

6 Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

14 kap. IL
bet. 1989/90:SkU30 s. 98–127
prop. 1989/90:110 s.3–5, 543–546, 580–596
bet. 1999/2000:SkU2
prop. 1999/2000:2 del 2 s.172–189
SOU 1989:34 del 1 s. 250–253, 320
SOU 1997:2 del 2 s. 126–139

6.1 Beskattningstidpunkt

Reglerna om beskattningstidpunkt finns i 14 kap. 2–9 §§ IL.

6.1.1 Bokföringsmässiga grunder

I 14 kap. 2 § IL anges

”Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.”

Enligt 14 kap. 2 § 1 st. ska bokföringsmässiga grunder tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fordringar ska därför redovisas löpande eller aktiveras i samband med bokslutet. När betalning erhålls för utestående fordringar, påverkas inte resultatet, eftersom det fordringskonto som debiterats vid faktureringen eller vid nästkommande bokslut, ska krediteras med motsvarande belopp. Om däremot en fordran skrivits ned, finns det nedskrivna beloppet inte kvar på debetsidan av fordringskontot, varför ett vinstsaldo uppkommer på kontot om kunden betalar mer än återstående bokfört fordringsbelopp efter nedskrivningen. I övrigt kan hänvisas till huvudregeln om att vad som influtit i verksamheten i form av pengar eller varor utgör intäkt av näringsverksamhet.

Utgående balansposter och kontinuitetsprincipen

Principen om bokföringsmässiga grunder skiljer sig från kontantprincipen, som huvudsakligen tillämpas i inkomstlagen tjänst och kapital. Begreppet bokföringsmässiga grunder finns inte definierat i lagtexten. Av förarbetena till IL kan man dock utläsa att *bokföringsmässiga grunder* huvudsakligen innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras och att inkomstberäkningen ska bygga på ett företagsekonomiskt synsätt (prop. 1999/2000:2 del 2 s.176 f. samt del 3 s. 396).

Enligt 14 kap. 3 § 1 st. IL ska värdet av utgående balansposter som utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Den s.k. kontinuitetsprincipen återfinns i 14 kap. 3 § 2 st. IL och innebär att värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. Kontinuitetsprincipen har belysts i rättsfallet RÅ 1995 ref. 11. Avdrag medgavs inte för ingående varufordran eftersom någon utgående varufordran inte hade beskattats året innan.

6.1.2 Räkenskaperna

Beskattningens koppling till räkenskaperna har funnits ända sedan KL:s tillkomst. IL innehåller dock inget formellt krav på att räkenskaperna ska vara förda enligt god redovisningssed. Om redovisningen inte överensstämmer med god redovisningssed så ska en justering göras, se avsnitt 6.1.3. Räkenskaper för näringsverksamheten ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. Kopplingen till räkenskaperna avser bara periodiseringsfrågor vilket innebär att det inte behövs några justeringsregler vad gäller skatteplikt och avdragsrätt.

Beskattningens koppling till redovisningen kan även påverka värderingen och beräkningen av anskaffningsvärdet på tillgångar.

6.1.3 Justeringar

Det kan vara nödvändigt att justera resultatet om en intäkts- eller kostnadspost redovisats i strid med god redovisningssed. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt (14 kap. 5 § IL).

Kvittning av balansposter

Om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tas upp till ett för lågt belopp eller avsättningar, leverantörsskulder eller liknande till ett för högt belopp, ska resultatet inte justeras till den del mellanskillnaden motsvaras av sådana ytterligare värdeminskningssavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar som den skattskyldige hade kunnat göra enligt IL (14 kap. 6 §

**Ändring i
efterhand av
redovisat resultat**

IL). Det gäller dock bara om den skattskyldige begär det.

Dåvarande RSV har i skrivelse 2002-12-10 (dnr 10086-02/100) redogjort för under vilka förutsättningar det är möjligt att i efterhand justera det redovisade resultatet av näringsverksamhet, när justering kan underlätas samt vilket år justeringen ska göras.

I skrivelsen slås det fast att justeringar enligt 14 kap. 5 § IL ska ske genom skattemässiga justeringar i deklarationen. Vidare ska justering av balansposter enligt 14 kap. 3 och 6 §§ ske före en justering av resultatet enligt 14 kap. 5 §.

**Rätt år för
justeringar**

I normalfallet ska en justering göras det år som felet hänför sig till. Undantag från denna huvudregel är ändringar av balansposter enligt 14 kap. 3 § IL och i vissa fall ändringar för särskilda skatter och avgifter enligt 16 kap. 17 § IL.

