutgiften på bolagsandelen eller en högre presumtiv anskaffningsutgift som utgör minst 20 % av överlåtelsepriset (40 %, om andelen av bolaget har varit i delägarens ägo i minst 10 år). Om andelen av bolaget har varit bolagsmannens affärsegendom, blir inkomstskattelagens bestämmelser om presumtiv anskaffningsutgift inte tillämpliga. Bestämmelsen gäller inte heller sådana delägare som är samfund, öppna bolag eller kommanditbolag.

Till anskaffningsutgiften för en bolagsandel räknas summan av bolagsmannens kapitalplaceringar och vinstandelar till den del de överstiger privatuttagen, 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 hö-

04.01.2013

rande 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 46.4 § behöver således inte göras.

Utdelning i stället för överlåtelsepris + 0 €

Anskaffningsutgift -20 000 €

Överlåtelseförlust -20 000 €

Den del av skulden som överförs till bolagsmannen och varmed man täcker det negativa som uppkommit på grund av privatuttag betraktas i brist på annan utredning som konsumtionskredit. Räntorna på de lån varmed bolagets näringsverksamhet har finansierats är avdragbara hos delägaren på grundval av inkomstförvärv till den del de överskrider det belopp som har använts för att täcka det negativa egna kapitalet.

Vid upplösning av ett personbolag utgör en erhållen utdelning ett nytt fång till bolagsmannen vid beräkning av besittningstiden. Då bolagsmannen senare överlåter sin egendom som han erhållit från bolaget, anses besittningstiden för att beräkna den presumtiva anskaffningsutgiften börja från den dag då egendomen har erhållits från bolaget (46 § 3 mom. i ISkL).

Ur det upplösta personbolagets bolagsmans synvinkel kan upplösningen av sammanslutningen 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 vilka den ursprungliga anskaffningsutgiften vid sammanslutningens beskattning utgör ett värderingstak. Värderingstaket gäller således enbart sammanslutningen, men

04.01.2013

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 Upplösning av aktiebolag/upplösningförlust).

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 nedläggningssårets 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 nedläggningssåret inkomstskattelagens bestämmelser om försäljningsvinst. Privatuttag utgör inte något nytt fång då man beräknar besittningstiden vid vidareförsäljningen av egendomen.

Om någon överföring till privatbruk inte gjorts vid beskattningen tillämpar man fortfarande NärSkL på försäljningen av företagsverksamhetens anläggningstillgångar efter att näringsverksamheten i själva verket har lagts ner.

3.13.5.2 Uthyrning av egendom som varit i företagets bruk

Då en affärsfastighet eller andra anläggningstillgångar efter nedläggande av affärsverksamheten hyrs ut, är det fråga om en överföring från en förvärvskälla till en annan enligt NärSkL 51 a 1 §. Då betraktar man som överlåtelsepris för anläggningstillgångarna den icke avskrivna delen av anskaffningsutgiften. Uthyrning är annan verksamhet enligt ISkL. Vid överlåtelsen ska den uthyrda fastigheten och aktielägenheten anses ha behållit sin affärsegendomskaraktär även under en längre uthyrningstid. På överlåtelsen tillämpas således NärSkL även om den löpande inkomsten under uthyrningstiden har beskattats enligt ISkL. Se Till utomstående uthyrd fastighet som tidigare hört till näringsförvärvskällan.

04.01.2013

4 JORD- OCH SKOGSBRUKETS INKOMSTBESKATTNING

4.1 Vissa avdrag och utgifters rättelseposter

I denna anvisning ges värderingsgrunder som i brist på annan utredning ska användas vid värderingen av avdragbara belopp eller sådana icke-avdragbara poster som inte får dras av från utgifterna. Utgångspunkten är att man även i jord- och skogsbruket utreder utgifterna på basis av verifikationer och andra bevis. Denna värderingsanvisning ska iakttas då det verkliga beloppet är svårt att utreda.

På motsvarande sätt värderas i fråga om överföringar från en förvärvskälla till en annan de poster som ska beaktas som intäkt i den ena förvärvskällan och de poster som ska dras av i den andra förvärvskällan.

De värderade beloppen anges exklusive moms. Kalkylerat momsavdrag kan inte göras på basis av en uppskattad utgift, eftersom momsavdraget ska grunda sig på verifikation. Då poster som finns bland avdragbara utgifter beaktas som intäkt, ska också momsens andel beaktas såsom korrigeringspost i momskalkylen.

4.1.1 Från jordbruksinkomsten avdragbara kostnader för användning av bil

4.1.1.1 Bil bland jordbruksinventarier och privatbruk av bil

Bilen hör till jordbrukets förvärvskälla om jordbrukets körningar utgör över 50 % av det totala kilometerantalet. Antalet kilometer som är avdragbara i jordbruket ska redogöras i en körjournal.

Då en bil hör till jordbrukets förvärvskälla, drar man av vid beskattningen de faktiska antecknade kostnaderna för användningen av bilen. Om de faktiska kostnaderna inte har dragits av i anteckningarna och verifikationer på dessa inte har sparats, kan kostnaderna emellertid dras av enligt en tillförlitlig utredning som den skattskyldige lagt fram av antalet körkilometer inom jordbruket. Av kalkylen ska framgå jordbrukskörslornas andel av de uppskattade bränslekostnaderna, servicekostnaderna och de övriga kostnaderna för fordonet samt andelen av eventuella avskrivningar och totalantalet kilometer som körts under skatteåret. Om de faktiska utgifterna inte framgår av anteckningarna och den skattskyldige inte lägger fram en pålitlig utredning, får som utgifter dras av 0,25 euro/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012 599/2012). Avdragandet förutsätter dock att antalet körkilometer i förvärvskällan har utretts och kostnader uppstått.

Då en jordbruksidkare använder en bil som hör till jordbrukets förvärvskälla till privata körningar eller sådana körningar som hör till en annan förvärvskälla, är dessa körningars andel av bilkostnaderna och avskrivningarna på bilen inte avdragbara från jordbrukets förvärvskälla. De privata och övriga körningarnas andel räknas ut så att man dividerar bilkostnadernas totalbelopp och den årliga avskrivningen på bilen med antalet kilometer som körts med bilen och multiplicerar resultatet med antalet kilometer som enligt körjournalen har körts privat och för andra ändamål. Om det inte finns någon pålitlig bokföring över de privata körningarna, måste deras andel uppskattas. De kostnader som hör till en annan förvärvskälla överförs som kostnad till förvärvskällan i fråga som avdrag.

Resor mellan bostaden och gårdsbruksenheten är sådana privata körningar som avses ovan. Jordbruksidkaren och delägaren i en beskattningssammanslutning som bedriver jordbruk kan i den förhandsifyllda skattedeklarationen dra av kost-

04.01.2013

naderna för resorna mellan bostaden och gårdsbruksenheten från sin förvärvsinkomst inom ramen för 93 § i inkomstskattelagen.

Rätten att göra avskrivningar på anläggningstillgångar börjar under det skatteår då nyttigheten har tagits i bruk. Även om bilen hade tagits i bruk alldeles vid slutet av året, beviljas avskrivningen trots allt till sitt fulla belopp. Då kan intäktsföringen av privatbruket uppgå till en mycket stor summa per körd kilometer, eftersom det avskrivningsbelopp som beaktats som avdrag är så stort.

För att kunna avföra en bil som ingått i jordbruksinventarierna förutsätts att andelen av körslor i jordbruket har minskat permanent och utgör nu under hälften av alla körslor.

