

15 Kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst

15.1 Innehåll

Regler om kontrolluppgift om intäkt i inkomstslaget tjänst finns i 15 kap. SFL. I det kapitlet finns bestämmelser om

- skyldighet att lämna kontrolluppgift (15 kap. 2 § SFL), se avsnitt 15.2,
- för vem och av vem kontrolluppgift ska lämnas (15 kap. 3–7 §§ SFL), se avsnitt 15.3,
- undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift (15 kap. 8 § SFL), se avsnitt 15.4,
- kontrolluppgiftens innehåll (15 kap. 9 och 10 §§ SFL), se avsnitt 15.5, samt
- värdering av ersättningar och förmåner (15 kap. 11 § SFL), se avsnitt 15.6.

Övergångsbestämmelser

När det gäller kontrolluppgifter tillämpas SFL som regel första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2013, se punkten 1 f i övergångsbestämmelserna. Se undantag nedan för SINK och A-SINK.

LSK upphörde att gälla vid utgången av 2011. Den upphävda lagen gäller dock fortfarande för 2013 och tidigare års taxeringar, punkten 22 i övergångsbestämmelserna, se prop. 2010/11:165 s. 1201.

SFF har trätt i kraft den 1 januari 2012. Förordningen tillämpas som regel dock första gången när det gäller kontrolluppgifter och informationsuppgifter på uppgifter som avser kalenderåret 2013. Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter upphörde att gälla vid utgången av 2011, men gäller fortfarande för 2013 och tidigare års taxeringar.

SINK och A-SINK

Övergångsbestämmelserna i punkten 22 andra meningen berör inte SINK och A-SINK eftersom inkomsterna i dessa fall inte

taxeras. Övergångsbestämmelserna utgörs då av punkten 1 e, vilket innebär att SFL:s bestämmelser om kontrolluppgifter m.m. vad gäller SINK och A-SINK ska tillämpas redan för inkomster som getts ut under 2012. Någon kontrolluppgift ska dock inte lämnas för A-SINK i de fall redovisning sker i bilaga till arbetsgivardeklaration.

15.2 Skyldighet att lämna kontrolluppgift

Utgiven ersättning	Kontrolluppgift ska lämnas om utgiven ersättning och förmån som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst (15 kap. 2 § SFL).
Ersättning som är skattefri	Kontrolluppgift ska inte lämnas om ersättningen eller förmånen är skattefri av annan anledning än förhållanden hos mottagaren. Detta är avsett att förtydliga att kontrolluppgift ska lämnas om alla intäkter som typiskt sett är att hänföra till inkomstslaget tjänst oavsett om de är skattepliktiga för mottagaren eller inte, jfr SOU 2009:58 del 3 s. 947 samt prop. 2004/05:113 s. 58. Detta innebär bl.a. att i kontrolluppgift ska redovisas sådan andel av ersättning till utländsk nyckelperson som är skattefri efter beslut från Forskarskattenämnden, liksom ersättning för logi och resor som är skattefri efter SINK-beslut av Skatteverket, jfr Skatteverket 2006-09-11, dnr 131 480237-06/111. Kontrolluppgift ska lämnas även om inkomsten är undantagen från skattskyldighet för den anställde enligt sexmånaders- eller ettårsregeln enligt 3 kap. 9 § IL. Ersättningar eller förmåner som utgetts men som är skattefria enligt IL ska dock inte redovisas i kontrolluppgift.
... och inte heller avgiftspliktig	Kontrolluppgift ska fr.o.m. beskattningsår 2013 inte heller lämnas om ersättningen eller förmånen inte är avgiftspliktig enligt socialavgiftslagen (2000:908), SAL. Detta innebär att kontrolluppgift numera ska lämnas om en ersättning eller förmån är pensionsgrundande inkomst och är avgiftspliktig, även om den inte ska tas upp till beskattning. Ändringen föranleds av den ändrade regleringen avseende socialavgiftsavtal, jfr prop. 2012/13:18 s. 31.
Avskattning av pensionssparkonto	Som utgiven ersättning räknas även behållning på pensionsparkonto som ska avskattas i inkomstslaget tjänst enligt 58 kap. 33 § IL (15 kap. 2 § andra stycket 1 SFL). Som utgiven ersättning räknas vidare belopp som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst och som enligt en bestämmelse i IL eller någon annan lag ska anses som utbetalt (15 kap. 2 § andra

Vad som omfattas av tjänst

stycket 2 SFL). Här avses t.ex. ändring av en pensionsförsäkring i strid med 58 kap. 17 § IL.

