

Skatteregler för aktie- och handelsbolag

TAXERINGSÅR 2011

Den här broschyren vänder sig till dig som är delägare i mindre aktie-/handelsbolag och som själv upprättar bokslut och deklaration.

INNEHÅLL

Allmänt om beskattning av näringsverksamhet i aktie- och handelsbolag 2	Avyttring av fastigheter 12
Inledning 2	Kapitalförlust på fastighet 12
Bokslutet som grund 2	Avskattning vid utköp av bostad i fåmansbolag 12
K2-regelverket ny redovisningsform 2	Koncernbidrag 12
Aktiebolag och handelsbolag 2	Vem kan lämna koncernbidrag? 12
Inventarier 3	Ytterligare förutsättningar 13
Omedelbart avdrag 3	Fusionsregeln 13
Avskrivning 3	Förmedling av koncernbidrag 13
Räkenskapsenlig avskrivning 3	Utdelning och ränta 14
Restvärdesavskrivning 4	Mottagen utdelning 14
Patenträtt, hyresrätt och goodwill 5	Lämnad utdelning och betald ränta 14
Lager och pågående arbeten 5	Begränsning av underskottsavdrag 14
Varulager 5	Underskott vid ägarförändring 14
Pågående arbete 6	Begränsning vid konkurs och ackord 17
Periodiseringsfond 7	Pensionskostnader, särskild löneskatt och avkastningskatt 18
Avsättning 7	Inkomstskatt 18
Beskattning av schablonränta 7	Särskild löneskatt 19
Återföring 7	Avkastningskatt på pensionsmedel 20
Aktier och andelar 8	Deklarationsanvisningar 21
Definition av lageraktie, näringsbetingad aktie och kapitalplacersaktie 8	Så här fyller du i Inkomstdeklaration 2 21
Aktiebolags försäljning av aktier 9	Koppling mellan Inkomstdeklaration 2 och Baskontoplanen 30
Aktiebolags försäljning av andelar i handelsbolag 9	Landkoder 32
Handelsbolags försäljning av aktier 9	Så här fyller du i Inkomstdeklaration 4 32
Handelsbolags försäljning av andelar i handelsbolag 10	Koppling mellan Inkomstdeklaration 4 och Baskontoplanen 40
Nedskrivning av aktier 10	Så här fyller du i blankett Momsbilaga 43
Andelsbyte – Uppskov med beskattningen 10	Så här fyller du i blankett N3B 47
Skalbolag 11	Så här fyller du i blankett N4 50
	Så här fyller du i blankett N7 52
	Så här fyller du i blankett N8 53

Allmänt om beskattning av näringsverksamhet i aktie- och handelsbolag

Inledning

Denna broschyr vänder sig till dig som har ett aktie- eller handelsbolag. Broschyren tar upp några särskilda skatteregler som du bör känna till när bolagets bokslut och inkomstdeklaration upprättas. Det gäller hur vissa balansposter ska värderas i bokslutet samt hur vissa inkomster och utgifter ska behandlas vid beskattningen. Informationen är inte heltäckande, utan för varje fråga behandlas det som bedömts vara av störst värde. Mer information hittar du i Skatteverkets "Handledning för beskattning av inkomst" (SKV 301, SKV 302 och SKV 336) som finns tillgänglig på www.skatteverket.se.

Hur du fyller i aktiebolagets Inkomstdeklaration 2 beskriver vi på sidan 21. Hur du fyller i handelsbolagets Inkomstdeklaration 4 beskriver vi på sidan 32.

Bokslutet som grund

Företagets bokföring är utgångspunkt för beskattningen. Det innebär att bolagets bokslut, upprättat enligt god redovisningssed, ska ligga till grund för beskattningen.

Skattelagstiftningen innehåller emellertid ett antal bestämmelser som innebär att det bokförda resultatet måste justeras för att få fram det beskattningsbara resultatet. Denna skattemässiga justering görs i bolagets inkomstdeklaration genom en intäktspost (pluspost) eller avdragspost (minuspost). Till exempel ska ej avdragsgilla representationskostnader tas upp som en justerad intäktspost, och ej skattepliktiga ackordsvinster ska tas upp som en justerad avdragspost.

När det gäller inventarier kan bolaget välja om bokföringen ska ligga till grund för beskattningen eller om bokföringen ska vara frikopplad från beskattningen. Enligt huvudregeln ska det skattemässiga värdeminskningens avdraget motsvara avskrivningen i bokslutet. Tillämpas däremot restvärdesavskrivning är beskattningen frikopplad från bokföringen och bolaget kan begära värdeminskning med ett belopp i deklarationen och göra avskrivning i bokslutet med ett annat.

K2-regelverket ny redovisningsnorm

Bokföringsnämnden (BFN) arbetar med att ta fram fyra kategorier av samlade regelverk för redovisning

(K1 - K4). Privata aktiebolag som enligt årsredovisningen är ett mindre företag får tillämpa de s.k. K2-reglerna (BFNAR 2008:1).

Regelverket är heltäckande och den som väljer att tillämpa det ska göra det i sin helhet. Det är bokslutsregler och behandlar inte löpande bokföring och arkivering av räkenskapsinformation. Reglerna präglas av förenklingar som t.ex. ger företaget möjlighet att välja schablonlösningar. De innehåller fastställda uppställningsformer för resultat- och balansräkningarna som i allt väsentligt överensstämmer med uppgiftslämnandet i räkenskapsformatet.

När du tillämpar regelverket för första gången ska du för vissa angivna balansposter korrigera ingående balans mot eget kapital. Är det en avdragsgill eller skattepliktig post ska du göra en skattemässig justering i punkten 4.4b eller 4.6d, se deklarationsanvisningarna för dessa punkter. I Bokföringsnämndens vägledning kap. 21 kan du se vilka poster som ska korrigeras.

Aktiebolag och handelsbolag

All inkomst i ett aktiebolag ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller även kapitalvinster, t.ex. resultat vid avyttring av aktier och andelar. Resultatet ska dock beräknas enligt reglerna som gäller för inkomstslaget kapital.

Resultatet i ett handelsbolag ska också beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Undantag gäller för resultat vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet och bostadsrätt som ska beskattas av fysisk person eller dödsbo. Detta resultat ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Reglerna för beskattning av handelsbolag och aktiebolag är i huvudsak desamma. Det finns dock vissa särregleringar för handelsbolag. När det finns särskilda regler för handelsbolag anges det i denna broschyr specifikt i det aktuella avsnittet.

Inventarier

Inventarier är tillgångar som bolaget behöver i verksamheten för att kunna driva den. Det kan t.ex. vara maskiner, verktyg, möbler, bilar, instrument, datorer eller en affärsinredning.

Avskrivning (värdeminskning) betyder att bolaget får dra av utgiften för inköpet genom att dela upp den på flera år. Inventarierna blir på så sätt kostnadsförda i den takt de förbrukas.

Det finns tre möjligheter att dra av utgifter för inventarier; hela utgiften inköpsåret (omedelbart avdrag), räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning.

Omedelbart avdrag

Inventarier som bedöms ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får dras av redan samma år de skaffas till näringsverksamheten (så kallade korttids- eller treårsinventarier). Det är bolaget som i första hand ska visa att livslängden är högst tre år.

Inventarier av mindre värde får också dras av i sin helhet året de skaffas till näringsverksamheten. Med "mindre värde" menar man taxeringsåret 2011 ett värde som understiger 21 200 kronor exklusive moms (dvs. ett halvt prisbasbelopp)*. När man ska avgöra vad som är mindre värde, räknas flera inventarier som på ett naturligt sätt hör ihop som ett inventarium. Samma sak gäller om inköp av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning.

Avskrivning

Vem har rätt till avskrivning?

Den som är ägare av inventarierna har rätt till värdeminskningssavdrag (avskrivning). Det gäller även vid leasing (hyra). Undantagsvis kan ett hyresavtal vara utformat på ett sådant sätt att det kan göras en bedömning att det inte är leasegivaren (uthyraren) som får göra värdeminskningssavdrag.

Underlag för avskrivning

Det är inte bara själva inköps- eller tillverkningskostnaden som är underlag för avskrivning. Även andra kostnader som monteringskostnad, frakt, tull och liknande ingår. Man säger därför att *anskaffningsvärdet* är underlag för avskrivning. Det gäller både räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning.

Om bolaget köper inventarier av delägare i bolaget (eller närstående till dessa) till ett pris som överstiger marknadsvärdet ska den del som är överpris inte ingå i avskrivningsunderlaget.

Om bolaget inte är skyldigt att redovisa moms får den moms som ingår i inköpskostnaden tas med som anskaffningsvärde. Har bolaget fått näringsbidrag eller liknande för att skaffa inventarier måste anskaffningsvärdet minskas med bidragsbeloppet.

Räkenskapsenlig avskrivning

Om du ska använda den här metoden ställs det vissa krav på bokföringen:

- bolaget måste ha en ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut, dvs. med resultat- och balansräkning, och
- värdeminskningssavdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet.

Det finns två alternativ att välja på när man använder räkenskapsenlig avskrivning, huvud- och alternativregeln.

Enligt **huvudregeln** får man dra av högst 30 % av inventariernas bokförda värde vid årets början (= förra årets utgående värde)

- ökat med värdet av de inventarier som skaffats under året och som fortfarande finns kvar vid årets slut,
- minskat med betalning för inventarier som sålts under året och som skaffats tidigare år än detta år,
- minskat med försäkringsersättning bolaget fått för inventarier som skaffats tidigare år än detta år,
- *minskat med* ersättningsfond som bolaget tagit i anspråk.

Därutöver får du göra ett särskilt avdrag (värdeminskning) om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång har avyttrats, eller om du har fått försäkringsersättning för inventarier som gått förlorade. Avdraget uppgår till den intäkt du fått (bokfört) med anledning av försäljningen eller försäkringsersättningen. Avdraget får inte leda till att inventariekontot blir negativt.

Exempel: Avskrivning inventarier

Bokfört värde vid årets början	+ 50 000
Inköp under året	+ 20 000
Sålt under året som köpts tidigare år	- 10 000
Underlag att skriva av på	60 000
Årets avskrivning 30 %	- 18 000
Oavskrivet värde vid årets utgång	42 000

Har den ersättning som erhållits vid försäljning av inventarier i sin helhet bokförts som intäkt medges ett särskilt avdrag (avskrivning) med 10 000 kr. Avskrivning kan därför göras med 28 000 kr.

* Att "mindre värde" är anskaffningsvärdet som exklusive moms understiger ett halvt prisbasbelopp är en ny bestämmelse som införts fr.o.m. 1 juli 2009. Övergångsbestämmelserna innebär att både nya och gamla bestämmelser kan bli tillämpliga vid 2010 och 2011 års taxering beroende på när beskattningsåret påbörjats och avslutats. Se Skatteverkets ställningstagande Inventarier av mindre värde – nya och äldre bestämmelser (dnr 131 682849-09/111) som du hittar på www.skatteverket.se.

Det har ingen betydelse när under året inventarier köps. Finns de kvar vid räkenskapsårets slut får man skriva av med 30 %. Men om bolaget har ett längre eller kortare räkenskapsår än 12 månader justeras procentsatsen. Är bolagets räkenskapsår 6 månader är procentsatsen 15 %, är det 18 månader blir procentsatsen 45 %.

