

IUSTUS

Lena Hiort af Ornäs Leijon  
Eleonor Kristoffersson

UPPLAGA

4

# SKATTESYSTEMET

## — LÄROBOK —

Inkomstskatt, sociala avgifter, mervärdesskatt,  
punktskatter, internationella frågor och förfarande



# SKATTESYSTEMET LÄROBOK

Inkomstskatt, sociala avgifter, mervärdes-  
skatt, punktskatter, internationella  
frågor och förfarande

LENA HIORT AF ORNÄS LEIJON  
& ELEONOR KRISTOFFERSSON

*Fjärde upplagan*

§  
iUSTUS  
FÖRLAG

© Författarna och Iustus Förlag AB, Uppsala 2025

Upplaga 4:1

ISBN 978-91-7737-309-4

Produktion: eddy.se ab, Visby 2025

Omslag: John Persson

Förlagets adress: Box 1994, 751 49 Uppsala

Telefon: 018-65 03 30

Webbadress: [www.iustus.se](http://www.iustus.se), e-post: [kundtjanst@iustus.se](mailto:kundtjanst@iustus.se)

Printed by Eurographic Group, 2025

# Innehåll

Förord 11

Förkortningar 13

1 Disposition och användningsmanual 15

## DEL I INTRODUKTION

2 **Introduktion** 19

- 2.1 Offentligfinansiella intäkter 19
- 2.2 Allmänna och särskilda skatter respektive avgifter 19
- 2.3 Skatter och hållbar utveckling 20
  - 2.3.1 Agenda 2030 20
  - 2.3.2 EU:s gröna giv 21
- 2.4 Skattesubjekt och skatteobjekt 22
  - 2.4.1 Begreppsbildning 22
  - 2.4.2 Skattesubjektet i specifika fall 23
- 2.5 Progressiv eller proportionell skatt 26
- 2.6 Skatterättsliga principer och teorier 26
- 2.7 Sverige och EU 31
- 2.8 Olika slags skatter 34
- 2.9 Skattelagstiftningen 36
- 2.10 Rättskällorna 37
- 2.11 Tolkning av skattelag 41
- 2.12 Något om bevisning 43
- 2.13 Beskattningsår och beslut om slutlig skatt 43
- 2.14 Prisbasbelopp, inkomstbasbelopp och statslåneränta 43
- 2.15 De svenska skatternas historia 44

## DEL II INKOMSTSKATT OCH SOCIALA AVGIFTER

3 **Inkomstskattens konstruktion** 51

- 3.1 Inledning 51
- 3.2 Fysiska personers inkomstbeskattning 51

## Innehåll

- 3.3 Juridiska personers beskattning 53
- 3.4 Inkomstskattelagens struktur 54
  
- 4 **Skattepliktiga inkomster och inte avdragsgilla utgifter** 55
  - 4.1 Inledning 55
  - 4.2 Skattefria inkomster 55
  - 4.3 Utgifter som inte får dras av 58
  
- 5 **De tre inkomstlagen – en översikt** 61
  - 5.1 Inledning 61
  - 5.2 Översikt över inkomstlagen 61
  - 5.3 Beskattningstidpunkt och beräkningsenhet i inkomstlaget tjänst 63
  - 5.4 Beskattningstidpunkt och beräkningsenhet i inkomstlaget näringsverksamhet 64
    - 5.4.1 Allmänt 64
    - 5.4.2 Inkomstlaget näringsverksamhet för fysiska personer 65
  - 5.5 Beskattningstidpunkt och beräkningsenhet i inkomstlaget kapital 67
  
- 6 **Inkomst av tjänst** 70
  - 6.1 Inkomstslagets omfattning och avgränsning 70
  - 6.2 Vad som ska tas upp i inkomstlaget tjänst 71
    - 6.2.1 Skattepliktiga inkomster i inkomstlaget tjänst 71
    - 6.2.2 Skattefria förmåner 72
    - 6.2.3 Skattepliktiga förmåner 75
  - 6.3 Avdrag i inkomstlaget tjänst 78
  - 6.4 Något om hobbyverksamhet 83
  - 6.5 Resultatet i inkomstlaget tjänst 84
  