Ändrat bokslut

SKV godtar inte ändrade bokslut som grund för en ändring i efterhand av redovisat resultat vid taxeringen. Denna syn tillämpas oavsett taxeringsår på nya ärenden som inkommit till SKM/SKV efter den 31 december 2002. Se vidare RSV:s skrivelse 2002-12-10 (dnr 10086-02/100).

6.1.4 Karaktärsbyte

Tillgångar

Om en tillgång som innehas av den skattskyldige och som hör till inkomstslaget kapital, en privat tillgång, blir tillgång i den skattskyldiges näringsverksamhet, ska de justeringar göras som behövs för att inte någon intäkt eller kostnad ska utelämnas eller dubbelräknas. Karaktärsbytesregeln finns i 14 kap. 7 § IL.

**Anskaffningsvärde
efter karaktärs-
byte**

Det normala är att en privat tillgång som överförs till en näringsverksamhet anses anskaffad för marknadsvärdet per anskaffningsdagen. Om avskattning har skett, enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL, ska tillgången anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med avskattning avses att en tillgång anses ha avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Vid annat karaktärsbyte utgörs anskaffningsvärdet av anskaffningsutgiften ökad med utgifter för förbättring och minskad med sådana avdrag som har gjorts för anskaffning, värdeminskning och liknande (14 kap. 16 § IL).

Det finns särskilda bestämmelser om värdeminskningssavdrag för byggnads- och markinventarier, byggnader och markanläggningar (18 kap. 10 §, 19 kap. 16 § och 20 kap. 14 § IL).

6.1.5 Fordringar och skulder i utländsk valuta

Den särskilda skatteregeln vad gäller fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta finns i 14 kap. 8 § IL. Dessa fordringar, skulder, avsättningar och kontanter ska värderas till

kursen vid beskattningsårets utgång. I de fall räkenskaperna inte avslutas med årsbokslut ska valutakursförändringar beaktas vid resultatberäkningen om skulderna och fordringarna hör till näringsverksamheten (RÅ 2000 not 160).

Bestämmelsen om värdering till kursen vid beskattningsårets utgång gäller inte för finansiella instrument som är lager och som enligt 17 kap. 20 § IL tas upp till det verkliga värdet.

Terminskontrakt

Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att samma värde används i räkenskaperna, och att värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Även i den delen finns en undantagsregel för lager av finansiella instrument. Om den säkrade posten är sådant lager som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § IL krävs inte att samma värde används i räkenskaperna.

Redovisning

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta är förenligt med god redovisningssed. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 8 Effekter av ändrade valutakurser punkt 7 ska monetära tillgångar och skulder som huvudprincip redovisas i rapportvalutan omräknad enligt balansdagskursen. Med hänsyn till utformningen av 4 kap. 13 § ÅRL finns det inte längre skäl att göra avsättning till en valutakursreserv avseende vinster vid omräkning av långfristiga fordringar och skulder.

6.1.6 Tantiem från fåmansföretag

Företagets avdragsrätt

Det finns inga speciella regler för fåmansföretag vad gäller tantiem (lönstillägg) utan allmänna regler gäller. Avdrag för tantiem får ske vid taxeringen för det beskattningsår då avsättningen har gjorts i räkenskaperna. Detta förutsätter att avsättningen är förenlig med god redovisningssed.

Delägar- beskattning

Tantiem ska tas upp till beskattning det beskattningsår då beloppet är tillgängligt för lyftning. Delägare tillkommande belopp är normalt tillgängligt för lyftning då fordran uppkommit och då denna är bestämd till sin storlek, dvs. i samband med gottskrivningen.

6.1.7 Utgifter före verksamhetens påbörjande

När en fysisk person startar enskild näringsverksamhet kan han det första beskattningsåret dra av utgifter i verksamheten som han haft före starten. Utgifter kan dras av för det kalenderår som näringsverksamheten påbörjas och det föregående kalenderåret om utgifterna är av det slaget att omedelbart avdrag för dem kan

göras i en näringsverksamhet. Till den del utgifterna dragits av på annat sätt eller räknas in i anskaffningskostnaden för tillgångar som tillförs näringsverksamheten kan utgifterna inte dras av.