Eftersom avskrivningsunderlaget minskar med avskrivningar som görs betyder det att avskrivningens storlek blir mindre med åren. Teoretiskt sett blir inventarier aldrig avskrivna när man använder huvudregeln. För att det ska finnas möjlighet att få inventarierna helt avskrivna finns det en kompletteringsregel som innebär hel avskrivning på 5 år, dvs. 20 % avskrivning varje år.

Om man ska använda **kompletteringsregeln** måste man veta anskaffningsutgift och anskaffningsår för de inventarier bolaget köpt de senaste fyra räkenskapsåren och som fortfarande finns kvar i verksamheten. Årets totala avskrivning får man genom att skriva av på vart och ett av de tidigare fyra årens kvarvarande anskaffningsutgift och årets anskaffningsutgift med 20 %. Avskrivningsprocenten påverkas inte av när under året inventarierna köps. Däremot justeras procentsatsen om bolaget har längre eller kortare räkenskapsår än 12 månader precis som med huvudregeln.

Kontrollera avskrivningen

Eftersom storleken på det särskilda avdraget (se ovan) påverkas av hur du har bokfört försäljning av inventarier bör du kontrollera att bolaget inte har tagit upp inventarierna till för lågt värde i balansräkningen, och därmed gjort för stor avskrivning. Denna kontroll gör du genom att beräkna inventariernas lägsta värde enligt huvud- och kompletteringsregeln med nedanstående mall. Om det bokförda värdet av inventarierna inte understiger det lägsta av dessa värden har du inte gjort för stort avdrag vid beskattningen.

Denna metod, att beräkna inventariernas lägsta värde, kan du också med fördel använda för att beräkna största möjliga avskrivning. Största möjliga avskrivning beräknas som mellanskillnaden mellan å ena sidan inventariernas bokförda värde före avskrivning och å andra sidan det lägsta värdet enligt huvud- eller alternativregeln. Fördelen med att beräkna avskrivningen på detta sätt är att du inte behöver ta hänsyn till hur eventuella försäljningar har bokförts.

INVENTARIERNAS LÄGSTA VÄRDE

Lägsta värdet enligt huvudregeln

Inventariernas bokförda värde enligt föregående års balansräkning	=	.....
Anskaffningar under beskattningsåret som fortfarande finns kvar	+	.....
Ersättning för inventarier som avyttrats och försäkringsersättning	-	.....
Under året ianspråktagen ersättningsfond	-	.....
Underlag	=	.....
Lägsta värde 70 % av underlaget ovan	=	.....

Lägsta värde enligt kompletteringsregeln

80 % av årets anskaffningsutgifter	+	.....
60 % av föregående beskattningsårs anskaffningsutgifter	+	.....
40 % av anskaffningsutgifterna andra året före beskattningsåret	+	.....
20 % av anskaffningsutgifterna tredje året före beskattningsåret	+	.....
Lägsta värde enligt kompletteringsregeln	=	.....

Observera att procentsatserna ska justeras om beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader.

Restvärdesavskrivning

Restvärdesavskrivning ska användas av den som inte uppfyller kraven för att få använda räkenskapsenlig avskrivning (beror vanligen på att bokföringsmässig avskrivning inte stämmer överens med skattemässig). Restvärdesavskrivning liknar räkenskapsenlig avskrivning och kan ses som en förenklad version av denna. Den stora skillnaden är att det bokförda värdet för inventarierna inte behöver vara lika med det värde som redovisas i deklARATIONEN, dvs. det skattemässiga värdet. Eftersom den bokförda avskrivningen inte behöver överensstämja med värdeminskningens avdraget kan det vara nödvändigt att justera det bokförda resultatet.

Vid restvärdesavskrivning får man skriva av med högst 25 % i stället för 30 %. Det finns ingen alternativ kompletteringsregel som vid räkenskapsenlig avskrivning. Avskrivningsunderlaget är det värde som du redovisade att bolaget hade kvar på inventarierna oavskrivet i förra årets deklARATION (föregående års skattemässiga värde). Du lägger också till anskaffningsutgiften för inventarier som bolaget

skaffat under året och som finns kvar vid årets slut. Om bolaget sålt inventarier under året (eller fått försäkringsersättning) som skaffats tidigare än detta räkenskapsår, måste avskrivningsunderlaget minskas med den intäkten. Därutöver får du göra ett särskilt avdrag (värdeminskning) om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång har avyttrats, eller om du har fått försäkringsersättning för inventarier som gått förlorade. Avdraget uppgår till den intäkt du fått (bokfört) med anledning av försäljningen eller försäkringsersättningen. Avdraget får inte leda till att inventarietkontot blir negativt (se exempel i broschyren "Bokföring, bokslut och deklaration del 2" (SKV 283) på sidan 16).

RESTVÄRDESAVSKRIVNING

Skattemässigt värde vid beskattningsårets ingång	+ _____
Under året gjorda anskaffningar som finns kvar vid årets slut	+ _____
Ersättning för avyttrade/förlorade inventarier som fanns vid årets början samt i anspråkstagna fonder m.m.	- _____
Summa avskrivningsunderlag	= _____
Årets avskrivning, högst 25 % av avskrivningsunderlaget	- _____
Skattemässigt värde vid beskattningsårets utgång	= _____

Patenträtt, hyresrätt och goodwill

Dessa tillgångar kallas immateriella, dvs. sådana som inte består av föremål, i motsats till materiella tillgångar som inventarier. För förvärvade immateriella tillgångar dras utgiften skattemässigt av genom avskrivning, dvs. man delar upp utgiften på flera år precis på samma sätt som med inventarier. Men reglerna om omedelbart avdrag för så kallade treårsinventarier eller inventarier av mindre värde gäller inte för immateriella tillgångar. Man får välja mellan räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Om du väljer räkenskapsenlig avskrivning för bolagets inventarier får du inte välja restvärdesavskrivning för t.ex. hyresrätten för bolagets affärslokal. Däremot får du kombinera de båda metoderna enligt räkenskapsenlig avskrivning – huvudregeln för inventarierna och kompletteringsregeln för affärslokalen, eller tvärt om.

Med patenträtt menas både rättighet som bolaget skaffat för att använda i sin egen tillverkning och rättighet som bolaget får betalt för när någon annan använder den.

Lager och pågående arbeten

Varulager

Med varulager menas de tillgångar som bolaget har till försäljning (omsättning) eller som ska användas i verksamheten. I värdet på lagret ska du alltså räkna in råämnen, halvfabrikat och färdiga varor. Till bolagets varulager hör också dels varupartier som bolaget har tagit hand om på balansdagen eller som någon annan tagit hand om åt bolaget, dels varupartier som på bokslutsdagen lämnats av säljaren för transport till bolaget som köpare.

Om varorna levererats från säljaren till köparen – även om fakturering inte gjorts – ska försäljningsvärdet av varorna redovisas som en fordran hos säljaren.

I lagret ska inte räknas in varor som mottagits i kommission. Kommission är ett slags handelsförmedling där varorna inte ägs av säljaren utan bara förmedlas av honom.

Värdering och inventering

Du ska värdera lagret som det ser ut på balansdagen genom en inventering. I korthet gäller vid inven-

tering att du ska anteckna anskaffningsvärdet för varje tillgång i lagret, dvs. post för post. Om nettoförsäljningsvärdet är lägre än bolagets anskaffningsvärde, ska du ta upp detta värde. De varor som finns i lagret anses vara de som bolaget anskaffade senast (regeln kallas "först in – först ut"). Om du i stället väljer schablonregeln (se nästa sida) för att värdera bolagets varulager ska du ta upp anskaffningsvärdet för varje post vid inventeringen. Du ska skriva under inventeringslistorna på heder och samvete. Om du inte följer reglerna för inventering kan de värden du tagit upp bli underkända av Skatteverket.

Huvudregel

Enligt huvudregeln får du inte ta upp en lagertillgång till lägre värde än anskaffningsvärdet. Men om tillgångens nettoförsäljningsvärde är lägre än anskaffningsvärdet ska du ta upp tillgången till detta lägre värde (lägsta värdets princip). Huvudregeln gäller för alla slags lagertillgångar som finns i lagret på balansdagen.

I anskaffningsvärdet för de lagertillgångar bolaget köpt ska du räkna med inköpspris, frakt, tull och liknande kostnader. För lagertillgångar som bolaget tillverkat eller bearbetat i näringsverksamheten (egentillverkat lager) räknar du anskaffningskostnaden på direkta kostnader som kostnader för material, arbetslöner och liknande med visst tillägg för indirekta kostnader som lokalkostnader, avskrivningar på inventarier och liknande kostnader som hör till tillverkningen.

Med nettoförsäljningsvärdet menas det pris som företaget normalt kan sälja en vara för efter att man dragit av för sin försäljningskostnad.

Du får dra av för inkurans (vara som är osäljbar) bara om det ryms i nedskrivningen av en lagerpost från anskaffningsvärdet till verkligt värde.

Schablonregeln

Enligt schablonregeln får du ta upp lagret till 97 % av det totala anskaffningsvärdet. Om du använder denna regel måste du ta upp anskaffningsvärdet för alla tillgångar som finns i lager på bokslutsdagen. Du får alltså inte använda nettoförsäljningsvärdet på vissa tillgångar. Du får sen skriva ned det totala anskaffningsvärdet med 3 %. Den här regeln får inte användas när man värderar lager av fastigheter, aktier och andra liknande tillgångar. Man måste då skilja ut dessa tillgångar för att kunna tillämpa schablonregeln på det övriga lagret.

Pågående arbete

Med pågående arbete menas ett entreprenaduppdrag eller ett tjänsteuppdrag (konsultuppdrag). Pågående arbete är ett arbete som påbörjats, men vid räkenskapsårets utgång ännu inte har avslutats, och som utförs för annan persons räkning.

Pågående arbeten delas in i arbeten på löpande räkning och arbeten till fast pris. Med *löpande räkning* menas att ersättningen till minst 90 % grundar sig på

- ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet,
- den tid arbetet faktiskt tar, och
- de faktiska utgifterna för arbetet (lön, material m.m.).

Ett arbete som inte anses utfört på löpande räkning anses utfört till *fast pris*.

Färdigställandemetoden eller successiv vinstavräkning

Pågående arbete kan redovisas enligt färdigställandemetoden eller successiv vinstavräkning. Tillämpas färdigställandemetoden sker resultatavräkning först när arbetet är avslutat, se nedan.

Vid successiv vinstavräkning matchas uppdragsinkomster och uppdragsutgifter av det arbete som utförts till och med balansdagen. Det innebär att resultatavräkning sker i takt med utförd prestation. Den metod som används i räkenskaperna ska följas vid beskattningen, om de är upprättade i enlighet med god redovisningssed. För byggnads-, hantverks-, anläggnings- och konsultverksamhet gäller dessutom att redovisningen inte får strida mot de särskilda skattereglerna.