4.1.1.2 Privat bil som används i jordbruket

En bil anses höra till de privata tillgångarna enligt GårdsSkL 10 e § (kan också vara bil som tillhör en make enligt ISkL 7 §) om de körningar som inte hör till jordbruket utgör mer än 50 % av alla körningar med bilen. Andra än jordbrukskörningar är i detta sammanhang privata körningar samt andra än jordbrukskörningar och körningarna i annan förvärvsverksamhet.

Jordbrukskörningarnas andel av kostnaderna för och avskrivningarna på en sådan bil som inte hör till jordbruksinventarierna får dras av i anteckningarna som jordbruksutgift. Enligt GårdsSkL 10 e § får man ytterligare dra av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan maximibeloppet av den skattefria kilometerersättningen (0,45 €/km) Skatteförvaltningens beslut om skattefria resekostnadsersättningar under 2012, 1270/2011 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 euro/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 så-

04.01.2013

dana resor antalet kilometer och antalet gånger man kört till resmålet per år. Därutöver ska man alltid ange det sammanlagda antalet kilometer som under skatteåret körts med bilen.

Om den skattskyldige inte lagt fram någon pålitlig utredning av att en till privata tillgångarna hörande bil har använts för jordbrukets tillfälliga körningar, får tilläggsavdrag inte göras från jordbruksinkomsten och kostnaderna för en bil som ingår i de privata tillgångarna får inte dras av.

Tilläggsavdrag beviljas inte om totalantalet körkilometer med bilen inte utreds och det därmed blir oklart om bilen hör till tillgångarna i förvärvskällan eller till privata tillgångar. I sådana fall får man som utgift dra av 0,25 euro/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012 599/2012). Avdragandet förutsätter dock att antalet körkilometer i förvärvskällan har utretts och kostnader uppstått.

En från arbetsgivaren erhållen naturaförmånsbil, leasingbil, eller bil man förfogar över på basis av ett avtal hör inte till jordbruksidkarens privata tillgångar. Man får således inte göra tilläggsavdrag för användningen av en sådan bil inom jordbruket. Man får dra av de faktiska kostnaderna för användningen av sådana bilar inom jordbruket. Avdrag får göras också på basis av en tillförlitlig kalkyl om antalet körkilometer inom jordbruket (se kapitel 4.1.1.1).

Avdragandet av kostnader för användningen av en naturaförmånsbil grundar sig på det kilometerbaserade förmånsvärde som räknas som lön. I kostnaderna för bruksförmånsbilar beaktas dessutom de kostnader man betalat själv.

Exempel

En jordbruksidkare har från arbetsgivaren fått i sin besittning en naturaförmånsbil som han också använder för körslor inom jordbruket. Det är fråga om en fri bilförmån vars värde per år är 6 600 € och förmånens värde har inte kontrollerats på basis av de privata körslorna eller arbetskörslorna. Förmånens kilometerbaserade värde är 0,37 €/km (6 600 € : 18 000 km). Man får således dra av 0,37 €/km från körslorna inom jordbruket.

4.1.1.3 Privat bil som används av en beskattningssammanslutning

4.1.1.3.1 Om beskattningssammanslutningen har betalat resekostnadsersättning till delägaren

Om delägare i en sammanslutning använder sin egen bil för sammanslutningens körningar, kan sammanslutningen betala till honom resekostnadsersättningar enligt Skatteförvaltningens beslut om skattefria resekostnadsersättningar. Då behandlas kostnaderna som löneutgift i sammanslutningens anteckningar. Ersättningarna som betalats till delägaren utgör skattefri inkomst.

4.1.1.3.2 Om beskattningssammanslutningen inte betalat resekostnadsersättning till delägaren

Om sammanslutningen inte har betalat ersättningar till delägaren för bruk av egen bil i jordbruket, kan kostnaderna för dessa körningar dras av till deras faktiska belopp som utgifter som hänför sig till jordbruket. I brist på annan utredning är avdragsbeloppet 0,25 €/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012 599/2012).

4.1.1.4 Om privat bil används av ett dödsbo som bedriver jordbruk

4.1.1.4.1 Om dödsboet har betalat resekostnadsersättning till delägaren

04.01.2013

Ett dödsbo kan betala skattefria kostnadsersättningar enligt Skatteförvaltningens ovan nämnda beslut om skattefria kostnadsersättningar till dödsbodelägare för bruk av egen bil i dödsboets jordbruk. Då behandlas kostnaderna som löneutgift i dödsboets anteckningar. Ersättningarna som betalats till delägaren utgör skattefri inkomst.

4.1.1.4.2 Om dödsboet inte betalat resekostnadsersättning till delägaren

Om ett dödsbo inte har betalat ersättningar till delägaren för bruk av egen bil i dödsboets jordbruk, kan kostnaderna för dessa körningar dras av till deras faktiska belopp som utgifter som hänför sig till dödsboets jordbruk. I brist på annan utredning är avdragsbeloppet 0,25 €/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012 599/2012).

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".

4.1.1.4.3 Efterlevande make i ett dödsbo

Enligt GårdsSkL 7 § är avdragbara jordbruksutgifter inte löner, pensioner och andra förmåner som dödsboet har betalat till efterlevande make. Dödsboet kan således inte betala sådana skattefria kostnadsersättningar till den efterlevande maken som skulle vara avdragbara i jordbruksbeskattningen.

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

4.1.2 Jordbruksidkarens ökade levnadskostnader för resa till ett särskilt arbetsställe

Jordbruksidkare kan yrka avdrag av ökade levnadskostnader för resor som han tillfälligt företar i anslutning till lantbruket utanför sitt ordinarie verksamhetsområde. Resor mellan olika lägenheter betraktas som sedvanliga resor.

En jordbruksidkare ska bifoga en utredning av resorna till sina anteckningar. Om några verifikationer inte har bifogats till anteckningarna men man kan bevisa att ökade levnadskostnader med sannolikhet har uppstått för en resa till ett särskilt arbetsställe, beviljas avdraget enligt GårdsSkL 10 e §. En utredning av avdraget ingår i deklarationsanvisningen Jordbruksbeskattning. Tilläggsavdrag behandlas i Skattestyrelsens anvisningsbrev av 23.2.2001 dnr 518/349/01.

Som tilläggsavdrag får avdras maximibeloppet av skattefria dagtraktamenten för arbetsresor som Skatteförvaltningen fastställt med stöd av 73 § 2 mom. inkomstskattelagen (36 eller 16 euro) år 2012 (Skatteförvaltningens beslut om skattefria resekostnadsersättningar under 2012, 1270/2011 till den del de faktiska ökade levnadskostnader som beror på arbetsresan inte har dragits av i bokföringen).

4.1.3 Resekostnader inom skogsbruket

4.1.3.1 Användning av privat bil inom skogsbruket

När man använder en till som hör till privata tillgångar för resor som hänför sig till skogsbruket, ska man ge en utredning av grunderna för avdragande av resekostnaderna i skogsbrukets anteckningar. Man bör helst föra körjournal över användningen av bilen inom skogsbruket.

04.01.2013

Resekostnaderna inom skogsbruket dras av enligt de faktiska kostnaderna. Om det inte är möjligt att utreda de faktiska kostnaderna, godkänns som avdrag för användning av egen bil 0,25 €/km (Skatteförvaltningens beslut om storleken av resekostnadsavdrag vid beskattningen för 2012 599/2012). 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 0,25 €/km utan självriskandel och maximigräns. Avdragandet av kostnader för resor mellan bostad och skog i beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster omfattas inte av motsvarande begränsningar som kostnaderna mellan bostad och arbetsplats i beskattningen av förvärvsinkomster enligt 93 § i inkomstskattelagen (HFD 3.8.2005 t.1914, www.Finlex.fi).