Vad som utgör intäkt i inkomstslaget tjänst framgår av 10–11 kap. IL. Hit räknas inkomster på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Som tjänst behandlas även rätt till pension samt i vissa fall livränta, periodiskt understöd och liknande periodiska inkomster, försäkringsersättningar och undantagsförmåner m.m. Det behöver inte finnas något anställnings- eller uppdragsförhållande mellan utbetalare och mottagare för att skyldighet att lämna kontrolluppgift ska finnas.

Varuförsäljning i hobby

Kontrolluppgift behöver inte lämnas för ersättning som avser köp av vara, även om mottagaren kan vara skyldig att redovisa försäljningen som intäkt i hobbyverksamhet i inkomstslaget tjänst. Detta kan gälla t.ex. vid köp av tavla från konstnär.

Även vid F-skatt

Uppgiftsskyldighet föreligger för ersättningar eller förmåner som utgör intäkt av tjänst även om mottagaren har F-skatt. Utgivaren av en ersättning eller förmån måste således bedöma om det är fråga om intäkt av tjänst för mottagaren även om åberopad F-skatt innebär att varken skatt ska innehållas eller arbetsgivaravgifter ska betalas. Detta kan som exempel bli aktuellt om det uppmärksammas först vid löneutbetalningen att en tillfälligt anställd person har F-skatt. Lönen ska i det fallet redovisas i kontrolluppgift (som ersättning som ligger till grund för egenavgifter) trots att F-skatten innebär att varken arbetsgivaravgifter ska betalas eller skatteavdrag ska göras.

Avskattning av pensionsförsäkring

I 22 kap. 10 och 11 §§ SFL finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om omständigheter som medför eller kan medföra avskattning i inkomstslaget tjänst av pensionsförsäkring eller av sådana avtal om tjänstepension som är jämförbara med pensionsförsäkring, 15 kap. 2 § tredje stycket SFL.

15.3 För vem och av vem ska kontrolluppgift lämnas?

15.3.1 För vem ska kontrolluppgift lämnas?

Fysiska personer och dödsbon

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon (15 kap. 3 § SFL). Juridiska personer kan inte ha inkomst av tjänst och kan således inte omfattas av uppgiftsskyldigheten enligt 15 kap.

15.3.2 Den som ska lämna kontrolluppgift – huvudregeln

Den som gett ut ersättningen

Enligt huvudregeln ska kontrolluppgift lämnas av den som gett ut ersättning eller förmån (15 kap. 4 § SFL). Detta gäller även om ersättningen eller förmånen är ett utflöde ur en anställning hos en arbetsgivare men utges av någon annan.

Exempel

Eva är anställd av ett AB. Hon får sin lön från bolaget men får på grund av sitt arbete privat använda en bil som ägs och bekostas av bolagets ägare Conny. Förmånen anses utgiven av Conny, som därmed ska lämna kontrolluppgift, trots att Eva inte har utfört något arbete för Conny utan enbart arbetat i bolaget.

Förmedling

I de fall utbetalningen sker genom förmedling av någon annan, t.ex. då löner betalas ut genom en betalningsförmedlares försorg på uppdrag av en arbetsgivare, är det den som har lämnat förmedlingsuppdraget som anses som utgivare och som ska lämna kontrolluppgiften. Även en förmån kan förmedlas på motsvarande sätt.

Undantag

Det finns vissa undantag från huvudregeln, d.v.s. det finns situationer där någon annan än utgivaren ska lämna kontrolluppgift, se avsnitten 15.3.3-5.