Värdering

Pågående arbete värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Vid denna beräkning ska både direkta och indirekta projektkostnader tas upp. Exempel på direkta projektkostnader är löner för personal, arbetsgivaravgifter på dessa löner samt material. Exempel på indirekta projektkostnader är andel av avskrivningar på maskiner som använts i projektet och projektets andel av kostnader för produktionslokal. Allmänna administrationskostnader, försäljningskostnader samt forskning och utveckling är i regel inte att anse som projektkostnader.

Färdigställandemetoden

Kostnaderna för ett arbete som utförs till fast pris, och där färdigställandemetoden tillämpas, tas upp som tillgång. A conto-betalningar och förskott skuldförs. Vinstavräkning sker först när arbetet är slutfört.

Ett arbete bör anses vara avslutat i och med arbetets slutförande och att slutlig ekonomisk uppgörelse har träffats eller borde ha träffats enligt de avtalsvillkor mellan parterna som får anses normala inom branschen. Den omständigheten att det kvarstår garantiåtaganden eller att vissa mindre arbeten kvarstår utgör i regel inte skäl för att underlåta en resultatavräkning. Reservering för t.ex. garantiåtaganden eller vissa mindre kvarstående arbeten kan ske i enlighet med god redovisningssed. Föreligger det betydande osäkerhet avseende det ekonomiska utfallet får vinstavräkning anstå tills osäkerheten har undanröjts. Kommer ett projekt sannolikt att leda till förlust ska reservering för förlusten göras omedelbart. Det bör dock observeras att när det gäller reservering för framtida garantiutgifter gäller särskilda skatteregler.

Värdering av arbete till fast pris där färdigställandemetoden tillämpas sker till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Varje projekt ska värderas för sig. Skattereglerna tillåter en alternativ metod där pågående arbeten får värderas till 97 % av det sammanlagda anskaffningsvärdet för samtliga pågående arbeten till fast pris. Detta alternativ gäller dock inte konsultrörelser utan endast entreprenadverksamheter.

Löpande räkning

Enligt de särskilda skattereglerna behöver endast sådana arbeten som har fakturerats tas upp till beskattning.

Fakturerade belopp intäktsredovisas i takt med faktureringen. Kostnader dras av löpande.

Fakturering ska ske enligt god redovisningssed.

A conto-fakturerade belopp som står i proportion till redan utförda arbeten ska intäktsredovisas. Rena förskott för ännu ej utförda arbeten ska skuldföras.

Periodiseringsfond

Reglerna om periodiseringsfond ger möjlighet för företaget att skjuta upp en del av beskattningen till ett senare år. Avdrag för avsättning till periodiseringsfond ger alltså en viss skattecredit. Periodiseringsfond kan också användas till att jämma ut resultatet mellan olika år och på så sätt få en jämnare beskattning. Om företaget t.ex. kan förutse att förlust kommer att uppstå ett visst år kan man sätta av till periodiseringsfond, återföra fonden förluståret och på så sätt kvitta vinst mot förlust.

I Inkomstdeklaration 2 finns presenterat vilka avsättningar till periodiseringsfond som Skatteverket har uppgift om. Uppgifterna finns tryckta på baksidan av deklarationens första sida. Företaget måste själv kontrollera att uppgifterna stämmer och sedan göra återföring av periodiseringsfonderna i den mån det krävs eller företaget önskar (se vidare under "Återföring").

Avsättning

Aktiebolag och andra juridiska personer får avdrag för avsättning till periodiseringsfond med högst 25 % av överskottet av näringsverksamheten. Det är årets totala överskott som är underlag för avsättningen, dvs. efter avdrag för tidigare års underskott och återföring av tidigare periodiseringsfonder, men före årets avdrag för periodiseringsfond. Avsättningen måste göras i räkenskaper för att avdrag ska medges.

För handelsbolag gäller att avsättning görs hos delägaren. Avdraget beräknas på delägarens del av inkomsten enligt de regler som gäller för denne. Det innebär att om delägaren är en fysisk person får avdrag göras med högst 30 % av överskottet efter vissa korrigeringar. En redogörelse för hur avdrag för avsättning till periodiseringsfond beräknas för fysiska personer finns i broschyren "Skatteregler för delägare i handelsbolag" (SKV 299).

Om handelsbolagsdelägaren är ett aktiebolag eller annan juridisk person medges avdrag med högst 25 % av överskottet. För att avdrag ska medges för periodiseringsfond måste avsättning göras i delägarens räkenskaper. Avsättningen ska göras i bokslutet för det räkenskapsår som omfattar utgången

av handelsbolagets räkenskapsår. Avdraget avseende handelsbolagsandelen ska dock göras när överskottet från handelsbolaget ska tas upp till beskattning. Det innebär att om delägaren tillämpar brutet räkenskapsår och handelsbolaget tillämpar kalenderår kommer avdraget att göras på blankett N3B året innan avsättningen görs i räkenskaperna.

Beskattning av schablonränta

Juridiska personer som vid beskattningsårets ingång har gjort avsättningar till periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt till beskattning. Schablonintäkten beräknas genom att summan av gjorda avdrag till periodiseringsfonder som fanns vid beskattningsårets ingång multipliceras med 72 % av den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad andra året för taxeringsåret. Schablonintäkten ska inte bokföras i räkenskaperna, utan endast tas upp i Inkomstdeklaration 2 under skattemässiga justeringar, vid punkt 4.6a. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån.

Exempel: Schablonränta

Tango AB har kalenderår som räkenskapsår. Vid ingången av 2010 har totalt 500 000 kr satts av till periodiseringsfond. I deklarationen för taxeringsår 2011 beräknas den schabloniserade intäkten till 2,30 % (72 % av statslåneräntan som vid utgången av november 2009 var 3,20 %) av 500 000 kr. Det belopp som ska tas upp som intäkt vid punkt 4.6a är alltså 11 500 kr.

Återföring

Periodiseringsfond ska återföras till beskattning senast det sjätte året efter avsättningsåret. Hela eller delar av avsättningen kan återföras tidigare om så önskas.

Återföringen av periodiseringsfonder ska ske i en bestämd ordning. Det är alltid den äldsta periodiseringsfonden som ska återföras först.

Exempel: Återföring periodiseringsfond

Tango AB har taxeringsåret 2011 bestämt att man ska återföra 100 000 kronor av sina periodiseringsfonder till beskattning. De periodiseringsfonder som finns är:

Avsättning taxeringsåret 2005	50 000 kr
Avsättning taxeringsåret 2006	10 000 kr
Avsättning taxeringsåret 2007	50 000 kr
Avsättning taxeringsåret 2008	90 000 kr
Avsättning taxeringsåret 2009	200 000 kr
Avsättning taxeringsåret 2010	100 000 kr

Avsättningen taxeringsåret 2005 måste återföras i år eftersom återföring ska ske senast det sjätte året efter avsättningsåret. Utöver det vill Tango AB återföra ytterligare 50 000 kr. Man har då ingen valmöjlighet mellan vilken avsättning som ska återföras. Den äldsta avsättningen ska återföras först. I Tangos fall innebär det att avsättningen från 2006 på 10 000 kr ska återföras och att 40 000 kr av den avsättning som gjordes taxeringsåret 2007 därefter återförs.

I vissa situationer måste avdraget återföras även om sexårsfristen inte löpt ut.

Juridisk person måste återföra periodiseringsfonden om

1. den upphör att bedriva näringsverksamhet,
2. den beskattas i Sverige bara som delägare i handelsbolag och handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamhet eller andelen överläts,
3. skattskyldigheten för näringsverksamhet upphör,
4. näringsverksamheten inte längre beskattas i Sverige p.g.a. skatteavtal,
5. den upplöses genom fusion eller fission och fonden inte har övertagits,
6. vid beslut om likvidation eller konkurs.

Aktier och andelar

Då ett aktiebolag eller handelsbolag säljer aktier eller handelsbolagsandelar är den beskattning som eventuellt ska ske beroende av en mängd faktorer. För det första måste du titta på vad det är som sålts.

Är det aktier* eller handelsbolagsandelar? Om det är aktier, vilken karaktär har de (dvs. är de lageraktier, näringsbetingade aktier eller kapitalplaceringsaktier)? Vem är det som säljer? Är det ett aktie- eller handelsbolag? Om säljaren är ett handelsbolag, vilka är delägare i detta? Om försäljningen resulterar i en förlust finns dessutom en mängd bestämmelser kring kvittning och kvotering av förlusten som man måste känna till för att beskattningen ska bli rätt.

I det här avsnittet beskriver vi bestämmelserna kortfattat. Förslagsvis utgår du ifrån den konkreta situation du har för handen. Vem är säljare och vad är det som har sålts? Med hjälp av rubrikerna letar du dig fram till vilka regler som gäller för den försäljning företaget gjort.

Inledningsvis måste vi dock börja med att redogöra för den skattemässiga indelning av aktier som sker och som är grundläggande för beskattningen vid företags försäljning av aktier och handelsbolagsandelar.

Definition av lageraktie, näringsbetingad aktie och kapitalplaceringsaktie

Aktier delas skattemässigt in i kapitaltillgångar och lagertillgångar. Aktier är en lagertillgång om det ägande företaget yrkesmässigt bedriver handel med värdepapper. För företag som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter, kan innehav av aktier också vara lagertillgång. Omsättning av sådana lageraktier beskattas enligt de vanliga reglerna för näringsverksamhet.

Aktier som inte är lagertillgångar är kapitaltillgångar. (I fortsättningen talar vi endast om aktier som är kapitaltillgångar.) En aktie som är en kapitaltillgång kan i sin tur antingen vara en näringsbetingad aktie eller en kapitalplaceringsaktie.

Aktien är näringsbetingad om

- aktien inte är marknadsnoterad (dvs. alla onoterade aktier är näringsbetingade om de inte är lageraktier)
- aktien är marknadsnoterad och innehavet motsvarar 10 procent eller mer av röstetalet, eller
- innehavet betingas av den rörelse som bedrivs av företaget eller av ett företag som med hänsyn till äganderättsförhållandena kan anses stå det nära.

Om aktien inte är en näringsbetingad aktie är den en kapitalplaceringsaktie.

* För enkelhets skull nämns endast begreppet "aktier" då vi avser aktier och andelar i ekonomisk förening.

Även om aktierna är kapitaltillgångar ska resultatet vid en försäljning, dvs. kapitalvinsten eller kapitalförlusten, beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det skattemässiga resultatet beräknas emellertid enligt reglerna för inkomstslaget kapital. Det innebär att det beräknas antingen enligt genomsnittsmetoden, dvs. som skillnaden mellan försäljningspriset och det genomsnittliga omkostnadsbeloppet, eller enligt schablonmetoden. Schablonmetoden kan endast användas för marknadsnoterade aktier. Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsbetingade aktier och kapitalplaceringsaktier behandlas enligt speciella regler som beskrivs nedan.

Aktiebolags försäljning av aktier

Försäljning av näringsbetingade aktier

Kapitalvinster som uppstår vid försäljning av näringsbetingade aktier ska enligt huvudregeln inte tas upp till beskattning. Kapitalförluster vid en försäljning får då inte heller dras av. Är den näringsbetingade aktien marknadsnoterad och har innehavet varat kortare tid än ett år gäller dock inte huvudregeln. I dessa situationer är vinsten skattepliktig och förlusten avdragsgill. Om kapitalvinst uppkommer vid avyttring av ett skalbolag är även denna vinst normalt skattepliktig.