4.1.3.2 Bil bland 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 4.1.1.1).

Den andel av de årliga utgifterna för och avskrivningarna på en bil som inte hänför sig till skogsbruksinventarierna räknas om kapitalinkomst inom skogsbruket. Sådana kostnader för en bil som hänför sig till jordbruket eller näringsverksamhetens förvärvskälla överförs som kostnad till förvärvskällan i fråga som avdrag.

4.1.3.3 Ökade levnadskostnader hos skogsbruksidkare

Skogsägarens resor mellan bostaden och skogsfastigheten betraktas inte som sådana tillfälliga arbetsresor som berättigar skogsägaren att dra av från kapitalinkomsten av skogsbruket så kallade egna dagtraktamenten på basis av ökade levnadskostnader (HFD 2.6.1999/1362, www.Finlex.fi).

Om skogsägaren företar en arbetsresa till ett särskilt arbetsställe utanför sitt skogshemman och det uppstår ökade levnadskostnader för resan, kan han yrka avdrag av de ökade levnadskostnaderna som utgift för inkomstens förvärvande i beskattningen av kapitalinkomst av skogsbruket. En sådan arbetsresa kan vara t.ex. en resa till en kurs om skogsbruket. Skogsbruksidkaren kan då dra av ökade levnadskostnader under samma förutsättningar som löntagare, se avsnitt 2.9.2.1 i denna anvisning. I beskattningen av skogsbrukets kapitalinkomster tillämpas inte förfarandet med s.k. tilläggsavdrag för ökade levnadskostnader som gäller inom jordbruket och i beskattningen av inkomst av näringsverksamhet.

Kapitel 2.9.2.1: *Som en uppskattad ökning i levnadskostnaderna under en tillfällig arbetsresa i hemlandet betraktas i brist på annan utredning 12 € för en resa som varat över 6 timmar och 24 € per dygn för en resa som varat över 10 timmar. Avdraget förutsätter ytterligare att det särskilda arbetsstället ligger minst 15 km från skogsägarens egentliga arbetsplats (skog) eller hem, beroende av varifrån resan har börjat, samt över 5 kilometer från såväl den egentliga arbetsplatsen som bostaden.*

04.01.2013

4.1.3.4 Dödsbodeläggarens eller beskattningssammanslutningens resekostnader

Ett dödsbo kan på basis av en reseräkning betala skattefria resekostnadsersättningar enligt Skatteförvaltningens beslut till dödsbodelägaren för alla sådana resor som delägaren företagit inom skogsbruket.

Även en beskattningssammanslutning kan betala skattefria resekostnadsersättningar till delägare men endast för sådana resor som delägaren företar någon annanstans än till sin skog (delägarens resa från hemmet till skogsfastigheten är inte en tillfällig arbetsresa, HFD 1999/1362).

De skattefria ersättningar som dödsboet eller beskattningssammanslutningen betalat utgör avdragbara årliga utgifter i beskattningen av dödsboets eller beskattningssammanslutningens kapitalinkomster från skogsbruket. Om delägarna inte fakturerar dödsboet eller beskattningssammanslutningen för sina resekostnader inom skogsbruket, får de resekostnader som hänför sig till dödsboets eller beskattningssammanslutningens skogsbruk dras av från dödsboets eller beskattningssammanslutningens kapitalinkomster av skogsbruket på de grunder som anges i avsnitt 4.1.3.

4.1.4 Kostnader för studie- och utbildningsresor

Att kunna dra av från jordbruksinkomsten eller kapitalinkomsten av skogsbruket resekostnader för en studie- eller utbildningsresa förutsätter att man bifogar en utredning av resans och utbildningens syfte, program och kostnadsbelopp samt av sambandet till förvärvsverksamheten. Utgifter för allmänbildande, yrkesinriktad eller grundutbildning berättigar inte till avdrag.

Avdragbar vid beskattningen är den del av kostnaderna som hänför sig till förvärvsverksamheten. Kostnaderna får man enbart dra av hos de personer som tilldelas lägenhetens beskattningsbara inkomst. I allmänhet är det fråga om företagarmakar samt alla de delägare i sammanslutningar till vilka inkomst fördelas.

Avdragbara är bl.a. kostnader för resor, logi, kursavgifter, inträdesbiljetter till lantbruksutställningar och motsvarande, broschyrer samt ökade levnadskostnader.

Avdrag av kostnaderna för en studieresa förutsätter i allmänhet följande:

- syftet och reseprogrammet ska ha ett samband med gårdens 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. Skogsbruksidkare får dra av t.ex. röjningssågkurser eller skogsbeskattningsskvällar som ordnas i närtrakten. I fråga om dessa kurser och tillställningar i närtrakten förutsätts inte minst fyra timmar organiserat program för att de ska vara avdragbara. För att få dra av kostnader för studieresor utomlands förutsätts att den information man får på resan ska kunna utnyttjas i det inhemska jord- och skogsbruket som den skattskyldige idkar. Kostnaderna för resor till t.ex. utländska nationalparker, vingårdar eller för att bekanta sig i förädling av tropiska träslag är inte ens delvis avdragbara som utgifter för inkomstens förvärvande och bibehållande som föranletts av inhemskt jord- eller skogsbruk.

04.01.2013

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

I brist på annan detaljerad utredning kan utgifterna uppskattas till 5,60 €/dag. En utredning om beviljade naturaförmåner ska ingå i anteckningarna.

4.1.6 Vattenavgifter

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

4.1.7 El- och värmekostnader

Om jordbrukets och det privata hushållets elutgifter inte har mätts separat, ska fördelningen av utgifterna uppskattas. Elförbrukningen i privathushåll är i allmänhet lättare att bestämma än jordbrukets. På förbrukningen i privathushåll inverkar antalet familjemedlemmar, ålder, värmeanordning och elutrustningens nivå. Elförbrukningen i ett privathushåll utan elvärme varierar i genomsnitt mellan 5 000 – 10 000 kWh per år. I normala förhållanden utan värmning kan hushållets andel av elutgifterna i allmänhet uppskattas till hälften av kostnaderna upp till 9,12 €/år per kvadratmeter bostadsyta. I fråga om korrigeringspost för egen bostad kan värmens andel i brist på annan utredning uppskattas i genomsnitt till 10 €/m²/år.

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

4.1.8 Datakommunikationsutgifter och -anordningar

Anskaffningen av dataförbindelse (t.ex. optisk fiberanslutning) kan medföra utgifter som t.ex. anslutningsavgift samt utgifter för byggande och installation. Beskattningen av anslutningsavgifter har behandlats i en separat anvisning (punkt 11 i Skatteförvaltningens ställningstaganden i frågor om företagsbeskattning, 21.1.2010, dnr 72/40/2010). Utgifterna för byggande och installation som inte ingår i anslutningsavgiften, anses som kostnader för jordbruket till den del de förorsakas av att en anslutning byggs till jordbrukets produktionsbyggnader, för t.ex. kameraövervakning av boskap eller för annan användning i jordbruket. Dessa utgifter tilläggas i anskaffningsutgifterna för produktionsbyggnader. Till övriga delar anses utgifterna för byggande och installation inte vara avdragbara utgifter i jordbrukets förvärvskälla. Dylika utgifter som inte får avdras är t.ex. utgifter för byggande av dataförbindelse till bruksenhetens bostadsbyggnad.