15.3.3 Förmån av framtida förvärv av värdepapper

– personaloptioner

Kontrolluppgift om en sådan förmån som avses i 10 kap. 11 § andra stycket IL, d.v.s. vissa personaloptioner, och som innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper ska lämnas av den i vars tjänst rättigheten har förvärvats (15 kap. 5 § SFL). Detta gäller alltså även om personaloptionerna löses in av någon annan.

För att utgivaren ska kunna lämna korrekta uppgifter finns bestämmelser om att mottagaren ska lämna uppgift till utgivaren om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtit, jfr 34 kap. 6 § och 10 § första stycket SFL.

15.3.4 Rabatt, bonus eller annan liknande förmån

– kundtrohetsrabatt

Om förmånen utgörs av rabatt, bonus eller annan förmån som getts ut på grund av kundtrohet eller liknande, ska kontrolluppgift lämnas av den som slutligen har stått för de kostnader som ligger till grund för förmånen (15 kap. 6 § SFL). Det är i

dessa fall som regel mottagarens arbetsgivare som ska lämna kontrolluppgift.

Exempel på detta är trohetsbonussystem inom flyg- och hotellbranschen samt olika former av erbjudanden där en viss extra bonusförmån ges om man blir kund hos ett visst företag.

Alla former av rabatter avses, t.ex. både sådana som ges i samband med ett inköp och sådana som ges i efterhand antingen i pengar eller på annat sätt. Bakgrunden till regeln redovisas i Skatteverkets meddelande om vissa förmåner för beskattningsåret 2013, SKV M 2012:23, avsnitt 5.1.

För att utgivaren ska kunna lämna korrekta uppgifter finns bestämmelser om att mottagaren ska lämna uppgift till utgivaren om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits, jfr 34 kap. 7 § första stycket samt 10 § första stycket SFL.

15.3.5 Ersättning eller förmån från utlandet som har sin grund i en anställning i Sverige

– förmån från utlandet

Om en ersättning, eller annan förmån än som avses i 15 kap. 5 § SFL (vissa personaloptioner), har getts ut av en fysisk person som är bosatt utomlands eller av en utländsk juridisk person, ska kontrolluppgift lämnas av den hos vilken mottagaren är anställd i Sverige (15 kap. 7 § SFL) om

1. ersättningen eller förmånen kan anses ha sin grund i anställningen, och
2. det inte finns något anställningsförhållande mellan utgivaren och mottagaren.

Exempel på detta är förmån av personaloptioner som anställda i ett svenskt företag får från ett utländskt företag i samma koncern.

Sådan skyldighet att betala arbetsgivaravgifter för anställda trots att förmånen utgetts av någon annan, liksom motsvarande skyldighet att lämna kontrolluppgift, bör anses gälla även för uppdragstagare, Skatteverket 2005-03-02, dnr 130 108187-05/111.

Bakgrunden till regeln och hur den ska tillämpas i övrigt redovisas i Skatteverkets meddelande om vissa förmåner för beskattningsåret 2013, SKV M 2012:23, avsnitt 5.2.

För att utgivaren ska kunna lämna korrekta uppgifter finns bestämmelser om att mottagaren ska lämna uppgift till utgivaren om att rättigheten har utnyttjats eller överlåtits, jfr 34 kap. 7 § andra stycket samt 10 § första stycket SFL.