Försäljning av kapitalplaceringsaktier

För kapitalplaceringsaktier gäller att kapitalvinster är skattepliktiga. Kapitalförluster som uppkommer får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. Till den del förlusterna inte kan nyttjas får de rullas vidare till nästa år och utnyttjas på motsvarande sätt. Detta brukar kallas att de hamnar i aktiefällan. Kapitalförlust som uppkommer vid avyttring till ett företag i intressegemenskap får dock inte dras av omedelbart. Förlusten blir avdragsgill först när tillgången lämnar intressegemenskapen.

Exempel: Sparat avdrag

Ett aktiebolag har gjort en kapitalförlust vid försäljning av kapitalplaceringsaktier på 200 000 kr. Bolaget har även gjort en kapitalvinst på kapitalplaceringsaktier på 120 000 kr. Kapitalförlusten kvittas mot kapitalvinsten, och resterande förlust 80 000 kr får utnyttjas på motsvarande sätt i nästa års deklaration.

Om det nästa år uppkommer en kapitalvinst vid försäljning av kapitalplaceringsaktier på 100 000 kr, kan det sparade avdraget 80 000 kr kvittas mot detta belopp. Av kapitalvinsten kvarstår därefter bara 20 000 kr som ska tas upp till beskattning.

Inom ett koncernförhållande finns möjlighet att från aktiefällan föra över avdrag och utnyttja det i ett annat koncernföretag. Se exemplet "Koncernkvittning" nedan. För att få överföra avdragsrätten till ett annat koncernbolag ska vart och ett av bolagen

1. begära det vid samma års taxering, och

2. med avdragsrätt kunna lämna koncernbidrag till det andra bolaget.

Exempel: Koncernkvittning

Ett aktiebolag A har gjort en kapitalvinst på 90 000 kr vid försäljning av kapitalplaceringsaktier. Ett dotterbolag till A har under samma beskattningsår gjort en kapitalförlust vid försäljning av kapitalplaceringsaktier på 200 000 kr.

Dotterbolaget kan (om förutsättningarna är uppfyllda) överföra 90 000 kr av avdragsrätten för sin kapitalförlust till moderbolaget. Moderbolaget kommer därigenom inte redovisa någon kapitalvinst vid försäljning av kapitalplaceringsaktier.

Dotterbolagets sparade förlust uppgår till 110 000 kr. Förlusten kan utnyttjas av dotterbolaget eller av ett bolag inom koncernen på motsvarande sätt i nästa års deklaration.

Aktiebolags försäljning av andelar i handelsbolag

Enligt nya regler som gäller från och med den 1 januari 2010 ska handelsbolagsandelar alltid behandlas som näringsbetingade andelar om de ägs av ett företag (bl.a. ett svensk aktiebolag). Detta innebär att när t.ex. ett aktiebolag säljer en handelsbolagsandel beskattas inte kapitalvinsten. Inte heller föreligger det någon avdragsrätt om det skulle uppkomma en kapitalförlust.

Handelsbolags försäljning av aktier

Från och med den 1 januari 2010 gäller nya regler när handelsbolag säljer aktier. Det är liksom tidigare så att det är delägarna i det säljande handelsbolaget som ska beskattas för resultatet av försäljningen. Om beskattning ska ske eller inte hos delägarna i det säljande handelsbolaget beror på om dessa hade beskattats om de själva hade ägt aktierna direkt, dvs. utan det mellanliggande handelsbolaget.

Delägare i det säljande handelsbolaget – Aktiebolag

Om ett handelsbolag säljer aktier ska kapitalvinsten inte tas upp hos ett delägande aktiebolag förutsatt att kapitalvinsten hade varit skattefri om aktiebolaget själv hade sålt aktierna direkt, dvs. om innehavet hade varit att betrakta som *näringsbetingat*. På samma sätt är en kapitalförlust inte avdragsgill hos det delägande aktiebolaget om den inte hade varit det vid ett direkt innehav.

Hade aktierna som säljs av handelsbolaget varit att betrakta som *kapitalplaceringsaktier* i det delägande aktiebolagets hand, ska en kapitalvinst som uppstår beskattas. Resulterar försäljningen däremot i en kapitalförlust ska denna först kvoterats till 70 procent. Den förlust som efter denna kvotering kvarstår får kvittas mot kapitalvinster. Om förlusten är större än årets vinster, eller om det helt saknas vinster, finns

dock ingen möjlighet till rullning av förlusten framåt i tiden. Kan kapitalförlusten inte kvittas mot kapitalvinster får den inte heller utnyttjas av ett annat företag inom koncernen (s.k. koncernkvittning).

Delägare i det säljande handelsbolaget

– Fysisk person

Om ett handelsbolag säljer aktier och en fysisk person är delägare i handelsbolaget ska kapitalvinster som uppkommer när handelsbolaget säljer aktierna i sin helhet tas upp hos den fysiska delägaren. Kapitalförluster som ska dras av kvittas mot kapitalvinster på aktier. I vissa fall ska kapitalförlusten först kvoterats till fem sjättedelar innan den kvittas. Det gäller t.ex. om det rör sig om kapitalförluster på onoterade aktier. Om det efter kvittningen kvarstår en kapitalförlust ska den kvoterats till 70 procent innan den dras av mot övriga inkomster. Om innehavet av de sålda aktierna betingas av rörelsen som bedrivs av handelsbolaget, eller detta närstående bolag, ska kapitalförlusten dras av i sin helhet.

Exempel: Handelsbolag säljer aktier

Sara och IDÉ AB äger 50 % vardera av FÖRLAG HB. FÖRLAG HB äger i sin tur TRYCKERI AB. FÖRLAG HB säljer under året TRYCKERI AB och det uppkommer en vinst på 1 miljon kronor.

Vinsten kommer redovisas i FÖRLAG HB:s bokföring men korrigeras bort som en skattemässig justering i handelsbolagets deklaration.

Vinsten ska sedan fördelas mellan delägarna Sara och IDÉ AB. Om beskattning ska ske hos delägarna eller inte beror på om de hade beskattats om de själva ägt aktierna i TRYCKERI AB direkt. Sara hade beskattats för vinsten och tar därför upp 500 000 kr i bilaga N3A. För IDÉ AB hade innehavet i TRYCKERI AB varit att betrakta som näringsbetingat och därför ska vinsten inte beskattas av IDÉ AB.

Handelsbolags försäljning av andelar i handelsbolag

Från och med den 1 januari 2010 gäller nya regler när handelsbolag säljer handelsbolagsandelar. Det är liksom tidigare så att det är delägarna i det säljande handelsbolaget som ska beskattas för resultatet av försäljningen. Om beskattning ska ske eller inte hos delägarna i det säljande handelsbolaget beror på om dessa hade beskattats om de själva hade ägt andelarna direkt, dvs. utan det mellanliggande handelsbolaget.

Delägare i det säljande handelsbolaget

– Aktiebolag

Om ett handelsbolag säljer en andel i ett annat handelsbolag och ett aktiebolag är delägare i det säljande handelsbolaget ska kapitalvinsten inte tas upp hos aktiebolaget. Inte heller får en kapitalförlust dras av. Det gäller eftersom aktiebolagets innehav av handelsbolag alltid ska behandlas som ett närings-

betingat innehav och vinster och förluster behandlas då som skattefria respektive inte avdragsgilla.

Delägare i det säljande handelsbolaget

– Fysisk person

Om ett handelsbolag säljer en andel i ett annat handelsbolag och en fysisk person är delägare i det säljande handelsbolaget ska kapitalvinsten beskattas. Kapitalförluster får dras av men ska först kvoterats till 70 procent. Om innehavet av de avyttrade andelarna betingas av rörelsen som bedrivs av det säljande handelsbolaget, eller detta närstående bolag, ska kapitalförlusten dras av i sin helhet.

Nedskrivning av aktier

En finansiell anläggningstillgång, t.ex. aktier, får i bokföringen skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen. Den kostnad som uppkommer i resultaträkningen får inte dras av vid taxeringen, och ska därför tas upp som en justerad intäktspost i inkomstdeklarationen. Beloppet tar du upp vid punkt 4.3 b. i Inkomstdeklaration 2 (eller punkt 7 i Inkomstdeklaration 4).

Andelsbyte – Uppskov med beskattningen

Ett aktiebolag som har gjort ett andelsbyte kan begära uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. Uppskov kan medges när en säljare avyttrar en andel i ett företag, det överlåtna företaget, till ett annat företag. Den ersättning som säljaren får ska vara andelar i det köpande företaget. Ersättningen ska också vara marknadsmässig. Förutom att säljaren kan få andelar i det köpande företaget kan ersättning utgå i form av pengar.

För att uppskov ska medges ställs också krav på det köpande företaget. Det köpande företaget ska, vid utgången av det kalenderår då avyttringen sker, inneha andelar i det överlåtna företaget med ett sammanlagt röstetal som överstiger hälften av röstetalet för samtliga andelar.

Uppskovet ska återföras senast när äganderätten till andelarna övergår till annan, eller när den tillbytta andelen upphör att existera. Om den skattskyldige önskar kan uppskovet återföras frivilligt vid en tidigare tidpunkt.

Är det ett handelsbolag som gör ett andelsbyte är det delägaren, och inte bolaget, som kan begära uppskov med beskattningen.

För ytterligare information se deklarationsanvisningarna till blankett N4 på sidan 50.

Exempel: Andelsbyte

Ett aktiebolag har år 1 bytt 50 stycken aktier i bolaget X mot 25 stycken aktier i bolaget Y och 5 000 kr i kontanter. Förutsättningarna för uppskov är uppfyllda. Anskaffningsutgiften för X-aktierna är 20 000 kr och marknadsvärdet för Y-aktierna är 45 000 kr.

Kapitalvinsten uppgår till 30 000 kr (45 000 + 5 000 - 20 000). Av detta belopp kan uppskov medges med 25 000 kr (den kontanta ersättningen beskattas). Anskaffningsutgiften för Y-aktierna är 45 000 kr.

År 2 avyttrar bolaget sina Y-aktier för 45 000 kr. Någon kapitalvinst uppkommer inte vid avyttringen, men uppskovet 25 000 kr ska återföras till beskattning.

Skalbolag

Den som har avyttrat andel eller delägarrätt i skalbolag ska beräkna kapitalvinsten på ett särskilt sätt (vid kapitalförlust gäller vanliga regler vilket i skalbolagsfallen innebär att förlusten inte är avdragsgill).

Fysisk person ska ta upp kapitalvinsten som överskott av passiv näringsverksamhet och juridisk person ska beskattas för hela ersättningen utan avdrag för andelarnas omkostnadsbelopp. Beskattning ska emellertid ske på vanligt sätt om en skalbolagsdeklaration lämnas till Skatteverket inom 30 dagar efter avyttringen, eller om särskilda skäl talar emot skalbolagsbeskattning.

En person som lämnar skalbolagsdeklaration (såväl fysisk som juridisk person) ska ställa säkerhet för företagets inkomstskatt om Skatteverket begär det.