- 7 **Inkomst av näringsverksamhet** 85
  - 7.1 Vad är näringsverksamhet? 85
  - 7.2 Inkomster och utgifter från privatbostadsfastighet eller näringsfastighet 86
  - 7.3 Sambandet mellan redovisning och beskattning 88
  - 7.4 Inkomster i näringsverksamhet 89
  - 7.5 Utgifter i näringsverksamhet 95
    - 7.5.1 Allmänt 95

7.5.2	Vanligt förekommande kostnadsposter i näringsverksamhet	96
7.6	Värdering av tillgångar och skulder	104
7.6.1	Allmänt	104
7.6.2	Lager och pågående arbeten	105
7.6.3	Inventarier	107
7.7	Värdeminskningsavdrag för byggnad, byggnadsinventarier och markanläggning	112
7.7.1	Allmänt	112
7.7.2	Byggnads- och markinventarier	114
7.7.3	Beräkning av värdeminskningsavdrag på byggnad	115
7.7.4	Beräkning av värdeminskningsavdrag på markanläggning	115
<b>8</b>	<b>Bokslutsdispositioner, koncernbidrag och skattemässiga justeringar</b>	<b>117</b>
8.1	Inledning	117
8.2	Bokslutsdispositioner	118
8.3	Koncernbidrag	119
8.4	Dispositioner för enskilda näringsidkare och fysiska delägare i handelsbolag	120
<b>9</b>	<b>Inkomstslaget kapital</b>	<b>123</b>
9.1	Inkomstslagets omfattning och avgränsning	123
9.2	Löpande inkomster i kapital	124
9.3	Löpande utgifter i kapital	127
9.4	Kapitalvinstberäkning	127
9.5	Avyttring och löpande inkomster av privatbostadsfastighet eller näringsfastighet	128
9.6	Delägarätter med mera	131
9.7	Övriga avyttringar av andelar	132
9.8	Avyttring av andra tillgångar	135
9.9	Övrigt inom inkomstslaget kapital	136
<b>10</b>	<b>Fämansföretag</b>	<b>137</b>
10.1	Inledning	137
10.2	Definitionen av fämansföretag	137
10.3	Utdelning och kapitalvinst på kvalificerade andelar	139
10.3.1	Allmänt	139
10.3.2	Beskattning av utdelning och kapitalvinst	141

## Innehåll

- 11 **Sociala avgifter** 145
  - 11.1 Inledning 145
  - 11.2 Arbetsgivaravgifter 145
  - 11.3 Egenavgifter 145
  - 11.4 Särskild löneskatt på förvärvsinkomster och pensionskostnader 146

## DEL III INDIREKTA SKATTER

- 12 **Mervärdesskatt** 149
  - 12.1 Inledning 149
  - 12.2 Mervärdesskattens funktion 149
  - 12.3 Mervärdesskatt inom Europeiska unionen 151
  - 12.4 I vilka situationer ska utgående mervärdesskatt betalas 152
    - 12.4.1 Mervärdesskatt vid leverans av varor, tillhandahållande av tjänster, unionsinternt förvärv och import 152
    - 12.4.2 Närmare om leverans av varor och tillhandahållande av tjänster inom landet 153
  - 12.5 Skatteplikt och undantag 156
  - 12.6 Skattesatser 157
  - 12.7 Avdrag för ingående mervärdesskatt 157
- 13 **Punktskatter och trafikskatter** 159
  - 13.1 Inledning 159
  - 13.2 Kort om punktskatter och trafikskatter 160
    - 13.2.1 Allmänt 160
    - 13.2.2 Bekämpningsmedelsskatt 160
    - 13.2.3 Avkastningsskatt på pensionsmedel 161
    - 13.2.4 Särskild premieskatt för grupplivförsäkring 161
    - 13.2.5 Tobaksskatt 162
    - 13.2.6 Alkoholskatt 163
    - 13.2.7 Energiskatt, koldioxidskatt och svavelskatt 165
    - 13.2.8 Naturgrusskatt 166
    - 13.2.9 Avfallsskatt 166
    - 13.2.10 Skatt på trafikförsäkringspremie med mera 167
    - 13.2.11 Kemikalieskatt på viss elektronik 168
    - 13.2.12 Flygskatt (upphävs den 1 juli 2025) 170
    - 13.2.13 Nikotinskatt 171