15.4 Undantag från skyldigheten att lämna kontrolluppgift

Beloppsgränser	Kontrolluppgift behöver inte lämnas om utgivet belopp understiger det gränsvärd som fastställts (15 kap. 8 § första stycket 1 och 2 SFL). Ett lönebelopp som understiger gränsvärdet är dock inte skattefritt för mottagaren.
– 1 000 kr	<p>Kontrolluppgift behöver inte lämnas om sådan ersättning eller förmån för arbete som en fysisk person eller ett dödsbo har gett ut, under förutsättning att</p> <ol style="list-style-type: none">ersättningen eller förmånen inte motsvarar en utgift i en näringsverksamhet,skatteavdrag inte har gjorts, ochdet som mottagaren har fått sammanlagt haft ett värde som understiger 1 000 kr.
– 100 kr	<p>Kontrolluppgift behöver inte heller lämnas om sådan ersättning eller förmån för arbete som har getts ut i annat fall än som avses ovan under förutsättning att</p> <ol style="list-style-type: none">det som mottagaren under året har fått sammanlagt haft ett värde som understiger 100 kr, ochskatteavdrag inte har gjorts. <p>Gränsvärdet på 100 kr gäller således enskilda näringsidkare och alla juridiska personer förutom dödsbon.</p> <p>Om skatteavdrag har gjorts ska kontrolluppgift således alltid lämnas, även om lönebeloppet understiger något av gränsvärdena ovan.</p>
Förenklad arbetsgivardeklaration	Kontrolluppgift behöver vidare inte lämnas om sådan ersättning eller förmån som har redovisats i en förenklad arbetsgivardeklaration (15 kap. 8 § första stycket 3 SFL). Motsvarande uppgifter om betalningsmottagare och utgivna ersättningar och förmåner har då redan lämnats via deklarationen.
A-SINK	Kontrolluppgift behöver inte heller lämnas om sådan ersättning eller förmån som är skattepliktig enligt A-SINK och som har redovisats för mottagaren i en arbetsgivardeklaration (15 kap. 8 § första stycket 4 SFL). Även i detta fall har motsvarande uppgifter om mottagare och utgivna ersättningar och förmåner redan lämnats via deklarationen.

15.5 Kontrolluppgiftens innehåll

Här anges det som är specifikt för inkomstslaget tjänst. Vissa generella uppgifter som alltid ska redovisas i kontrolluppgiften, t.ex. uppgift om skatteavdrag, framgår av 24 kap. 4 § SFL.

Olika blanketter

Observera att det finns ett flertal olika kontrolluppgiftsblanketter i inkomstslaget tjänst, t.ex. KU10 (lön och förmåner m.m.), KU13 (SINK), KU14 (pensionsgrundande inkomst m.m.), KU16 (sjöinkomst), KU17 (SINK med sjöinkomst) och KU18 (pensions- och försäkringsutbetalare). Det är Skatteverket som utifrån reglerna i SFL och SFF utformar de olika blanketterna, varje enskild blankett är således inte detaljreglerad i någon författning. Respektive blankett utformas utifrån tillämpliga delar av den generella skyldigheten att lämna vissa uppgifter och som refereras nedan.

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas (15 kap. 9 § SFL).

Värdet

1. Värdet av den ersättning eller förmån som har getts ut.

Del av året

2. Den tid ersättningen eller förmånen avser, om den endast avser del av året.

Sjöinkomst

3. Sjöinkomst redovisas på särskild kontrolluppgiftsblankett, där antalet dagar, vilket fartyg och i vilket fartområde tjänstgöringen ägt rum framgå. Fartygets fartområde, d.v.s. fjärrfart eller närfart, framgår av Skatteverkets föreskrifter om klassificering av fartyg.

Justerat förmånsvärde

4. Om förmånsvärde för bil, kost eller bostad har justerats av Skatteverket på begäran av arbetsgivaren, enligt 2 kap. 10 b eller 10 c § SAL, ska detta anges i kontrolluppgiften.

Tjänstepensionsförsäkring

5. Om ersättningen ges ut på grund av tjänstepensionsförsäkring eller sådant avtal om tjänstepension som avses i 28 kap. 2 § andra stycket IL.

Arbetsställe- nummer

6. Arbetsställesnummer, enligt lagen (1984:533) om arbetsställesnummer m.m., om ett sådant har tilldelats.

Uppgift om arbetsställesnummer har ingen skatterättslig funktion utan används av Statistiska centralbyrån (SCB) för statistik om sysselsättning m.m. De arbetsgivare som stadigvarande bedriver sin verksamhet i flera lokaler, s.k. arbetsställen, tilldelas ett arbetsställesnummer av SCB för varje sådan lokal. Berörda arbetsgivare får i november varje år besked om tilldelade nummer. Arbetsgivare som är skyldig att lämna kon-

trolluppgift enligt 15 kap. SFL ska i förekommande fall ange aktuellt nummer i kontrolluppgiften för respektive arbetstagare. Enligt 8 § förordningen (1984:692) om det allmänna företagsregistret ska för varje arbetsställe som har registrerats bl.a. anges arbetsställets nummer, benämning, postadress, verksamhetsadress, huvudnäringsgren och antal anställda m.m.