Begärs ingen säkerhet inträder i stället ett subsidiärt ansvar för skatten, dvs. ett ansvar att i andra hand betala skatten om det avyttrade företaget inte gör det.

Ett skalbolag är ett företag med stora likvida tillgångar. Överstiger marknadsvärdet på det avyttrade företagets likvida tillgångar halva ersättningen för aktierna eller andelarna är det ett skalbolag. Med likvida tillgångar avses pengar, aktier och liknande tillgångar.

För utförligare information, se informationsbladet till skalbolagsdeklarationerna (SKV 2012) som finns att ladda ner på www.skatteverket.se.

Exempel: Skalbolag

Aktiebolaget Boxen ägs av Erik (100 aktier) och AB Regnbågen (300 aktier). I oktober 2010 avyttrades samtliga aktier i Aktiebolaget Boxen för 1 000 000 kr. Vid avyttringstillfället hade Boxen AB likvida tillgångar med 600 000 kr.

Eftersom de likvida tillgångarna, 600 000 kr, överstiger halva ersättningen, 500 000 kr, är Boxen AB ett skalbolag.

Om inte särskilda skäl talar emot skalbolagsbeskattning måste Erik och AB Regnbågen lämna var sin skalbolagsdeklaration för att de ska beskattas på vanligt sätt. Utifrån skalbolagsdeklarationen beräknar Skatteverket Boxen AB:s skatteskuld för inkomstskatt vid avyttringstillfället.

Om Skatteverket begär det måste Erik och Regnbågen AB ställa säkerhet för skatteskulder i form av en bankgaranti. Om Skatteverket inte begär att säkerhet ska ställas inträder ett subsidiärt ansvar för denna skatt.

Avyttring av fastigheter

I ett aktiebolag beskattas resultat vid avyttring av fastigheter i inkomstslaget näringsverksamhet. Resultatet beräknas däremot enligt reglerna för kapitalvinst. I ett handelsbolag beror beskattningen på delägaren. Fysisk person beskattas i inkomstslaget kapital och juridisk i näringsverksamhet, läs mer i broschyren "Skatteregler för delägare i handelsbolag" (SKV 299).

Kapitalförlust på fastighet

När ett aktiebolag har avyttrat en fastighet med kapitalförlust får förlusten bara dras av mot kapitalvinster på fastigheter. Den del av förlusten som inte kan dras av får rullas vidare och utnyttjas efterföljande beskattningsår på motsvarande sätt (sparat avdrag). Det är också möjligt att inom ett koncernförhållande föra över avdraget och utnyttja det i ett annat koncernföretag. För att få överföra avdragsrätten till ett annat koncernbolag ska vart och ett av bolagen

1. begära det vid samma års taxering, och
2. med avdragsrätt kunna lämna koncernbidrag till det andra bolag.

Begränsningen i avdragsrätten gäller inte om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande hos företaget eller hos ett företag i intressegemenskap. Med betydande omfattning avses cirka 30 % av värdet av fastigheten. Är det fråga om större objekt kan procentandelen vara lägre, dock normalt inte under 20 %.

Handelsbolag

För att reglerna om begränsning av kapitalförlust vid avyttring av fastighet inte ska kunna kringgås gäller motsvarande avdragsbegränsning för handelsbolag.

Äger ett aktiebolag andel i handelsbolag och har handelsbolaget avyttrat fastighet med kapitalförlust får förlusten inte dras av i aktiebolaget. Förlusten rullas vidare och får utnyttjas efterföljande beskattningsår på motsvarande sätt (sparat avdrag).

Om andelen övergår till ett annat aktiebolag gäller samma avdragsbegränsning för detta. Övergår andelen till en fysisk person får kapitalförlusten på fastigheten över huvud taget inte dras av.

Avskattning vid utköp av bostad i fåmansbolag

Har ett fåmansföretag avyttrat aktier i ett dotterföretag, och innehar dotterföretaget en fastighet som någon gång under de senaste tre åren till huvudsaklig del har använts som bostad åt delägaren eller närstående, ska fastigheten skattas av i dotterföretaget. Avskattning ska även ske om det avyttrade företaget indirekt genom dotterföretag innehar sådan fastighet. Med bostad avses även fritidsbostad. Avskattning innebär att det företag som innehar fastigheten ska anses ha avyttrat och därefter åter förvärvat fastigheten för ett pris motsvarande marknadsvärdet. Det innebär också att anskaffningsutgiften för fastigheten ökas med uttagsbeskattat belopp och därefter uppgår till ett belopp motsvarande det beräknade marknadsvärdet.

Bestämmelserna om avskattning ska inte tillämpas bl.a. om

- fastighetens marknadsvärde är lägre eller lika stort som dess skattemässiga värde,
- den avyttrade andelen är marknadsnoterad, eller
- avyttringen avser minoritetspost.

Reglerna om avskattning gäller även bostadsrätt.

Koncernbidrag

Här ges en översiktlig beskrivning av reglerna om koncernbidrag. Mer information finns i "Handledning för beskattning av inkomst" del 3 (SKV 336) som finns tillgänglig på www.skatteverket.se.

Koncernbidrag innebär att inkomster förs över inom en koncern vederlagsfritt, det vill säga utan motprestation i form av varor eller tjänster. Detta ger möjlighet till resultatutjämning mellan företag som ingår i samma koncern. Koncernbidrag dras av som kostnad hos givaren och tas upp som intäkt hos mottagaren. Det måste redovisas öppet i både givarens och mottagarens inkomstdeklarationer samma år.

Vem kan lämna koncernbidrag?

Koncernbidrag kan lämnas mellan moderföretag och dotterföretag samt mellan dotterföretag. Se även under "Fusionsregeln" och "Förmedling av koncernbidrag".

- Moderföretag är ett svenskt företag som äger mer än 90 % av andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Moderföretag kan vara aktiebolag, ekonomisk förening, sparbanks, ömsesidigt försäkringsbolag, stiftelse eller ideell förening. För stiftelse och ideell förening gäller att den inte får vara s.k. inskränkt skattskyldig (t.ex. idrottsförening).

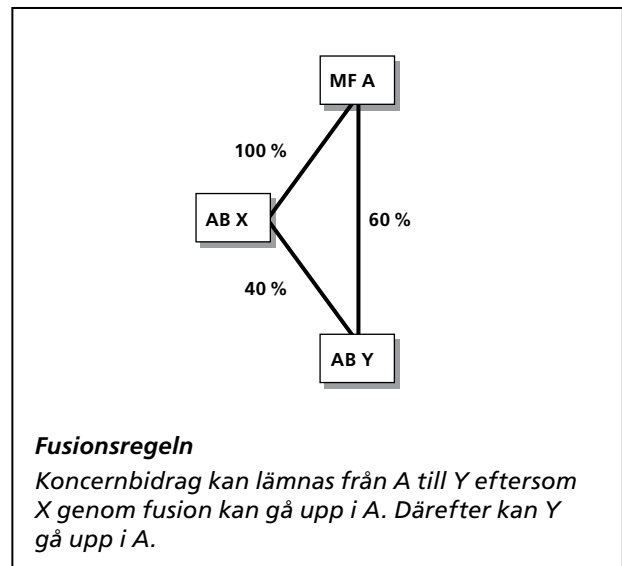
- Dotterföretag är det företag som ägs av moderföretaget enligt ovan. Dotterföretag kan vara svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening.
- Utländska bolag inom EES-området behandlas som svenska företag om mottagaren är skattskyldig i Sverige för koncernbidraget. Detsamma gäller om mottagaren är ett svenskt företag med skatterättslig hemvist i annat land inom EES.
- Varken givare eller mottagare får vara ett privatbostadsföretag eller investmentföretag.

Ytterligare förutsättningar

- Det måste ha skett en värdeöverföring mellan företagen.
- Dotterföretaget måste ha varit helägt (mer än 90%) under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet.
- Mottagaren får inte ha hemvist i utlandet, förutom i de fall inom EES som angetts ovan.
- Näringsverksamheten som koncernbidraget avser får inte vara skattefri i Sverige genom skatteavtal.
- Om bidrag lämnas från dotterföretag till moderföretag krävs att en utdelning från dotterföretaget skulle ha varit skattefri.
- Om bidrag lämnas mellan dotterföretag krävs antingen att
 - moderföretaget är ett investmentföretag,
 - utdelning från det dotterföretag som ger koncernbidraget inte beskattas i moderföretaget, eller
 - utdelning från det dotterföretag som tar emot koncernbidraget beskattas i moderföretaget.

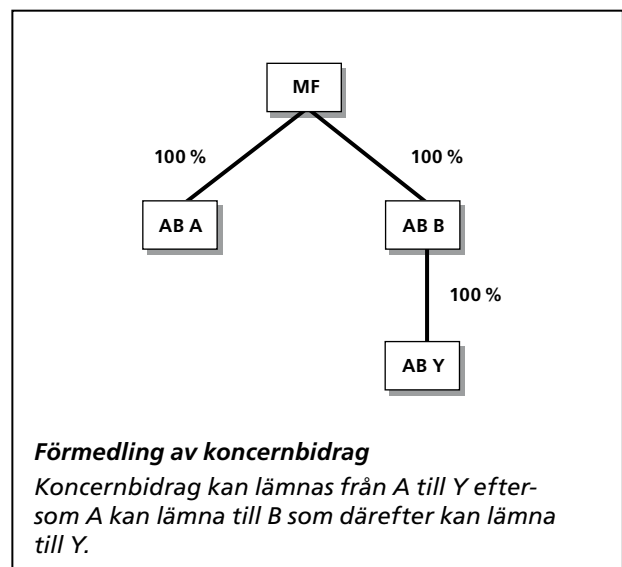
Fusionsregeln

Koncernbidrag från moderföretag till dotterföretag kan enligt ovan beskrivna huvudregel bara ges om moderföretaget äger mer än 90% av andelarna. Om dotterföretaget genom fusioner kan gå upp i moderföretaget kan dock koncernbidrag lämnas även om ägandet understiger 90%. Fusion anses kunna ske om ett moderföretag äger mer än 90% av aktierna i ett dotterföretag. Denna regel gäller bara när koncernbidrag ges från ett moderföretag och bara om mottagaren är ett aktiebolag.



Förmedling av koncernbidrag

Enligt huvudregeln ovan kan koncernbidrag lämnas mellan moderföretag och dotterföretag samt mellan dotterföretag. Koncernbidrag kan emellertid även lämnas mellan andra företag i en koncern. En förutsättning är att givaren kunnat förmedla koncernbidraget via mellanliggande företag inom koncernen. Avdragsrätt måste finnas i varje led i förmedlingskedjan.



Utdelning och ränta

Mottagen utdelning

För ett aktiebolag som tar emot utdelning på näringsbetingade aktier är utdelningen skattefri. Vad som avses med näringsbetingade aktier kan du läsa om på sidan 8 i denna broschyr. Är den näringsbetingade aktien marknadsnoterad och har innehavet varat kortare tid än ett år gäller dock inte huvudregeln utan utdelningen ska beskattas.