- 13.2.14 Spelskatt 172
- 13.2.15 Fordonsskatt och saluvagnsskatt 173
- 13.2.16 Trängselskatt 176
- 13.2.17 Vägavgift 176

## DEL IV INTERNATIONELLA FRÅGOR INKLUSIVE EU:S STATSSTÖDSREGLER

- 14 **Internationella frågor** 181
  - 14.1 Inledning 181
  - 14.2 Unionsrätten 181
    - 14.2.1 Mervärdesskatt 181
    - 14.2.2 Harmoniserade punktskatter 182
  - 14.3 Intern internationell inkomstskatterätt 184
  - 14.4 Skatteavtalsrätt 186
  - 14.5 Övriga internationella regelverk 187
- 15 **EU:s statsstödsregler** 189
  - 15.1 Inledning 189
  - 15.2 Statsstödsreglerna, en del av konkurrensrätten 189
  - 15.3 Konsekvenser om reglerna inte följs 191

## DEL V FÖRFARANDE OCH SANKTIONER

- 16 **Förfarande och sanktioner** 195
  - 16.1 Inledning 195
  - 16.2 Allmänt om skatteförfarandet 195
  - 16.3 Skatteverkets åtgärder 197
    - 16.3.1 Beskattningsförfarandet inom Skatteverket 197
    - 16.3.2 Skatteverkets utredningsmöjligheter 198
    - 16.3.3 Särskilda avgifter 199
  - 16.4 Brott 200
    - 16.4.1 Allmänt 200
    - 16.4.2 Skattebrott 200
    - 16.4.3 Bokföringsbrott 201

Rättsfallsregister 203

Sakregister 205



# Förord

Skattesystemet påverkar oss alla. Ett stort antal skatteregler skapar tillsammans detta skattesystem, vilket medför att det är en utmaning att skaffa sig en överblick över helheten. Ambitionen med denna bok är att på ett lättillgängligt sätt ge läsaren en överblick över, inblick och förståelse för hela skattesystemet. Boken behandlar därför skattesystemets samtliga delar, det vill säga inkomstskatt, sociala avgifter, mervärdesskatt, punktskatter, trafikskatter, internationella frågor och förfarande. Vi önskar dig en rolig och berikande läsupplevelse!

Denna fjärde upplaga har sedvanliga uppdateringar gjorts och vissa avsnitt har utvecklats.

Denna bok behandlar skattereglerna som de är utformade den 1 januari 2025.

Uppsala, december 2024

*Lena Hiort af Ornäs Leijon och Eleonor Kristoffersson*

# DEL I

# INTRODUKTION

*Del I, Introduktion*, ger läsaren överblick över det svenska skattesystemets utgångspunkter, begrepp och systematik. Här behandlas även rättskällor och de svenska skatternas historia.

## 2 Introduktion

### 2.1 Offentligfinansiella intäkter

Den offentliga sektorn omfattar viktiga samhällsfunktioner som försvar, polis, rättsväsende, sjukvård och utbildning. Det ansvar som samhället åtar sig leder till offentlig konsumtion och utgifter för offentliga investeringar, till exempel i vägar och byggnader.

Den offentliga konsumtionen leder till offentligfinansiella kostnader. Ett övergripande mål som är gemensamt för de flesta skattesystem är att de ska generera intäkter som kan bidra till att täcka de offentligfinansiella kostnaderna. Det primära syftet med det svenska skattesystemet är att skapa förutsättningar för att de beräknade skatteintäkterna inflyter i statsbudgeten och därmed bidrar till att täcka de offentligfinansiella kostnaderna.