Engångsbelopp på grund av personskada

Om kontrolluppgiften avser en ersättning med ett sådant engångsbelopp på grund av personskada som avses i 11 kap. 38 § IL, ska det i kontrolluppgiften anges om engångsbelopp på grund av samma skada har getts ut tidigare samt i så fall med vilket belopp och under vilket utbetalningsår (15 kap. 9 § andra stycket SFL).

Avgiftspliktig ersättning

Om kontrolluppgiften avser ersättning eller förmån som inte ska tas upp till beskattning men är avgiftspliktig enligt SAL, ska i kontrolluppgiften särskilt anges värdet på sådan ersättning eller förmån. Ändringen som tillämpas första gången för beskattningsår 2013 föranleds av den ändrade regleringen avseende socialavgiftsavtal, jfr prop. 2012/13:18 s. 31 (15 kap. 9 § tredje stycket SFL).

Traktamente och bilersättning

Om arbetsgivaren har betalat ut traktamente eller bilersättning, för vilka skatteavdrag inte ska göras därför att utgiften får dras av utan någon beloppsmässig begränsning, fullgörs uppgiftsskyldigheten av förenklingskäl enbart med kryssmarkering. Detta gäller ersättning för sådana utgifter som avses i 12 kap. 2 § första och andra stycket IL (resor i tjänsten), och för vilka skatteavdrag inte ska göras enligt 10 kap. 3 § första stycket 9 och 10 § SFL (ökade levnadskostnader och reseersättning).

Tyst kvittning

Sådan ersättning är fortfarande skattepliktig inkomst enligt IL men enligt 31 kap. 6 § SFL behöver uppgift lämnas i inkomstdeklaration om sådan kostnadsersättning endast i den utsträckning avdrag görs för ökade levnadskostnader.

Utlägg vid tjänsteresa

Om arbetsgivaren stått för utgifter för logi vid resor i tjänsten samt utgifter för resor som företagits med annat transportmedel än egen bil eller förmånsbil, d.v.s. utlägg för hotell, flyg, buss och taxi etc. ska det anges i kontrolluppgiften (15 kap. 10 § SFL). Detta anges med kryssmarkering.

Med utlägg avses att den anställda tillfälligt lagt ut pengar för arbetsgivarens räkning. Det ska då finnas ett kvitto som uppfyller bokföringslagens krav på hur en verifikation ska vara utformad. Detta ska sparas av arbetsgivaren som underlag för bokföringen.

Enbart kostnadsersättning Kontrolluppgift ska, om utbetalt belopp överstiger aktuellt gränsvärde, lämnas även om den som utfört arbetet inte fått någon lön utan endast fått kostnadsersättning som ska kryssmarkeras i kontrolluppgiften. Detta kan som exempel bli aktuellt vid ideellt arbete.

15.6 Värdering av ersättningar och förmåner

Värdet av ersättningar och förmåner som har getts ut i annat än pengar ska beräknas enligt bestämmelserna i 61 kap. IL (15 kap. 11 § första stycket SFL).

Marknadsvärdet Enligt huvudregeln avses med marknadsvärdet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han eller hon själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning, se 61 kap. 2 § IL. För vissa förmåner gäller dock en schabloniserad värdering, t.ex. bil- och kostförmån, se 61 kap. 3–17 §§ IL.