Kostnader för användning av dataförbindelse (t.ex. bredbandsanslutning) berättigar till avdrag till den del förbindelsen har använts för förvärv av inkomst i jordbruket. Då kostnaderna för användning av dataförbindelsen fördelas mellan gårdsbruket och privat bruk ska man beakta de lägenhetsvisa omständigheterna, liksom lägenhetens storlek, produktionsinriktning, eventuell deltidsodling och familjens storlek samt totalbeloppet av datakommunikationsanvändning.

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.

Om anskaffningsutgifterna för datakommunikationsanordningar, periferienheter och programvara dras av som årliga kostnader, avdras som kostnader för jordbruket en sådan andel av anskaffningskostnaderna som motsvarar användning-

04.01.2013

en i jordbruket. Om anskaffningsutgifterna inte dras av som årliga kostnader, ingår anskaffningsutgifterna för datakommunikationsanordningar, periferienheter och programvara vilka huvudsakligen skaffats för användning i jordbruket i sin helhet i jordbrukets tillgångar och den andel som motsvarar annan än användning i jordbruket avskrivs för användningsåret i jordbrukets förvärvskälla.

På motsvarande sätt kan anskaffningsutgifterna för datakommunikationsanordningar som skaffats för användning i skogsbruket i tillämpliga delar dras av som skogsbrukskostnader.

4.1.9 Avdrag för arbetsrum

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 (380 €/år).

Motsvarande principer får tillämpas i avdragandet av kostnader också inom skogsbruket. Om det inte finns någon utredning om de faktiska kostnaderna men det är sannolikt att kostnader har uppstått med beaktande av skogsbrukets omfattning och behovet av arbetsrum, får man i brist på annan utredning dra av ett belopp som motsvarar avdraget för arbetsrum när avdraget beviljas för löntagarens extraordinära biinkomster (190 euro/år). Avdraget anges på blankett 2C.

4.1.10 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 överläts 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 utarren-

04.01.2013

deraren 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 gårdsstödsrättighet inom olika stödområden de värden som anges i värderingsanvisningen (Värdering av tillgångar i arvs- och gåvobeskattningen 746/36/2009, anvisningen har uppdaterats 22.11.2011 Dnr 763/36/2011, och 4.12.2012 Dnr A132/200/2012), dvs. det årliga regionalt enhetliga stödet i euro per hektar utan sent. Stödbeloppet per region fastställs årligen i januari genom statsrådets förordning vilket framgår av blanketten 103A för jordbrukare.

Beloppen på regionalt enhetliga stöd år 2012 (6 § i statsrådets förordning om systemet med samlat gårdsstöd) är följande:

A-område	249,26 €/ha
B-C1-område	203,04 €/ha
C2-C4-område	168,43 €/ha

Överlåtelsepriset från försäljning och inkomsten från utarrendering en stödrättighet utgör skattepliktig inkomst för mottagaren. På motsvarande sätt är den köpeskilling som köparen betalat och det arrende arrendatorn betalat en avdragbar utgift vid beskattningen. Köparen kan dra av den betalda köpeskillingen som årsutgift eller som 10 procents avskrivningar från utgiftsresten.

Vinsten från överlåtelse av en stödrättighet är skattefri inom ramen för 48 § i inkomstskattelagen.

De stödrättigheter som beviljats och fastställts för jordbrukaren ingår inte i jordbrukstillgångarna. som värdet på en 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 gårdsstödsrättighet om säljaren eller utarrenderaren är moms skyldig. Till köpeskillingen eller arrendet läggs då en moms på 23 %. Om stödrättigheten säljs i samband med försäljning av gården eller en bråkdel av den, betalas inte moms på försäljningen av stödrätten (19 a § i mervärdesskattelagen). I samband med försäljning av ett outbrutet område från gården är försäljningen av gårdsstöd momspliktig, t.ex. om man enbart säljer ett outbrutet området som är åker.

4.1.11 Kostnader för snöskoter, terränghjuling och användning av traktor i skogsbruk

Om man i jord- eller skogsbruket använder snöskoter eller terränghjuling avdras kostnaderna för dessa fordon i regel till den del de använts i jord- eller skogsbruket per användningstimme av totalkostnaderna. Samma gäller användningen av traktor i skogsbruket. Kostnaderna kan i brist på annan utredning uppskattas till 14 € per användningstimme för snöskoter och terränghjuling och 11 € per användningstimme för traktor. Om traktorn används för virkestransport, tillämpas de maskinkostnader som anges i kapitel 4.1.13 i denna anvisning, skilt för varje virkesslag €/m³. Om traktorn ingår i jordbruksinventarierna, ska i jordbruksbeskattningen göras motsvarande inkomstföring.

Snöskoter och terränghjuling räknas till jordbruks- eller skogsbruksinventarier endast i undantagsfall eller traktorn till skogsbruksinventarier. Då förutsätts att

04.01.2013

maskinen huvudsakligen och kontinuerligt används i skogsbruket (och på motsvarande sätt i jordbruket). En dylik situation kan uppstå i skogsbruket närmast då man regelbundet varje år själv utför ett stort antal sådana leverans- och skogsvårdsarbeten som maskinen används i. Maskinen måste vara av sådan typ att den lämpar sig för användningsändamålet och dessutom förutsätts tillräckligt med maskineffekt. Man ska dessutom ha tillgång till (t.ex. släpvagn, lastare eller dylik) extrautrustning som behövs i arbetet. I dessa fall ska man också ha en utredning om användningstimmarna och privat användningens andel av kostnader och avskrivningar ska inkomstföras årligen.

Kostnader för huggning och transport av ved för privathushållet är inte kostnader som kan dras av från kapitalinkomsterna från skogsbruket eftersom motsvarande inkomst är skattefri. Om maskinen 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 driftkostnaderna för maskinen inte till någon del dras av från kapitalinkomsterna från skogsbruket.

Om snöskoter och terränghjuling används inom skogs- eller jordbruket förutsätts att man bland anteckningarna har en sådan pålitlig utredning om användningstimmarna och -ändamålet som vid behov kan begäras till påseende. Samma gäller användningen av traktor i skogsbruket. I utredningen ska antecknas de arbeten man gjort och gärna områden i fråga om skogsbruket.

4.1.12 Kostnader för motor- och röjningssåg

Kostnader för motor- eller röjningssåg avdras som jordbrukets utgifter endast till den del som motsvarar jordbruksanvändningen och uppskattas högst till 85 €/år. En motsvarande intäktsföring ska göras vid skogsbruksbeskattningen om sågen hör till skogsbruksinventarierna.

4.1.13 Värdet av det virke från egen skog som använts i jordbruket

Då man fastställer värdet av det i gårdsbruket använt virke som tagits från egen skog kan man i brist på annan utredning använda följande genomsnittliga rotpriser som beräknats på basis av genomsnittliga anskaffningspriser för olika virkesslag:

Tallstockar	45 €/m ³
Granstockar	41 €/m ³
Björkstockar	34 €/m ³
Tallmassaved	8 €/m ³
Granmassaved	8 €/m ³
Björkmassaved	9 €/m ³

Rotprisvärdet på brännflis (slanflis) är 1,70 €/m³ eller 0,68 €/m³ i löst mått.

4.1.14 Leveransarbetets värde och rättelseposten av utgifter för en jordbrukstraktor och dess redskap

Vid bestämmandet av leveransarbetets värde och s.k. rättelseposter (= behovet av att minska kostnaderna inom jordbruket till följd av att jordbruksmaskiner använts inom skogsbruket och en motsvarande ökning i skogsbruksutgifterna) kan i

04.01.2013

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	Arbetets värde	Maskinkostnad
	Tillverkning	Transport	Transpor
Tallstockar	5,21	2,15	3,22
Tallmassaved	12,05	2,22	3,33
Granstockar	6,71	2,17	3,26
Granmassaved	12,60	2,36	3,53
Björkstockar	4,96	2,46	3,70
Björkmassaved	11,14	2,59	3,89
Energivirke (okvistat träd)	7,44	4,05	6,08
Ved och klabbar	25,26	2,59	3,89
Flisning	4,09		
Flis		2,59	3,89

Om virkesslaget inte specificerats, använder man såsom rättelsepost för transport i samband med maskinkostnaderna 3,89 €/m³.