Den offentliga sektorns skatteintäkter och inkomsterna i statens budget framgår av Budgetpropositionen 2024 (prop. 2024/25:1, se Tabell 5.1, s. 77–78). Den kommunala inkomstskatten, arbetsgivaravgifterna och mervärdesskatten utgör de största statsfinansiella intäkterna.

Skattekvoten visar de totala skatteintäkterna som andel av BNP. Skattekvoten för 2025 uppskattas enligt regeringens budgetproposition uppgå till 41 procent av BNP (prop. 2023/24:1, Tabell 5.2, s. 79). Eftersom utvecklingen av skatteintäkterna i regel följer BNP-utvecklingen väl påverkas skattekvoten inte på ett betydande sätt av förändringar i BNP, utan främst av regeländringar i skattesystemet.

### 2.2 Allmänna och särskilda skatter respektive avgifter

Skatter är tvångsprestationer till det allmänna som inte motsvaras av någon direkt motprestation. Det allmänna ställer inte heller något krav

DEL II  
INKOMSTSKATT OCH  
SOCIALA AVGIFTER

# 3 Inkomstskattens konstruktion

## 3.1 Inledning

Inkomstskatt tas ut på fysiska och juridiska personers inkomster. Beskattningsunderlaget utgörs av intäkter minus kostnader. Intäkter är inkomster som har hänförts till en viss period, *periodiserats*, och kostnader är utgifter som har hänförts till en viss period. Inkomstskatt utgår med olika skattesatser beroende på om det är en fysisk eller juridisk person som har haft inkomsten.

I detta kapitel beskrivs först inkomstskatten för fysiska personer. För fysiska personer beskattas förvärvsinkomster och kapitalinkomster på olika sätt. Därefter beskrivs beskattningen av juridiska personer. Kapitlet innehåller också en överblick över inkomstskattelagens struktur.

## 3.2 Fysiska personers inkomstbeskattning

För *fysiska personer* sker en uppdelning av inkomster i förvärvsinkomster och kapitalinkomster. Förvärvsinkomster omfattar inkomster i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet. En fysisk persons förvärvsinkomster läggs samman och beskattas progressivt, det vill säga med en högre skattesats för högre inkomster och en lägre skattesats för lägre inkomster. En fysisk persons kapitalinkomster beskattas proportionellt, vilket innebär att skattesatsen är densamma oavsett hur stora eller små inkomsterna är.

Detta och de närmast följande kapitlen i denna bok tar upp de bestämmelser som gäller för personer som är obegränsat skattskyldiga i Sverige, det vill säga de som är bosatta i Sverige, stadigvarande vistas här eller har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare har varit bosatt här (3 kap. 3 § och 3 kap. 8 § IL samt 6 kap. 3 § IL). Mer detaljerad information om innebörden av ovanstående rekvisit i finns i avsnittet om

## DEL III

# INDIREKTA SKATTER

Indirekta skatter tas ut vid konsumtion och är avsedda att övervältras från skattesubjekten till konsumenterna, det vill säga skattesubjektet och skatteobjektet ska normalt sett inte sammanfalla. De indirekta skatterna kan delas in i två kategorier, ettledsskatter och flerledsskatter.

Vissa skatter är avsedda att träffa konsumtion av i stort sett alla varor och tjänster, vilket är fallet med mervärdesskatten. Det finns även konsumtionskatter på bestämda varor, som skatt på alkohol, tobak och energi med flera, som beaktar att konsumtionen av varan medför externa effekter, det vill säga att produktionskostnaden inte inkluderar de samhällsekonomiska kostnaderna.

De indirekta skatterna utgörs således av mervärdesskatten som regleras i mervärdesskattelagen (2023:200), förkortad ML, och ett antal punktskatter. Nedan följer först en översiktlig beskrivning av mervärdesskatten och därefter en översiktlig beskrivning av punktskatterna och trafikskatterna.