Bilförmån Enligt 5 kap. 2 § SFF ska i fråga om bilförmån uppgift lämnas om

1. bilmodell,
2. nedsättning av värdet av bilförmånen, exklusive drivmedel, på grund av att mottagaren har utgett ersättning för förmånen,
3. värdet av bilförmånen, exklusive drivmedel, efter nedsättning enligt 2,
4. värdet av förmån av drivmedel enligt 61 kap. 10 § IL, och
5. antalet kilometer tjänstekörning som ersättning för kostnader för drivmedel för resa i tjänsten med förmånsbil avser.

Avrundning Värdet av bilförmån exklusive drivmedelsförmån bör i enlighet med Skatteverkets allmänna råd avrundas nedåt till närmast helt hundratal kronor i kontrolluppgiften, d.v.s. avrundningen sker på årsbasis. Det kan noteras att motsvarande avrundningsregel saknas i beräkningsreglerna enligt IL.

Förmån av drivmedel Förmån av drivmedel anses åtnjuten månaden efter det att drivmedlet har kommit den skattskyldige till godo (10 kap. 10 § IL). Det innebär att den som får bensin (tankar bilen) i januari blir skattskyldig för denna i februari. En kontrolluppgift för kalenderår 2013 ska således omfatta bensin som den anställda tankat under perioden december 2012–november 2013. Bakgrunden till denna lagstadgade eftersläpning är att arbets-

givaren i många fall får drivmedelsfakturan, där den anställdes tankningar framgår, först månaden efter tankningen skett.

Vid inkomstbeskattningen beräknas förmånen till marknadsvärdet (aktuellt pris på orten för konsument inklusive mervärdesskatt) multiplicerat med 1,2. Detta uppräknade värde används även vid skatteavdrag och redovisas i kontrolluppgiften. Arbetsgivaren ska dock i arbetsgivardeklarationen redovisa och betala arbetsgivaravgifter på marknadsvärdet utan uppräkning, 61 kap. 10 § IL.

Justering av förmånsvärde

Vid beräkning av värdet av kost- och bilförmån får bestämmelserna i 61 kap. 18, 19 och 19 b § IL tillämpas endast i enlighet med beslut av Skatteverket med stöd av 2 kap. 10 b § SAL. Justering av förmånsvärde för kost- eller bilförmån får således göras av arbetsgivaren endast efter beslut.

Bostadsförmån

Värdet av förmån av bostad i Sverige, som inte är en semesterbostad eller en bostad som avses i 61 kap. 3 a IL (bostadsförmån i utgivarens hushåll), ska beräknas enligt sådana värdetabeller som avses i 2 kap. 10 a första stycket 1 och andra stycket SAL. Om Skatteverket har bestämt värdet enligt 2 kap. 10 c § SAL, ska detta värde användas.

Sådan bostadsförmån ska i kontrolluppgiften därmed värderas schablonmässigt enligt värdetabeller eller i förekommande fall enligt Skatteverkets beslut om justering. Detta innebär att det värde som arbetsgivaren ska ange i kontrolluppgiften avseende bostadsförmån ofta avviker från det skattepliktiga värdet enligt IL som gäller vid den anställdes inkomstbeskattning.

Om förmånen avser en bostad som är belägen på en småhusenhet, ska detta anges med kryss i kontrolluppgiften, 5 kap. 3 § SFF. Detta gäller dock inte om det är fråga om förmån av semesterbostad.

Fri parkering

Förmån av fri parkering ska både redovisas med värdet av förmånen och med särskild kryssmarkering i kontrolluppgiften, jfr 5 kap. 1 § SFF.

Hushållsarbete

Observera att förmån av hushållsarbete enligt 67 kap. IL som regel ska redovisas i kontrolluppgiften både som skattepliktigt förmånsvärde och som underlag för den anställdes skatte-reduktion (enbart arbetskostnader), jfr 22 kap. 13 § SFL. Om den anställda av sin nettolön betalat hela eller del av förmånens värde ska förmånsvärdet reduceras med betalt belopp.

Sammanlagt värde Uppgift om det sammanlagda värdet av andra förmåner än bilförmån ska lämnas i kontrolluppgiften, d.v.s. värdet av dessa förmåner redovisas i en klumpsumma, 5 kap. 1 § SFF.