Om jordbrukstraktor används tillsammans med redskap som inte hör till jordbruksinventarierna kan såsom rättelsepost tillämpas 11,00 €/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 %.

04.01.2013

4.1.15 Verksamhet av hobbynatur

4.1.15.1 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.

4.1.15.2 Hästar

Även omfattande hästuppfödning anses ingå i jordbruket och den betraktas i allmänhet inte som en separat rörelse. Ridverksamhet och underhåll av stallplatser för hästar kan vara verksamhet som ingår i jordbruket. Denna verksamhet bedrivs ofta i samband med gårdsbruksturism i jordbruket. Om verksamheten bedrivs organisatoriskt eller annars särskilt från jordbruket och man inte bedriver någon egentlig jordbruksproduktion, betraktas verksamheten som en separat rörelse som beskattas i näringsverksamhetens förvärvskälla.

Om hästuppfödningen betraktas som rörelse som bedrivs separat från jordbruket, beskattas den del av verksamheten som anses utgöra jordbruk fortfarande i jordbrukets förvärvskälla. Inlutna understöd för jordbruksfastigheter och den del av verksamheten som utgör jordbruk beskattas i jordbrukets förvärvskälla (se avsnitt 4.2.2). Understöd som erhållits för hästarna beskattas däremot som inkomst av näringsverksamhet. Allt foder som produceras för hästarna överförs från jordbrukets förvärvskälla till näringsverksamhetens förvärvskälla (se avsnitt 4.4).

Att ha trav- eller ridhästar enbart i tävlings syfte utan att bedriva hästuppfödningssyfte 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, www.Finlex.fi).

04.01.2013

(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 tillskotts-närings- 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 prismetlen är exklusive moms.

4.1.15.3 Obetydliga odlingar

Obetydliga odlingar i mycket liten skala eller på mycket små åkerarealer (i allmänhet under 3 ha) och som kontinuerligt är förlustbringande kan betraktas som hobbyverksamhet. På dylika gårdar är olönsamt även på längre sikt och verksamheten kan således inte betraktas som verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. (Se HFD 18.5.1998 L 937: Det ansågs inte att slaktdjurshållning och biodling samt små ört- och grönsaksodlingar för huvudsakligen privathushållets behov skulle betraktas som jordbruksidkande). Om verksamheten bedrivs i avsiktligt förvärvssyfte, utgör den lilla åkerarealen eller de obetydliga specialodlingarna inte ett hinder för att kostnaderna ska kunna avdras. En ny typ av verksamhet kan vara förlustbringande under de första åren.

4.2 Nedläggning av jordbruket

4.2.1 Allmänt

Vid beskattningen anses att jordbruket är nedlagt om verksamheten inom jordbruket har upphört eller den inte längre kan betraktas som sådan verksamhet som avsiktligt bedrivs i förvärvssyfte. Om jordbruksidkaren efter att han lagt ned den egentliga produktionsverksamheten hyr ut åkrarna eller får gårdsstöd för dem och inkomsten från dessa beskattas som jordbruks inkomst, anses lägenheten fortfarande höra till fast egendom som hör till lantbruk som han bedriver på ett sådant sätt som skattefriheten av överlåtelsevinst från generationsväxling i lantbruket förutsätter enligt ISkL 48 §. Det förutsätts alltså inte att överlåtaren strax före generationsväxlingsöverlåtelsen aktivt ska bedriva gårdsbruk (HFD: 2010:25).

Alla reserver räknas som skattepliktiga intäkter för nedläggningsåret. Det framtida bruket av osålda jordbrukstillgångar ska utredas. Av jordbrukets anläggningstillgångar som jordbruksidkaren överfört till privathushållet räknas enligt GårdsSkL 4

04.01.2013

§ 3 mom. som skattepliktig inkomst den ursprungliga anskaffningsutgiften eller ett lägre sannolikt överlåtelsepris.

Om jordbruksverksamheten anses vara nedlagd och åkrarna inte hyrs ut, kan utgiftsresten för täckdiken avskrivas i sin helhet, eftersom bruket i ekonomiskt förvärvssyfte har upphört. Om någon av jordbrukets ekonomibyggnader eller maskiner inte längre behövs för någonting, kan utgiftsresten för dem avskrivas. Om en ekonomibyggnad, inventarier eller maskin överförs till inkomstförvärvet i en annan förvärvskälla, betraktas som överföringsvärdet den återstående utgiftsresten.

På försäljningen av den egendom som förblivit i privatbruk tillämpas efter nedläggningsåret inkomstskattelagens bestämmelser om överlåtelsevinst. Privatuttag utgör inte något nytt förvärv då man beräknar besittningstiden vid försäljning av egendomen.

Om tillgångarna inte överförs till privat bruk i beskattningen trots att jordbruksverksamheten redan lagts ned, tillämpas GårdsSkL på försäljningen av jordbrukets anläggningstillgångar.

4.2.2 Inkomster och avdragbara kostnader efter nedläggning av egentlig jordbruksverksamhet

Ägaren av en gårdsbruksenhet kan också efter att ha lagt ned sitt egentliga jordbruk ha inkomster som beskattas enligt GårdsSkL, t.ex. hyresinkomster och understöd. Utgifterna på dessa inkomster kan dras av. Sådana utgifter är bl.a. utgifter för underhåll som hänför sig till uthyrd egendom eller som förutsätts genom underhållsplikten i samband med understödsinkomsterna (HFD 18.5.1998 I. 937). Avdragbara är också avskrivningarna för maskiner och hushållsbyggnader som behövs i underhållet. Om åkrarna har arrenderats ut till någon annan mot underhåll, anses den kalkylmässiga hyresinkomsten och utgifterna för utarrenderingen vara lika stora och andra kostnader får således inte dras av. Understöden räknas som inkomst hos den part till vilken gårdsstödsrättigheterna har registrerats.

Om jordbruksverksamheten inte upphört permanent utan bara för en viss tid kan avskrivningarna på jordbrukstillgångar fortfarande dras av som jordbruksutgifter (CSN 27/1999). Jordbrukssidkaren ska lägga fram en utredning av avbrottet i verksamheten.

4.3 Jordbrukets nettoförmögenhet

4.3.1 Vissa tillgångar

De andelar av andelslag som hänför sig till jordbruket värderas vid beräkningen av nettoförmögenheten upp till de värden som fastställts för andelarna med stöd av 26 § i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen (HFD 4.5.2000/813, CSN 45/1994 och Skattestyrelsens meddelande 26.2.1998/4/1998). Vid beräkningen av nettoförmögenhet för ett andelslag beaktas då, utöver de insatser som redan har betalats, även de obetalda insatserna. I motsvarande mån beaktas de obetalda insatserna som jordbruksskuld vid beräkningen av jordbrukarens nettoförmögenhet (HFD 1995 B 528, www.Finlex.fi). Till jordbrukets nettotillgångar räknas producentandelslagets förpliktelseandelar men också frivilliga andelar i samma andelslag. Man kan inte anse att de frivilliga andelarna kommer med särskilda förmåner, varför värdet på andelarna anses motsvara insatsen. I fråga om aktiebolag anses värdet på andelarna i andelslag motsvara insatsen i andelslag när man beräknar nettoförmögenhet.