# 12 Mervärdesskatt

## 12.1 Inledning

Mervärdesskatt är en relativt ung företeelse, som uppfanns som en teoretisk modell, dels av tysken Wilhelm von Siemens, dels av amerikanen Thomas S. Adams i början av 1920-talet. Den började tillämpas i praktiken först under tidigt 1950-tal; Wilhelm von Siemens modell i Frankrike och Thomas S. Adams modell i den amerikanska delstaten Michigan. Numera finns mervärdesskatt i 175 länder. Den enda större ekonomin som inte har mervärdesskatt är USA, och Adams modell tillämpas inte längre.

Kapitlet inleds med ett avsnitt om mervärdesskattens funktion. Efter det behandlas mervärdesskatt inom Europeiska unionen, som ligger till grund för den svenska mervärdesskattelagen. Efter det följer en redogörelse för mervärdesskattens tillämpningsområde och de situationer som mervärdesskatt ska betalas. Sist behandlas skattesatser och avdragsrätt för ingående skatt.

## 12.2 Mervärdesskattens funktion

Mervärdesskatten är en flerledsskatt, vilket innebär att den utgår i alla led i produktionskedjan. De betalningsskyldiga företagen är normalt sett inte skatteobjekt, eftersom de inte bär skatten som en kostnad. Det beror på att de får dra av mervärdesskatten på sina inköp och att skatten normalt sett övervältras på slutkonsumenten. Skatteobjektet för mervärdesskatten är därför inte den betalningsskyldiga företagaren, utan konsumenten.

En skillnad mellan mervärdesskatt och direkt skatt är att mervärdesskatten är transaktionsbaserad, det vill säga frågan om mervärdesskatt ska läggas på priset vid omsättning av en vara eller tjänst avgörs per transaktion. Mervärdesskatten anges på en faktura.

# DEL IV

# INTERNATIONELLA FRÅGOR INKLUSIVE EU:S STATSSTÖDSREGLER

Den fjärde delen syftar till att ge läsaren en introduktion i skatterätten ur ett internationellt perspektiv. Denna del inkluderar EU:s statsstödsregler och dessas tillämpning på skatterätten.



# DEL V

# FÖRFARANDE OCH

# SANKTIONER

Den femte delen syftar till att introducera läsaren i skatteförfarandet. Denna del syftar till att introducera läsaren i förfarandet såväl vad avser lagstiftning som i praktiken.

**SKATTESYSTEMET** påverkar alla. Ett stort antal skatteregler skapar tillsammans detta skattesystem, vilket medför att det är en utmaning att skaffa sig en överblick över helheten.

Ambitionen med denna bok är att på ett lättillgängligt sätt ge en överblick över, inblick i och förståelse för hela skattesystemet. Boken behandlar därför skattesystemets samtliga delar, dvs. inkomstskatt, sociala avgifter, mervärdesskatt, punktskatter, trafikskatter, internationella frågor och förfarande.

Boken är skriven som en lärobok och kan i undervisnings- och inlärningssammanhang med fördel kompletteras med Skattesystemet. Övningsbok samt Skattelagboken. På så sätt utgör den en del i ett komplett undervisningspaket i skatterätt. Den kan också användas som introduktionsbok och kompletteras med andra läroböcker som ger en fördjupning i exempelvis inkomstskatt och mervärdesskatt. Ett ytterligare sätt att använda den är att komplettera den med den uppsjö av material som finns fritt tillgängligt på exempelvis Skatteverkets webbplats, samt med rättsfall och förarbeten. Slutligen kan den användas helt fristående som enda kursbok på kurser där skatterätten utgör en mindre del.

I denna fjärde upplaga har sedvanliga uppdateringar gjorts och vissa avsnitt har utvecklats. Denna bok behandlar skattereglerna som de är utformade den 1 januari 2025.

**Eleonor Kristoffersson** är professor i skatterätt vid Örebro universitet och gästprofessor vid Högskolan i Gävle och Linköpings universitet. **Lena Hiort af Ornäs Leijon** är skattejurist och verksam vid Skatteverkets rättsavdelning.

  
**iUSTUS**  
F Ö R L A G

ISBN 978-91-7737-309-4