För ett handelsbolag gäller fr.o.m. taxeringsåret 2011 att mottagen utdelning från ett aktiebolag är skattefri om utdelningen hade varit det om handelsbolagsdelägaren själv hade tagit emot utdelningen. Det innebär bl.a. att om ett handelsbolag får utdelning på näringsbetingade aktier ska ett deläggande aktiebolag inte beskattas för utdelningen, eftersom utdelningen hade varit skattefri om aktiebolaget själv hade ägt aktierna och fått utdelningen.

Exempel: Utdelning

Ett aktiebolag har under beskattningsåret mottagit utdelning på börsnoterade aktier med 10 000 kr och från ett helägt dotterbolag med 25 000 kr. Utdelningen på totalt 35 000 kr redovisas som intäkt i företagets bokföring. I inkomstdeklarationen tas 25 000 kr upp som en justerad kostnads-post vid punkt 4.5b. Företaget beskattas alltså bara för utdelningen på 10 000 kr.

Lämnad utdelning och betald ränta

Aktiebolag ska lämna kontrolluppgift om utdelning eller ränta till fysisk person och dödsbo för belopp som mottagits av eller tillgodoräknats denna person. Bolaget ska också göra skatteavdrag med 30 % från ränta och utdelning.

För utdelning gäller dock att skatteavdrag endast ska göras om bolaget är ett avstämningsbolag. Om bolaget är ett avstämningsbolag ska framgå av bolagsordningen, och innebär bl.a. att utdelningen ombesörjs av en central värdepappersförvärvare. Fåmansföretag är sällan avstämningsbolag och ska därför inte göra skatteavdrag från utdelning.

Handelsbolag kan inte lämna utdelning eller betala ränta till delägarna. Sådana utbetalningar behandlas som uttag.

Hur du fyller i kontrolluppgiften, se broschyren "Kontrolluppgifter – ränta, utdelning m.m." (SKV 373).

Begränsning av underskottsavdrag

Normalt ska ett års underskott av näringsverksamhet i sin helhet dras av följande taxeringsår. I vissa situationer begränsas dock avdragsrätten för tidigare års underskott. Här ges en översiktlig beskrivning av några av dessa regler. Mer information finns i "Handledning för beskattning av inkomst" del 3 (SKV 336) som är tillgänglig på www.skatteverket.se.

Underskott vid ägarförändring

När det sker en ägarförändring i ett företag blir två regler aktuella som begränsar rätten till avdrag för underskott. De två begränsningsreglerna är *beloppsspärren* och *koncernbidragsspärren*. Det underskott som begränsas är företagets underskott beskattningsåret före det år då ägarförändringen sker, dvs. det s.k. inrullade underskottet. Underskott som uppkommer fr.o.m. det beskattningsår ägarförändringen sker omfattas således inte av vare sig beloppsspärren eller koncernbidragsspärren.

Med ägarförändring avses att ett företag får bestämmande inflytande över ett företag som har underskott beskattningsåret före ägarförändringsåret (underskottsföretaget). Med bestämmande inflytande menas att underskottsföretaget blir ett dotterföretag enligt de civilrättsliga bestämmelser som är tillämpliga, t.ex. aktiebolagslagen eller stiftelselagen. Som ett exempel kan nämnas att ett företag förvärvar andelar i ett underskottsföretag med mer än 50 % av rösterna. De företag som omfattas av spärreglerna är svenska

- aktiebolag
- ekonomiska föreningar
- sparbanker
- ömsesidiga försäkringsföretag
- stiftelser
- ideella föreningar samt
- utländska bolag.

Vid tillämpning av beloppsspärren kan den som får bestämmande inflytande även vara fysisk person, dödsbo, handelsbolag i vilket fysisk person eller

dödsbo är delägare samt annan utländsk juridisk person än utländskt bolag.

Om företagen före ägarförändringen ingick i samma koncern gäller inte dessa spärregler.

Beloppsspärren

Beloppsspärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott till den del det överstiger 200 % av den nya ägarens utgift för att få det bestämmande inflytandet. Underskott som uppstår fr.o.m. det beskattningsår ägarförändringen sker kan där- emot dras av på vanligt sätt.

Exempel: Beloppsspärren

AB X har vid 2011 års taxering (beskattningsår 2010) ett inrullat underskott på 500 000 kr.

AB A köpte aktier med 51 % av rösterna i AB X under beskattningsåret 2010 för 180 000 kr.

Vid 2011 års taxering (beskattningsår 2010) kan AB X få avdrag för inrullat underskott med högst 360 000 kr (200 % x 180 000 kr). Resterande del av underskottet, 140 000 kr (500 000 – 360 000), faller bort och kan aldrig utnyttjas.

Utgiften för att förvärva det bestämmande inflytandet ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till underskottsföretaget före ägarförändringen. Även kapitaltillskott som lämnats vid nyemission för att förvärva det bestämmande inflytandet ska minska utgiften. Det gäller förutsatt att köparen inte genom kapitaltillskottet har fått tillgångar av verkligt och särskilt värde som motsvarar kapitaltillskottet. Kapitaltillskott som lämnats tidigare än två beskattningsår före det beskattningsår ägarförändringen sker ska dock inte minska utgiften.

Beloppsspärren träder även in när flera delägare under en femårsperiod var och en förvärvat andelar med minst 5 % av rösterna i underskottsföretaget. Tillsammans ska de ha förvärvat andelar med mer än 50 % av rösterna.

Koncernbidragsspärren

Koncernbidragsspärren innebär att underskottsföretaget inte kan kvitta underskott som uppkommit före det beskattningsår ägarförändringen skedde mot koncernbidrag. Spärren gäller under det beskattningsår ägarförändringen skedde och de fem följande åren. Därefter kan underskott åter kvittas mot koncernbidrag. Underskott kan dock under den tid koncernbidragsspärren gäller utnyttjas mot överskott i verksamheten i den mån det inte består av mottagna koncernbidrag. Koncernbidragsspärren gäller inte koncernbidrag från företag som redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

Om både beloppss- och koncernbidragsspärren ska tillämpas gäller att kvarvarande underskott från föregående år först reduceras genom beloppsspärren. På den del som kvarstår tillämpas koncernbidragsspärren.

Om ett företag efter en ägarförändring har ett koncernbidragsspärtrat underskott kan det givetvis efter ägarförändringen uppkomma nya underskott. Dessa underskott drabbas inte av koncernbidragsspärren utan kan fritt utnyttjas för kvittning. Däremot gäller då vid kvittning att det ospärrade underskottet alltid måste utnyttjas först. (Se exempel Koncernbidragsspärtrat underskott År 2 på nästa sida.)

Exempel: Ett underskottsföretag blir köpt

AB Y har vid 2011 års taxering (beskattningsår 2010) ett inrullat underskott på 1 000 000 kr.

AB B köpte 100 % av aktierna under beskattningsåret 2010 för 350 000 kr.

Både beloppsspärren och koncernbidragsspärren antas vara tillämpliga.

Enligt beloppsspärren kan AB Y vid 2011 års taxering (beskattningsår 2010) få avdrag för inrullat underskott med högst 700 000 kr (200 % x 350 000 kr). Resterande del, 300 000 kr (1 000 000 - 700 000), faller bort och kan aldrig utnyttjas.

För den del som kvarstår, 700 000 kr, får avdrag vid 2011 års taxering endast göras med belopp motsvarande årets överskott exkl. "spärrade" koncernbidrag.

Förutom vid den ägarförändring som beskrivits ovan är koncernbidragsspärren även tillämplig när ett underskottsföretag, eller moderföretag till underskottsföretag, får bestämmande inflytande över ett annat företag. Vid denna typ av ägarförändring är emellertid inte beloppsspärren tillämplig.

Exempel: Ett underskottsföretag är köpare

AB Z har ett underskott sedan taxeringsåret 2010 på 1 000 000 kr. Man går under 2010 in och köper ett annat företag, AB C, för 350 000 kr. AB C är ett företag som gått med överskott i många år.

Då ett underskottsföretag får bestämmande inflytande över ett överskottsföretag inträder koncernbidragsspärren (dock inte beloppsspärren). Det innebär att vid 2011 års taxering får avdrag för underskottet 1 000 000 kr endast göras med belopp motsvarande årets överskott exkl. "spärrade" koncernbidrag.

Så här deklarerar du aktiebolagets underskott vid ägarförändring

Det underskott som är spärrat av koncernbidragsspärren ska redovisas separat vid punkt 1.3 i Inkomstdeklaration 2. Exemplet "Koncernbidragsspärtrat underskott" på nästa sida visar hur redovisningen ska gå till.

Exempel: Koncernbidragsspärrat underskott

Deklarationen år 1

Alfa AB (underskottsforetaget) redovisar en förlust på 100 000 kr avseende inkomståret 2010 vid **punkt 4.2**. (I detta exempel antas att resultatet inte ska påverkas av några skattemässiga justeringar förutom det inrullade underskottet.) Dessutom finns ett inrullat underskott på 1 400 000 kr från föregående år. Detta underskott tas upp vid **punkt 4.14a**. Foretaget har under året förvärvat

av Beta AB för 200 000 kr. Enligt beloppsspärren faller den del som överstiger 200 % av köpeskilningen (dvs. 200 % x 200 000 kr = 400 000 kr) bort för alltid. Det betyder att 1 000 000 kr (1 400 000 kr - 400 000 kr) av det inrullade underskottet på 1 400 000 kr faller bort för alltid. Resterande del, 400 000 kr, får rullas vidare men spärras av den s.k. koncernbidragsspärren.

Deklarationen för ägarförändringsåret (inkomståret 2010, taxeringsåret 2011) kommer att se ut så här:

Inkomstdeklaration 2
Aktiebolag, ekonomisk förening m.fl. - taxeringen 2011

Organisationsnummer: XXXXXX-XXXX
Bokslutsdatum enligt Bolagsverket: Fr.o.m. I.o.m.

Namn (företag) adress: **Alfa AB**
Stor
111 11

Skatteverket
0771-567 567

Senast den 2 maj 2011 ska deklaraationen finnas hos Skatteverket.
Belopp anges i hela kronor.