04.01.2013

De produktionsrätter som kan överlåtas, såsom referenskvantiteten för mejerimjök (mjölkkvot) värderas vid beräkningen av nettoförmögenheten till det gängse värdet i slutet av året. I brist på annan utredning anses värdet motsvara det genomsnittliga handelspriset. Som gängse värde av hälften av referenskvantiteten för mejerimjök kan betraktas det genomsnittliga marknadspriset; statistik över detta förs av Arbetskrafts- och Näringscentralerna. Det genomsnittliga priset på mjölkkvotshandeln publiceras på webbplatsen www.skatt.fi.

4.3.2 Djurkredit som beviljats av ett slakteri och jordbrukets nettoförmögenhet

Jordbrukaren kan betala djuranskaffningen enligt en faktura som slakteriet har gett. Slakteriet kan också förlänga betalningstiden med 60–150 dagar beroende på djurart och bevilja en s.k. djurkredit. Under den längre betalningstiden tar man ut ränta till betalningsdagen. Räntans storlek anges i försäljningsavtalet. Efter den längre betalningstiden tar man också ut dröjsmålsränta på det obetalda beloppet. Också dröjsmålsräntans storlek anges i försäljningsavtalet. Med beaktande av att man i jordbrukarens beskattning tillämpar kontantprincipen kan en djurkredit som beviljas av slakteriet inte betraktas som sådan skuld som får dras av vid uträkningen av jordbrukets nettoförmögenhet (CSN 17/2010).

4.4 Överföringar mellan olika förvärvskällor

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

Exempel: När man överför hö från jordbruket till exempelvis renskötseln, används följande värden i brist på annan utredning som post som ska intäktsföras i jordbruket respektive dras av i renskötseln:

Som värdet på hö vid överföring från en förvärvskälla till en annan används 14 cent/kg exklusive moms. Värdet på rundbals- och plansiloensilage vid överföring från en förvärvskälla till en annan är 4 cent/kg. När man räknar ut den dagliga konsumtionen kan man för hö använda koefficient 2 per dag i renfålla och för ensilage koefficient 5.

Exempel på beräkningen:

Pris på hö som används för överföring till en annan förvärvskälla exklusive moms: $14 \text{ cent} \times \text{antalet renar i renfållan} \times \text{antalet dagar i renfållan} \times 2$

Ensilage: $4 \text{ cent} \times \text{antalet renar i renfållan} \times \text{antalet dagar i renfållan} \times 5$

4.5 Värdering av jordämnen och substansavskrivning

Överlåtelsepris och andra vederlag som man erhållit för grus, lera, mull, torv och andra lösa marksubstanser utgör skattepliktig kapitalinkomst, förutsatt att verksamheten inte bildar en särskild näringsförvärvskälla.

Kostnaderna för inkomstens förvärvande får dras av från kapitalinkomsterna. Sådana kostnader är t.ex. kostnader för dikning och röjning av ett kärrområde samt kostnader för grustäktstillstånd och planering. Kostnader för förädling och transport av marksubstanser utgör avdragbara kostnader för jordbruksinkomstens förvärvande och bibehållande.

Anskaffningsutgiften för ett marksubstansområde får dras av från kapitalinkomsterna såsom utgift för inkomstens förvärvande. Enligt ISkL 114 § ska av anskaffningsutgifter för grus- och sandtäkter, stenbrott, torvmossar eller annan sådan egendom avskrivas varje skatteår den del som svarar mot den förbrukade ämnesmängden. Vid fastställande av anskaffningsutgiften utgår man från den ur-

04.01.2013

sprungliga anskaffningsutgiften för marksubstansområdet, vilken ska vid behov uppskattas på basis av inköpspriset för hela lägenheten. Vid vederlagslösa förvärv används som anskaffningspris på marksubstansområdet värdet i arvs- och gåvobeskattningen.

5 UPPSKATTNING AV TILLGÅNGARS VÄRDE I VISSA FALL

5.1 Tomtmark på en brukningsenhet

Tomtmark på en brukningsenhet fördelas i brist på annan utredning på tomt för bostadsbyggnaden och byggnadsplats för lantbrukets byggnader så att hälften av tomtmarken betraktas som tomt för bostadsbyggnaden, dock högst upp till 10 000 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 som 2 000 m².

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

5.2 Återanskaffningsvärdet på vissa byggnader

Återanskaffningsvärdet på byggnader fastställs i enlighet med en förordning som finansministeriet årligen utfärdar. Såsom återanskaffningsvärde för byggnader, på vilka man inte kan tillämpa finansministeriets förordning, anses 70 % av byggnadskostnaderna för motsvarande byggnad.

För följande typer av byggnader kan såsom återanskaffningsvärde i brist på annan utredning användas nedanstående värden, som är 70 % av de genomsnittliga byggnadskostnaderna:

1. Växthus euro/m²

Glasstålstomme med värme och bevattning	115,22
utan	82,45
Plasträstmme med värme och bevattning	59,89
utan	38,18
Akryltäckning/stålstomme med värmeanordning	167,95

2. Silor (för lagring av säd)

Runda	Silons diameter m	Byggnadskostnad euro/siilo-m ³

04.01.2013

Stålkonstruktion	3 - 10	84,62 - 36,24
Betong		
- plant botten	8 - 12	51,22
- koniskt botten	8 - 12	64,03
Kvadratisk botten		96,53

3. Övertryckshallar..... 1 000 – 5 000 m²

- varm..... 121,08 – 80,07 euro/m²

- kall..... 54,04 – 44,91 euro/m²

4. Bergrum

De bergrum som byggts som skyddsrum, 352,40 €/m³ upp till 5 000 m³. Om volymen överstiger 5 000 m³, nedsätts kubikmeterpriset med 6,92 €/m³ för varje 5 000 m³.

De bergrum som byggts för annan användning än skyddsrum (t.ex. lager för flytande bränslen), 76,59 €/m³ upp till 50 000 m³. Om volymen överskrider 50 000 m³ men är högst 160 000 m³, nedsätts kubikpriset med 2,996 € för varje 10 000 m³. Om volymen överskrider 160 000 m³ används för överskjutande del kubikpriset 43,65 €/m³.

5. Matsalar

Grundvärdet är 228,06 €/m³. Om matsalen är uppförd med lätt konstruktion (transportabel) och köksutrymmen och kalla förvaringsutrymmen är ringa, nedsätts grundvärdet med 28,65 €/m³.

6. Parkeringshus

- med flera våningar..... 12 386,88 euro/bilplats

- med två våningar, övre våningen utan tak.....3 865,18 euro/bilplats

7. Simhallar.....1 005,54 €/m²

8. Ishallar

-Betongkonstruktion (över 4 000 m³) 173,58 €/m³

-Små (högst 4 000 m³) med lättare bärande konstruktion

än i de ovannämnda, i allmänhet limmade träbalkar 888,54 €/m²

9. Antennmaster

Byggnadsår	- 1972	1972-1979	1980 -
I Södra Finlands och Ålands län	2992,68	3591,12	4189,57
I Västra och Östra Finlands län	3351,56	4189,57	4668,46
I Uleåborgs och Lapplands län	3710,68	4668,46	5386,70

04.01.2013

Om masthöjden understiger 250 meter nedsätts enhetspriset med 6,11 €/m. Om man byggt om en hiss i en mast som byggts före år 1972, förhöjs enhetspriset med 119,57 €/m.

Mastkonstruktionernas åldersnedsättningsprocent är 10.