Avdraget får göras bara om det klart framgår att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Det är viktigt att klarlägga när näringsverksamheten ska anses påbörjad. Avdraget får endast avse utgifter under det år verksamheten påbörjades och närmast föregående kalenderår. En förutsättning för avdragsrätt är också att fråga är om kostnader som till sin karaktär är omedelbart avdragsgilla. Man måste alltså skilja dessa kostnader från sådana organisationskostnader som anses utgöra kostnader för förvärv av förvärvskällan och som därför inte är avdragsgilla.

Har avdrag för utgiften redan gjorts i annan förvärvskälla är avdragsrätt utesluten. Avdraget ska vidare minskas i den mån utgiften inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförts näringsverksamheten. Avdraget ska också minskas i den mån inkomster uppkommit i verksamheten, innan den skatterättsligt utgjorde näringsverksamhet (16 kap. 36 § IL).

Bevisbördan

Det är den skattskyldige som ska visa att samtliga förutsättningar för avdragsrätt föreligger.

Underskott

Leder bestämmelsen om avdrag för utgifter före påbörjandet av näringsverksamhet till att underskott uppkommer under det första verksamhetsåret, får detta rullas vidare enligt de vanliga reglerna. Vad gäller underskott av nystartad näringsverksamhet och kulturell verksamhet, se avsnitt 25.4–5.

6.2 Kapitalvinster och kapitalförluster

Huvudregel

Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 25 kap. IL. Dessa regler behandlas utförligare i avsnitt 27.

Med kapitalvinst och kapitalförlust avses i inkomstslaget näringsverksamhet vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar.

Med kapitaltillgångar avses enligt 25 kap. 3 § 2 st. IL andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § 2 st. p. 1 IL även om de inte förvärvats av någon annan.

Beskattningstidpunkt

Beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster regleras i 44 kap. 26–32 §§ IL. Hänvisningen finns i 14 kap. 9 § IL. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår som tillgången avyttras medan kapitalförluster inte får dras förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.

För juridiska personer beskattas kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller såväl vinster och förluster i deras egen verksamhet som vinster och förluster som de redovisar i egenskap av delägare i handelsbolag. Nya regler har införts vad gäller kapitalvinst på företagsägda delägar-rätter, se vidare avsnitt 27.

För fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag räknas kapitalvinster och kapitalförluster vid fastighets- och bostadsrättsförsäljningar till inkomstslaget kapital medan övriga kapitalvinster och kapitalförluster räknas till näringsverksamheten.

För enskilda näringsidkare finns det i 13 kap. 7 § IL bestämmelser om att vissa tillgångar inte räknas till näringsverksamheten.

Oavsett i vilket inkomstslag som vinsterna och förlusterna beskattas kallas de för kapitalvinster respektive kapitalförluster och beräknas på i stort sätt samma sätt.

Tillkommande belopp

En förutsättning för beskattning av en kapitalvinst är att den kan bestämmas till sin storlek med tillräcklig grad av säkerhet. Om en del av en köpeskilling är okänd flyttas beskattningstidpunkten i denna del fram till tidpunkten då den går att beloppsbestämma. Denna bestämmelse gäller även förlustfall. I vissa fall, när beskattning av en del av köpeskillingen skett vid 1991 eller tidigare års taxering, ska den okända delen av köpeskillingen tas upp till beskattning det år den disponeras enligt 4 kap. 70 § ILP. Den skattemässiga resultatberäkningen ska dock göras efter de regler som gällde när den första delen av ersättningen beskattades. Beskattningen sker med skattesatsen för det beskattningsår då beloppet tas upp.

Blankning, terminer, optioner och liknande avtal

Med kapitalvinst och kapitalförlust avses också vinst och förlust på grund av förpliktelser enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal, när det inte är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar.

Undantag har gjorts för förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar.

Om det inte är fråga om handel med värdepapper eller det på annat sätt är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar, så ska beskattning ske i form av kapitalvinstbeskattning. Se vidare avsnitt 27.

6.3 Gemensam eller särskild beräkning

Allmänt om verksamhetsbegreppet

Det tidigare använda begreppet *förvärvskälla* har utmönstrats ur skattelagstiftningen i och med införandet av IL. Inkomstberäkningen har däremot ej förändrats. Inkomstslaget näringsverksam-

het har olika omfattning och resultatet beräknas på olika sätt beroende på om den skattskyldige är fysisk person, dödsbo eller juridisk person. En näringsverksamhet kan vara indelad i olika verksamheter.