Vid dubbla teckenrader, ange om deklaraationen avser:
 Första räkenskapsåret eller Andra räkenskapsåret
Datum på blanketten fylls i: **2011-04-15**

Underlag för inkomstskatt

1.1 Överskott av näringsverksamhet: **100 000**

1.2 Underskott av näringsverksamhet: **100 000**

1.3 Underskott som inte redovisas i p. 1.2, koncernbidrag- och fusionspärrat underskott: **400 000**

Underlag för särskild löneskatt

1.4 Underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader

1.5 Negativt underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader

Underlag för fastighetsavgift

1.10 Småhus: 0,75 %
0,375 %

1.11 Hyreshus, bostäder: 0,4 %
0,2 %

1.12 Småhus/Ägare tommar, byggnad, under uppförande

1.13 Hyreshus, tom bostäder, under uppförande

1.14 Hyreshus, lokaler

1.15 Industri/Elprod. enhet, värmevärmes (utom vindkraft)

1.16 Elproduktions vattenkraftverk

1.17 Elproduktions vindkraftverk

Underlag för moms

1.8 Utgående moms momsbelägg

1.9 Avdragsrätt till moms

Underlag för fastighetsskatt

1.10 Småhus: 0,75 %
0,375 %

1.11 Hyreshus, bostäder: 0,4 %
0,2 %

1.12 Småhus/Ägare tommar, byggnad, under uppförande

1.13 Hyreshus, tom bostäder, under uppförande

1.14 Hyreshus, lokaler

1.15 Industri/Elprod. enhet, värmevärmes (utom vindkraft)

1.16 Elproduktions vattenkraftverk

1.17 Elproduktions vindkraftverk

Underskrift
Beföring: **Sven Stor**
Telefonnummer: **888**

SKV 2002/20 01 K 10-10
www.skatteverket.se

Skattemässiga justeringar
Inkomstdeklaration 2
2011

Organisationsnummer: XXXXXX-XXXX

Vid dubbla teckenrader, ange om deklaraationen avser:
 Första räkenskapsåret eller Andra räkenskapsåret
Datum på blanketten fylls i: **2011-04-15**

4.1 Arets resultat, vinst	+		
4.2 Arets resultat, förlust	-	100 000	
4.3 Bokförda kostnader som inte ska dras av	+		
a. Skatt på arets resultat	+		
b. Nedskrivning av finansiella tillgångar	+		
c. Andra kostnader	+		
4.4 Kostnader som ska dras av men som inte ingår i det redovisade resultatet	-		
a. Låmände koncernbidrag	-		
b. Andra kostnader	-		
4.5 Bokförda intäkter som inte ska tas upp	+		
a. Ackordsvinster	+		
b. Utdelning	+		
c. Andra intäkter	+		
4.6 Intäkter som ska tas upp men som inte ingår i det redovisade resultatet	-		
a. Beräknad schablonintäkt på kvarvarande periodiseringsförder vid beskattningens ingång	+		
b. Mottagna koncernbidrag	+		
c. Intäkt negativ justerad anskaffningsutgift	+		
d. Andra intäkter	+		
4.7 Avyttring av delägarätter	+		
a. Bokford vinst	+		
b. Bokford förlust	-		
c. Uppskov med kapitalvinst enligt blankett N4	-		
d. Återford uppskov av kapitalvinst enligt blankett N4	+		
e. Kapitalvinst för beskattningens år	+		
f. Kapitalförust som ska dras av	-		
4.8 Andel i handelsbolag (inkl. avyttring)	-		
a. Bokford intäkt/vinst	+		
b. Skattemässigt överskott enligt N3B/kapitalvinst	+		
c. Bokford kostnad/förlust	-		
d. Skattemässigt underskott enligt N3B/kapitalförust	-		
4.9 Skattemässig korrigering av bokford resultat för avskrivning på byggnader och annan fast egendom samt vid restvärdesavskrivning på maskiner och inventarier	+		
4.10 Skattemässig korrigering av bokford resultat vid avyttring av näringsfastighet och näringsbostäder	-		
4.11 Skogs-/substansminskningsavdrag (specifiserar på blankett N8)	-		
4.12 Återföringar vid avyttring av fastighet, Leas. värdepappersinnehav, skogsavdrag och substansminskningsavdrag (skogs- och substansminskningsavdrag redovisas även på N8)	+		
4.13 Andra skattemässiga justeringar av resultatet	-		
4.14 Underskott	-		
a. Överflyttat underskott från tidigare år	-	1 400 000	
b. Reduktion av underskott med hänsyn till exempelvis ägarförändring eller ackord	+	1 400 000	
4.15 Överskott (flyttas till p. 1.1 på sld. 1)	(+)	=	
4.16 Underskott (flyttas till p. 1.2 på sld. 1)	(-)	=	100 000

Övriga uppgifter

4.17 Arets begärda och tidigare års medgivna värdepappersinnehav på byggnader som finns kvar vid beskattningens utgång

4.18 Arets begärda och tidigare års medgivna värdepappersinnehav på markanläggningar som finns kvar vid beskattningens utgång

4.19 Pensionskostnader (som ingår i p. 3.8)

4.20 Vid restvärdesavskrivning: återförda belopp för av- och nedskrivning, försäkring, utrangering

4.21 Lån från aktieägare (fysisk person) vid räkenskapsårets utgång

4.22 Negativ justerad anskaffningsutgift den 1 januari 2010 på ägda andelar i handelsbolag (här den negativa anskaffningsutgiften anges)

Upplysningar om årsredovisningen
Uppdragsägare (t.ex. redovisningskonsult) har biträtt vid upprättandet av årsredovisningen:
 Ja Nej
Årsredovisningen har varit föremål för revision:
 Ja Nej

INK2S-1

Under skattemässiga justeringar på sidan 4 i deklaraationen reduceras underskottet, pga. spärrarna, vid **punkt 4.14b**. Efter det kvarstår ett underskott på 100 000 kr. Dessutom finns ett underskott på 400 000 kr som är spärrat av koncernbidragsspärren.

På sidan 1 av deklaraationen särredovisar det ospärrade och det spärrade underskottet på så sätt att 100 000 kr redovisas vid **punkt 1.2** och det spärrade underskottet på 400 000 kr redovisas vid **punkt 1.3**.

Forts på exempel ("Koncernbidragsspärrat underskott")

Deklarationen År 2

Alfa AB har nu ett underskott på totalt 500 000 kr, varav 400 000 kr är spärrat av koncernbidragsspärren. Företaget gör inkomståret 2011 (taxeringsåret 2012) en vinst på 150 000 kr. Man har under året inte mottagit några koncernbidrag. Det gör att man kommer kunna utnyttja även delar av det koncernbidragsspärrade underskottet för att kvitta bort årets vinst. Alfa AB måste dock i första

hand utnyttja den ospärrade delen (100 000 kr) av det totala underskottet och först därefter utnyttja den spärrade delen. Kvittningen går därför till enligt följande:

Årets vinst: 150 000 kr
 Ospärrat underskott: - 100 000 kr
 Koncernbidragsspärrat underskott: - 50 000 kr
 Årets överskott: 0 kr

Deklarationen för inkomståret 2011 (taxeringsåret 2012) kommer att se ut så här:

Vid punkt 4.14a tar företaget först upp hela underskottet på 500 000 kr. Eftersom den del av underskottet som inte kan utnyttjas i år (500 000 - 150 000 = 350 000 kr) är spärrat av koncernbidragsspärren tas den delen upp som en

reduktion av underskottet vid punkt 4.14b. Det skattemässiga resultatet uppgår då till 0 kr (punkt 4.15 och 1.1). Det koncernbidragsspärrade underskottet som finns kvar redovisar företaget vid punkt 1.3 på deklarationens första sida.

Begränsning vid konkurs och ackord

Om bolaget försätts i konkurs får underskott som uppkommit före konkursen inte dras av.

Vid ackord utan konkurs medges inte avdrag för underskott till den del det motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet. Det beskattningsår som bolaget fått ackord reduceras därför avdrag för underskott från tidigare år med ett belopp motsvarande ackordsvinsten.

Om ett handelsbolag fått ackord är det delägarens avdrag för underskott som kvarstår från föregående år som reduceras. Detta innebär t.ex. att om ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag som fått ackord så är det aktiebolagets underskott som ska reduceras.

Pensionskostnader, särskild löneskatt och avkastningskatt

Inkomstskatt

En arbetsgivare kan lämna löfte om pensionsförmåner till en anställd (tjänstepension). Delägare i handelsbolag räknas inte som anställd. Vilka regler som gäller för avdrag för pensionskostnader för delägare i handelsbolag, se broschyrerna "Skatteregler för delägare i handelsbolag" (SKV 299) och "Skatteregler för enskilda näringsidkare" (SKV 295).

Tryggande av pensionsförmån

Arbetsgivaren kan trygga pensionsförmånen med avdragsrätt vid inkomsttaxeringen på något av följande sätt

- betalning av premie för tjänstepensionsförsäkring
- avsättning i balansräkningen i förening med kreditförsäkring
- överföring till pensionsstiftelse
- överföring till vissa utländska tjänstepensionsinstitut.

Avdragsreglerna

I skattelagstiftningen finns två regler för beräkning av hur stort avdrag bolaget (arbetsgivaren) kan få för tryggnadskostnaden: *huvudregeln* och *kompletteringsregeln*. Huvudregeln är enklast att tillämpa. Beräknas avdraget enligt kompletteringsregeln måste pensionsreserven beräknas, med vissa givna begränsningar avseende pensionens storlek. Pensionsreserven ska motsvara det belopp bolaget måste sätta av för att i framtiden kunna betala en utfäst livsvarig eller temporär pension.

För att avdrag ska medges krävs bl.a. att arbetstagaren har varit anställd under beskattningsåret. Avdragsutrymmet beräknas p.g.a. en pensionsgrundande ersättning från bolaget under beskattningsåret eller det föregående beskattningsåret.

Huvudregeln

Bolaget (arbetsgivaren) får för varje anställd göra avdrag med den faktiska pensionskostnaden, dock högst 35 % av lönen. Avdraget får inte heller vara högre än 10 prisbasbelopp, dvs. 424 000 kr vid 2011 års taxering.

Med *den faktiska pensionskostnaden* menas:

- vid tryggnad med pensionsförsäkringspremie: betalning av premie
- vid tryggnad genom avsättning i balansräkningen: det belopp som krävs för att täcka pensionsreserven för pensionsutfästelser som får dras av
- vid tryggnad genom överföring till pensionsstiftelse och överföring till ett utländskt tjänstepen-

sionsinstitut: det belopp som krävs för att täcka pensionsreserven för pensionsutfästelser som får dras av.

Med lön avses all pensionsgrundande ersättning enligt pensionsavtal. Det innebär bl.a. att även bilförmån får räknas in i lönen, om den är pensionsgrundande enligt pensionsavtalet. Bolaget kan välja att använda lönen under beskattningsåret eller det föregående beskattningsåret.

Avdraget beräknat enligt huvudregeln avser att täcka kostnader för ålderspension, sjukpension och efterlevandepension.

Kompletteringsregeln

Kompletteringsregeln får tillämpas endast om pensionskostnaden föranleds av

- att ett pensionsavtal ändras vid förtida avgång från anställning eller att ett nytt pensionsavtal ingås i ett sådant fall, eller
- att pensionsutfästelserna är otillräckligt tryggade.

Kompletteringsregeln innebär att kostnaden för avtalad pension i ovan uppräknade situationer kan dras av trots begränsningarna enligt huvudregeln. Vad gäller ålderspension begränsas dock avdraget till kostnaden för att uppnå pensionsnivåer enligt nedan. På samma sätt som gäller enligt huvudregeln får bolaget enligt kompletteringsregeln göra avdrag med högst den faktiska kostnaden. Vad som är den faktiska kostnaden, se huvudregeln.

Avdragsutrymmet (kapitaliserat värde av högsta tillåtna pensionsförmån) beräknas utifrån en viss del av den anställdes lön. Hur stor pensionsförmånen får vara beror på vid vilken ålder som den avtalade ålderspensionen ska betalas ut. Vid 2011 års taxering får den avdragsgilla pensionsnivån inte överstiga ett belopp beräknat enligt följande tabell.