5.3 Halvfärdig byggnad

Värdet på en halvfärdig byggnad beräknas på basis av förordningen om återanskaffningsvärdet av byggnader som om byggnaden var färdig. Av det värde som fåtts så här tas som byggnadens beskattningsvärde den andel som motsvarar byggnadens färdighetsgrad.

Som färdighetsgrad kan vid skatteårets utgång användas de följande procentandelarna som beräknats utgående från byggtiden, om inte annan utredning givits:

Byggnaden påbörjats	Byggnaden blivit färdig	Färdighetsgrad
under skatteåret	före 1.3 året efter skatteåret	80%
under skatteåret	1.3 eller senare året efter skatteåret	50%

I andra hand kan halvfärdiga byggnader värderas på basis av byggnadskostnaderna. Detta förfarande används dock endast om de uppgifter om byggnadens egenskaper som behövs som värderingsgrund inte går att utredas. Som beskattningsvärde fastställs då 70 % av byggnadskostnaderna vid skatteårets utgång.

6 SKATTEFÖRHÖJNING

6.1 Inledning

Den allmänna bestämmelsen om skatteförhöjning ingår i 32 § i lagen om beskattningsförfarande (18.12.1995/1558, BFL). Skatteförhöjning påförs fall för fall med beaktande av individuella omständigheter. Skatteförhöjningen fastställs enligt samma principer för såväl förvärvs- som kapitalinkomst.

De schablonmässiga beloppen av skatteförhöjningar i denna anvisning används i de fall det inte föreligger skäl att minska eller höja beloppet av skatteförhöjning. På det sättet garanterar man en opartisk behandling av skattskyldiga vid påförande av skatteförhöjning.

Konstateras det flera samtida fel eller försummelser, bör förutsättningarna för och beloppet av skatteförhöjning avgöras skilt för varje enskild post som läggs till inkomsten (HFD: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

04.01.2013

tanke på omständigheterna, kan skatteförhöjningen minskas eller man kan låta bli att påföra skatteförhöjning.

Om samma skattskyldig har upprepande försummelse eller fel i sin skattedeklaration från skatteår till skatteår, kan skatteförhöjning påföras till ett större belopp än i anvisningen. Då ska man emellertid alltid beakta maximibeloppen i 32 § i lagen om beskattningsförfarande.

Hos **nya företag** ska man lägga särskild vikt på rådgivningen. Om det är fråga om företagets tre första skatteår och företaget på anmaning rättar till bristfälligheten eller felet i sin deklaration, påförs inte någon skatteförhöjning. Om emellertid samma brist eller fel förekommer upprepade gånger trots att det nya företaget har fått rådgivning, kan skatteförhöjningen ofta påföras. Skatteförhöjningen kan också alltid påföras om den skattskyldige inte följer den tidsfrist som ställts för att avhjälpa bristfälligheten. Om det är uppenbart att företaget känner till de olika förpliktelseerna 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.

Påförandet av skatteförhöjning förutsätter alltid att den skattskyldige blir hörd. Den skattskyldige kan då 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.

6.2 Skatteförhöjning i PERSONBESKATTNINGEN

6.2.1 Försening (BFL 32.1 §)

Om en skattedeklaration, uppgift eller handling har lämnats in för sent, kan Skatteförvaltningen påföra en skatteförhöjning på högst 150 euro. Elektroniskt lämnade uppgifter anses vara inlämnade i tid om de har inkommit till Skatteförvaltningen före kl. 24.00 den sista inlämningsdagen och sändaren har fått en kvittering om att deklarationen inkommit. 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, t.ex. att man varit sjuk, påförs inte någon skatteförhöjning, förutsatt att den skattskyldige lämnar in skattedeklarationen, uppgiften eller handlingen så snart som skälet har upphört. Som godtagbart skäl anses inte vara bråttom på arbetsplatsen, dataproblem eller semester.

6.2.2 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

04.01.2013

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 100 euro.

6.2.3 Odeklarerad förmögenhet (BFL 32.1 §)

Om en fysisk person låter bli att deklarerera 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.

6.2.4 Fysisk person med odeklarerade inkomster som inte är ringa (BFL 32.2 – 3 §)

Om en fysisk person låter bli att deklarerera lön eller arvode eller andra förvärvs- eller kapitalinkomster till ett belopp på **5000 euro eller mer**, kan deklarationen i allmänhet anses vara väsentligen bristfällig. Man kan i allmänhet inte anse att deklaration av ett inkomstbelopp 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.

6.2.4.1 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 utsett 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 €

6.2.4.2 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*

04.01.2013

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.

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 Skatteförvaltningen fått information (t.ex. årsanmälan) om överlåtelse av egendom och uppgiften står förhandsifylld i skattedeklarationen men den skattskyldige inte lämnat ytterligare uppgifter som behövs för att beräkna de uppgifter som fattas (t.ex. anskaffningsutgift och ägartid), fastställs skatteförhöjningen till högst 800 euro (maximibelopp enligt BFL 32.2 §), även om skatteförhöjningen enligt tabellen bör vara högre (se HFD:2012:98).

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.

6.2.5 Ogrundat avdragsyrkande (BFL 32.1 - 3 §)

Den skattskyldige påförs skatteförhöjning om han eller hon yrkat avdrag medvetet ogrundat eller byggt sitt avdragsyrkande på en felaktig eller förfalskad handling.

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 100 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, utom om 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

04.01.2013

utgöra grund för ett avdrag, ärendet inte lämnar rum för tolkning och den skattskyldige inte kan anses ha missförstått 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. Det påförs inte heller någon skatteförhöjning om det är uppenbart att den skattskyldige missuppfattat innehållet i bestämmelserna och han eller hon de facto haft kostnaderna som avdraget förutsätter.

6.2.6 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 100 €

6.3 Skatteförhöjning i FÖRETAGSBESKATTNINGEN

Vid påförande av skatteförhöjning i näringsbeskattningen samt i jord- och skogsbruksbeskattningen tillämpas instruktionerna nedan. Vid tillämpningen av instruktionerna ska man beakta de minskande eller ökande faktorerna som har beskrivits i början av detta kapitel. Vid beskattningen av kapitalinkomster från skogsbruk tillämpas på den undanhållna inkomsten tabellerna i kapitel 6.2.

6.3.1 Försenad skattedeklaration av ett företag (BFL 32.1-2 §)

Elektroniska skattedeklarationer anses vara inlämnade i tid om de har kommit in till en av Skatteförvaltningen godkänd operatör före kl. 24.00 den sista inlämningsdagen och sändaren fått en kvittering om att deklARATIONEN inkommit. Per post inkomna skattedeklarationer anses vara inlämnade i tid om de har postats inom den utsatta tiden. (Skatteförvaltningens beslut om deklARATIONSSKYLDIGHET och anteckningar 1238/2010).

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 €**

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 ett godtagbart skäl för förseningen, som t.ex. att man varit sjuk, påförs inte någon skatteförhöjning, förutsatt att den skattskyldige lämnar in skattedeklarationen, uppgiften eller handlingen så snart som skälet har upphört. Som godtagbart skäl anses t.ex. inte vara bråttom på arbetsplatsen, dataproblem eller semester.

04.01.2013

6.3.2 Bristfälligheter på huvuddeklarationsblanketten (blanketter i serierna 2,3,4,5 och 6)

6.3.2.1 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. Om den skattskyldige avhjälper 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.

6.3.2.2 Anmälan om ändring av räkenskapsperioden (BFL 32.1 §)

En bokföringsskyldig som ändrar utgångstiden för sin räkenskapsperiod ska anmäla ändringen till Skatteförvaltningen med den Y-blankett som motsvarar företagsformen i fråga. Om räkenskapsperiodens utgång blir senare, ska ändringsanmälan lämnas in två månader före den dag då räkenskapsperioden skulle ha gått ut.