Juridiska personer

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Till denna enda näringsverksamhet räknas även, om den juridiska personen är delägare i ett svenskt handelsbolag, handelsbolagets verksamhet. Detta innebär att resultatutjämnning får ske mellan skilda verksamheter även om de olika verksamheterna är självständiga i förhållande till varandra. Om det uppkommer ett underskott i näringsverksamheten ska det rullas vidare till nästa beskattningsår (40 kap. 2 § IL). Även underskott som hänför sig till verksamhet som bedrivs i utlandet får dras av om inte s.k. exempt tillämpas i skatteavtalet med den utländska staten.

Underskott

Underskott från en utländsk juridisk person vars inkomster ska beskattas hos delägarna får inte dras av det år de uppkommer. Dessa underskott hamnar i en särskild fälla. Underskott som inte får dras av kan dras av vid beräkning av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret (14 kap. 11 § 2 st. IL).

En kommanditdelägare, eller en delägare i ett svenskt handelsbolag som har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser (även fysiska personer och dödsbon) får inte dra av underskott från kommanditbolaget med mer än de ansvarar för (14 kap. 14 § IL). Även avdrag som har gjorts tidigare beskattningsår ska beaktas.

Underskott som inte kan dras av på grund av avdragsbegränsningen enligt ovan hamnar i en särskild fälla. Dessa underskott rullas vidare, inom denna speciella fälla, och får dras av mot framtida överskott i handels- eller kommanditbolaget (14 kap. 15 § IL).

Fysiska personer/ Dödsbon

All näringsverksamhet som en fysisk person eller ett dödsbo bedriver hänförs till en och samma näringsverksamhet. Om det även bedrivs självständig näringsverksamhet utomlands, räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL).

För en fysisk person eller ett dödsbo som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas denna verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § 1 st. IL).

Vid en ask-i-ask situation, när ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det ägda handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet (14 kap. 13 § 2 st. IL).

6.4 Resultatet

All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver räknas som en näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). En fysisk person kan dock enligt bestämmelserna i 14 kap. 13–14 §§ IL ha flera näringsverksamheter. Så är fallet om han vid sidan om sin enskilda näringsverksamhet även är delägare i ett handelsbolag eller bedriver självständig näringsverksamhet utomlands. Resultatet ska i ett sådant fall beräknas för varje näringsverksamhet för sig.

Portalstadgandet vad avser resultatberäkningen återfinns i 14 kap. 21 § IL, ”Överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna”.

Makar

Det finns särskilda bestämmelser om makar som tillsammans deltar i näringsverksamhet.

Gemensam verksamhet

Vid gemensam verksamhet, enligt 60 kap. 10 § IL, ska vardera maken taxeras för den inkomst av verksamheten som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom.

Bedömningen av om inkomsten ska hänföras till aktiv eller passiv näringsverksamhet ska göras självständigt för varje make. Vid gemensam verksamhet ingår det som en förutsättning att makarna har i stort sett samma ställning. Bedömningen bör därför normalt leda till samma resultat för båda makarna.

Bedömningen av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv behandlas i denna handledning i del 1 avsnitt 5.18.

Medhjälpfall

En förutsättning för resultatfördelning till medhjälpande make är att ett överskott föreligger. Vid beloppsfördelningen är den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats direkt avgörande.

Se vidare vad gäller familjebeskattnings i del 2 avsnitt 24.

Underskott

Underskottsproblematiken behandlas i del 2 avsnitt 25.

Bestämmelser om att underskott ska dras av samma beskattningsår finns i fråga om kapitalvinst vid försäljning av näringsfastighet och näringsbostadsrätt. Dessa regler återfinns i 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL och behandlas i denna handledning i del 1 avsnitt 27.9 och 28.3.4.

Bestämmelser om att underskott får dras av samma beskattningsår finns även i fråga om delägare i andelshus, nystartad verksamhet och litterär eller konstnärlig verksamhet m.m. Dessa regler återfinns i 42 kap. 33 § och 62 kap. 3–4 §§ IL och behandlas i denna handledning i del 2 avsnitt 25.4 samt avsnitt 25.5.

*Beräkning av resultatet av näringsverksamhet **kapitel 6** 67*

Bestämmelser om att underskott ska dras av ett senare beskattningsår finns dels i fråga om avdrag i näringsverksamheten följande år, dels beträffande avdrag för kvarstående underskott av avslutad näringsverksamhet. Dessa regler återfinns i 37 och 40 kap. samt 42 kap. 34 § IL.