Om anmälan om ändring av räkenskapsperioden lämnas in för sent, ska man påföra 100 euro i skatteförhöjning med stöd av BFL 32 § 1 mom. Om räkenskapsperioden ändras mindre än 2 månader innan ändringen träder i kraft, ska anmälan lämnas in strax efter ändringen. Om anmälan då har lämnats in strax efter ändringen, påförs ingen skatteförhöjning trots att anmälan har lämnats in under 2 månader före ändringstidpunkten.

Om räkenskapsperioden ändras först efter räkenskapsperiodens utgång, påförs ingen skatteförhöjning. Då beaktas räkenskapsändringen inte i beskattningen. Ett aktiebolags ändring av räkenskapsperiod beaktas inte i beskattningen om ändringen har registrerats först efter den ändrade räkenskapsperiodens utgång. Enligt HFD:s beslut 1975/1949 kunde ändring av räkenskapsperioden inte beaktas vid verkställandet av beskattningen för år 1972, eftersom handels- och industriministeriet vid bolagsstämman 30.12.1972 registrerat en ändring av bolagsordningen som bl.a. innehöll ett beslut om förlängning av räkenskapsperioden 1.1-31.12.1972, utan först efter att denna räkenskapsperiod gått ut (BeskattningsL 2 §).

6.3.2.3 Väsentlig bristfällighet i huvuddeklarationen som påverkar skattebeloppet (BFL 32.2 §)

Om **ett företags** huvuddeklarationsblankett innehåller en sådan väsentlig bristfällighet som påverkar beloppet av skatt, fastställs skatteförhöjningen på följande grunder:

04.01.2013

- 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 €**

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.

6.3.3 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 €**

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.

6.3.4 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.

6.3.5 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 förfalskade handlingar, ska skatteförhöjningen vanligen fastställas till högst 10 % av den tillagda inkomsten. I speciellt grova fall kan förhöjningen dock stiga upp till 30 % av den tillagda inkomsten.

04.01.2013

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 deklaras som skattefri. Även om den skattskyldige i ett sådant fall gett en tillräcklig utredning av inkomstens eller utgiftens karaktär på en bilageblankett, anser man i allmänhet att den skattskyldige handlat medvetet eller grovt vårdslöst, förutsatt att den skattskyldige inte välgrundat kan motivera sin uppfattning om att det har varit fråga om en avdragbar utgift eller en skattefri inkomst.

Om den skattskyldige har vidtagit **specialåtgärder** för att omvandla sin 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 inkomster eller på tolkning av lagen anses den skattskyldige i allmänhet inte ha handlat medvetet eller av grov vårdslöshet (HFD 2644/2005). Skatteförhöjningen påförs således enligt BFL 32 § 1 eller 2 mom. eller man kan låta bli att påföra skatteförhöjning.

I fråga om tillagda inkomstbelopp kan man i allmänhet tillämpa följande schema:

Inkomst som lagts till €	Skatteförhöjning vid nedre gränsen €	Skatteförhöjning på den överstigande inkomstdelen
0 - 6 000	300	
6000 - 40 000	300	5 %
40 000 - 60 000	2 000	7 %
60 000 -	3 400	10 %

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

I fråga om förtäckt dividend påförs skatteförhöjning fall för fall med beaktande av individuella omständigheter. Man ska observera särskilt att kraven för skatteförhöjning i 32 § i BFL uppfylls. T.ex. vid över- och underprissättning anser den skattskyldige ofta att han lämnar en uppriktig skattedeklaration som motsvarar fakta. Vid beskattningens verkställande tolkar skattemyndigheten emellertid att det är fråga om förtäckt dividend. I sådana fall är det svårt att bevisa att skattedeklarationen innehåller fel. I sådana fall bör man inte automatiskt lägga till skatteförhöjning till den förtäckta dividenden. Däremot i grova fall av över- eller underprissättning ska skatteförhöjning emellertid påföras, eftersom en betydande avvikelser från prissättningen är ett klart bevis på viljan av att lämna inkomster odeclarerade 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

04.01.2013

som delägaren har fått inte har behandlats som naturaförmån, uppfylls kraven för påförande av skatteförhöjning.

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

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

04.01.2013

Tabell för typiska skatteförhöjningsfall

Personbeskattning

	Försenade / bristfälliga deklarationer	Avhjälps utan an- maning	Avhjälps på an- maning inom utsatt tid hörande genom anmaningen	Avhjälps efter den utsatta tiden hörande genom an- maningen	Inte alls avhjälps
Förhandsifylld skattede- klaration	För sent	max 150 €	max 150 €	max 150 €	Beskattning enligt uppskattning (pro- centuell skatteför- höjning se tabell i avsnitt 6.4.4.2)
Löneinkomster, andra för- värvsinkomster och kapitalinkomster < 5 000 € Med inkomst avses i detta sammanhang bruttoin- komst , t.ex. bruttohyresin- komst, skogsbrukets kapi- talinkomst eller det samman- lagda beloppet av försälj- ningspriser som utgör grun- den för uträkningen av över- låtelsevinst.	Odeklarerade	—	—	—	100 €
Löneinkomster, andra för- värvsinkomster och kapi- talinkomster 5 001 - 20 000 € Med inkomst avses i detta sammanhang bruttoin- komst , t.ex. bruttohyresin- komst, skogsbrukets kapi- talinkomst eller det samman- lagda beloppet av försälj- ningspriser som utgör grun- den för uträkningen av över- låtelsevinst.	Odeklarerade	—	200 €	300 €	500 €

04.01.2013

<p>Löneinkomst, annan förvärvsinkomst och kapitalinkomst > 20 000 €</p> <p>Med inkomst avses i detta sammanhang bruttoinkomst, t.ex. bruttohyresinkomst, skogsbrukets kapitalinkomst eller det sammanlagda beloppet av försäljningspriser som utgör grunden för uträkningen av överlåtelsevinst.</p>	<p>Odeklarerade</p>	<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>	<p>Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöjning)</p>
--	---------------------	--	---

Företagsbeskattning

	Försenade / bristfälliga deklamationer	Avhjälps utan anmaning	Avhjälps på anmaning inom utsatt tid hörande genom anmaningen	Avhjälps efter den utsatta tiden hörande genom anmaningen	Inte alls avhjälps
<p>Huvuddeklaration (blanketter i serierna 2, 4, 5 och 6)</p>	<p>För sent</p>	<p>100 €</p>	<p>150 €</p>	<p>300 €</p>	<p>Beskattning enligt uppskattning (skatteförhöjning i %) se tabell i avsnitt 6.5.5)</p>
<p>Bristfälligheter i huvuddeklarationen</p>	<p>1) Bristfällighet som inte påverkar beloppet av skatt 2) Bristfällighet som påverkar beloppet av skatt</p>	<p>— —</p>	<p>— 150 €</p>	<p>100 € 300 €</p>	<p>Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöjning se tabell i avsnitt 6.5.5)</p>
<p>Annan obligatorisk blankett eller bilaga</p>	<p>1) Blanketten eller bilagan saknas 2) Blanketten är bristfälligt ifylld</p>	<p>—</p>	<p>150 €</p>	<p>300 €</p>	<p>Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatteförhöjning se tabell i</p>

04.01.2013

					avsnitt 6.5.5)
Komplettering av skattedeklaration	—	—	—	150 €	Beskattning enligt uppskattning (procentuell skatte- förhöjning se tabell i avsnitt 6.5.5)