Lön	Mellan 55 och 64 års ålder	Fr.o.m. 65 års ålder
0 – 318 000	80 %	20 %
318 001 – 848 000	70 %	70 %
848 001 – 1 272 000	40 %	40 %

När pensionsreserven beräknas ska hänsyn tas till intjänandetiden (minst 30 år). Om pensionsrätten inte är fullt intjänad minskas pensionsreserven och avdragsrätten. När avdraget beräknas enligt kompletteringsregeln ska värdet av ålderspension som har tryggats av nuvarande eller tidigare arbetsgivare under beskattningsåret eller tidigare i någon av de fyra trygghandformerna räknas av.

Exempel: Huvudregeln och kompletteringsregeln

En anställd ska enligt pensionsavtal erhålla pension från 65 års ålder. Under beskattningsåret har lön utbetalats med 350 000 kr (föregående beskattningsår var lönen 325 000 kr).

Enligt huvudregeln kan avdrag medges för faktiska pensionskostnader med högst 122 500 kr ($35\% \times 350\,000$ kr).

Enligt kompletteringsregeln beräknas högsta pensionsnivå enligt tabellen ovan till 86 000 kr ($[20\% \times 318\,000 \text{ kr}] + [70\% \times 32\,000 \text{ kr}]$). Beloppet reduceras med hänsyn till att den anställde har arbetat 28 av 35 intjänandeår till 68 800 kr. Detta värde kapitaliseras enligt försäkringstekniska grunder med ett antaget värde på 8,5 till 584 800 kr, vilket är pensionsreserven. Värdet av tidigare tryggad ålderspension uppgår till 100 000 kr. Detta värde räknas av. Avdragsutrymmet enligt kompletteringsregeln blir då 484 800 kr.

Efterlevandepension. Kostnaden för efterlevandepension får i princip dras av till sitt fulla belopp. Det gäller dock endast om beloppet är rimligt.

Avdrag för fondförsäkringar. När pensionen tryggats med fondförsäkring (s.k. unit linked-försäkring) brukar något avtal om pensionsförmånens storlek inte finnas. När man i dessa fall ska bestämma den högsta pensionskostnaden som får dras av måste man jämföra med en vanlig pensionsförsäkring. Den högsta pensionskostnaden som får dras av för en fondförsäkring är kostnaden som får dras av för att genom en vanlig pensionsförsäkring uppnå motsvarande pensionsnivåer.

Pension som inte tryggas med avdragsrätt

Vid direktpension inträder arbetsgivarens avdragsrätt när pensionen betalas ut, och allmänna regler för personalkostnader gäller. Särskild löneskatt ska betalas vid utbetalningstillfället.

Arbetsgivaren kan teckna en kapitalförsäkring för att säkerställa pensionsutfästelsen. Premien för kapitalförsäkringen får inte dras av och belopp som faller ut till arbetsgivaren ska inte tas upp till beskattning.

Arbetstagare med bestämmande inflytande

För arbetstagare med bestämmande inflytande gäller samma avdragsregler som för övriga anställda. Vid tryggande genom överföring till pensionsstiftelse och avsättning i balansräkningen finns dock vissa begränsningar i trygghandelagen.

Särskild löneskatt

Den som har utfäst en tjänstepension ska betala särskild löneskatt med 24,26%.

Beskattningsunderlaget är summan av följande poster

- a) avgift för tjänstepensionsförsäkring
- b) avsättning till pensionsstiftelse
- c) ökning av konto "Avsatt till pensioner"
- d) utbetalda pensioner som inte betalas enligt lag eller pga. tjänstepensionsförsäkring
- e) ersättning som har betalats ut för pensionsutfästelser som övertagits av annan person
- f) överföring eller betalning till ett utländskt tjänstepensionsinstitut under vissa förutsättningar

minskat med summan av följande poster

- g) gottgörelse från pensionsstiftelse
- h) ersättning från utländskt tjänstepensionsinstitut under vissa förutsättningar
- i) minskning av kontot "Avsatt till pensioner"
- j) 85 % av bokförd skuld på kontot "Avsatt till pensioner" vid beskattningsårets ingång multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret
- k) erhållen ersättning för övertagen pensionsutfästelse
- l) negativt beskattningsunderlag från föregående beskattningsår.

I det fall beskattningsåret är längre eller kortare än 12 månader ska posten j) jämkas i motsvarande mån. Detsamma gäller om avsättning som avses i j) helt upplöses under beskattningsåret.

Vid beräkning av beskattningsunderlaget ska bokföringsmässiga grunder tillämpas. Med detta avses att pensionskostnaden ska påverka underlaget för särskild löneskatt samma beskattningsår som den påverkar inkomsttaxeringen.

Den särskilda löneskatten beräknas och kostnadsförs för det beskattningsår som den hänför sig till. Avsättning för framtida särskild löneskatt får inte dras av.

Exempel: Särskild löneskatt

Ett bolag tryggar de anställdas pensioner genom tjänstepensionsförsäkringar. Premier har betalats med 200 000 kr under beskattningsåret. Bolaget gör avsättning med 48 520 kr ($24,26\% \times 200\,000$ kr) i balansräkningen, och kostnadsför motsvarande belopp i resultaträkningen. Underlaget 200 000 kr tas upp på sidan 1 i inkomstdeklarationen. Skatten 48 520 kr debiteras på slutskattebeskedet, tillsammans med bolagets andra skatter.

Avkastningsskatt på pensionsmedel

Arbetsgivare som gör avsättning för pensioner i balansräkningen, pensionsstiftelser samt företag som innehar utländsk kapitalförsäkring ska betala avkastningsskatt. Samma sak gäller arbetsgivare som efter den 1 februari 2007 tecknat tjänstepensionsförsäkring i annat EES-land än Sverige och arbetsgivare som ingått avtal om tjänstepension med ett utländskt tjänstepensionsinstitut.

Skatteunderlaget bestäms i två steg. Först beräknas ett kapitalunderlag. I det andra steget multipliceras kapitalunderlaget med den genomsnittliga statslåneräntan för det kalenderår som närmast föregått beskattningsåret. Det framräknade underlaget är

lika med skatteunderlaget. Skatten uppgår till 15 % av skatteunderlaget. För utländsk kapitalförsäkring uppgår skatten till 27 % av skatteunderlaget.

För pensionsstiftelse är kapitalunderlaget värdet av samtliga tillgångar – beräknat enligt särskilda regler – vid ingången av beskattningsåret, minskat med finansiella skulder. För arbetsgivare som gjort avsättning i balansräkningen är kapitalunderlaget avsättningsbeloppet vid ingången av beskattningsåret avseende sådana pensionsutfästelser för vilka avdragsrätt föreligger vid taxeringen.

Exempel: Avkastningsskatt vid avsättning i balansräkningen

Ett bolag tillämpar brutet räkenskapsår som omfattar perioden 1 maj till 30 april. Vid ingången av beskattningsåret den 1 maj 2009 hade bolaget i balansräkningen gjort avsättning till pensioner med 3 000 000 kr. Den genomsnittliga statslåneräntan för år 2008 är 3,88 %.

Skatteunderlaget beräknas till 116 400 kr ($3\,000\,000$ kr \times 3,88 %). Avkastningsskatt att betala beräknas till 17 460 kr ($116\,400$ kr \times 15 %).

Deklarationsanvisningar – så här fyller du i Inkomstdeklaration 2

Vem ska lämna Inkomstdeklaration 2?

Inkomstdeklaration 2 (ibland kallad INK2) ska lämnas av aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. är alltid deklarationskyldiga oavsett inkomstens storlek. Det innebär att Inkomstdeklaration 2 ska lämnas även om t.ex. ett aktiebolag varit vilande, dvs. om någon verksamhet inte har bedrivits. För de som deklarerar på Inkomstdeklaration 2 räknas alla inkomster och utgifter till inkomstslaget näringsverksamhet.

Förtryckt deklaration

Företaget ska ha fått en förtryckt Inkomstdeklaration 2 skickad till sig. Deklarationen består av tre delar: huvudblanketten och bilagorna Räkenskapschema (INK2R) och Skattemässiga justeringar (INK2S). På huvudblanketten finns bl.a. uppgifter om organisationsnummer, namn, adress, bokslutsdatum, underlag för fastighetsavgift och fastighets-skatt förtryckta. På baksidan av huvudblanketten förtrycks det vissa uppgifter från föregående års deklaration. Det är bl.a. uppgifter om periodiseringsfonder och underskott. Uppgifterna som förtrycks är de företaget själv lämnat i förra årets deklaration (i vissa fall rättade eller uppdaterade av Skatteverket). Det är viktigt att du kontrollerar att uppgifterna är riktiga innan du använder dem. Uppgifterna har Skatteverket hämtat från sina register i januari 2011. Om företaget av någon anledning inte fått en förtryckt deklaration eller om den förtryckta deklarationen kommit bort går det givetvis bra att fylla i en icke-förtryckt Inkomstdeklaration 2. Den kan du ladda ner från www.skatteverket.se eller hämta på ett skattekontor.

Lämna deklarationen elektroniskt

Det bästa är att lämna bilagorna elektroniskt. Det gör du via Skatteverkets filöverföringstjänst eller på ett mobilt medium (en cd, dvd, diskett eller ett usb-minne). Uppgifterna måste vara framställda i ett visst dataformat. Läs mer om det på www.skatteverket.se under tjänsten Filöverföring.

Om du lämnar bilagorna elektroniskt kan du med fördel även lämna huvudblanketten elektroniskt. Använd dig av Skatteverkets e-tjänst för Inkomstdeklaration. Information om hur du går tillväga för att lämna även huvudblanketten elektroniskt finns på www.skatteverket.se.

Om du vill lämna deklaration på papper fyller du i alla tre delarna (huvudblanketten, Räkenskaps-

schema och Skattemässiga justeringar) och lämnar dem till Skatteverket. Huvudblanketten ska vara undertecknad av en behörig firmatecknare.

Bilagor till Inkomstdeklaration 2

Till inkomstdeklaration 2 kan du behöva lämna vissa bilagor. De bilagor som kan bli aktuella är: Momsbilaga, N3B, N4, N7, N8. Om företagets huvudsakliga verksamhet ändras eller om ditt företag är ett fåmansföretag och det sker förändringar bland delägarna ska du lämna blankett "Ändring av basuppgifter" (SKV 2005). Du kan ladda ner alla de blanketterna från www.skatteverket.se eller hämta dem på ett skattekontor. Hur du fyller i bilagorna finns beskrivet i slutet av denna broschyr.

Så här är blanketten uppbyggd

Inkomstdeklaration 2 består av tre separata blad. På första sidan i huvudblanketten ska du ta upp alla underlag som Skatteverket sedan beräknar skatten utifrån. På baksidan av huvudblanketten finns förtryckta uppgifter om periodiseringsfonder och underskott från föregående år.

På räkenskaps-schemat (INK2R) fyller du i företagets balansräkning och resultaträkning.

På bilagan Skattemässiga justeringar (INK2S) justerar du det redovisade resultatet från resultaträkningen så att det stämmer överens med de skattemässiga regler som gäller. Här ska du också lämna vissa andra uppgifter som Skatteverket behöver.

Nedan följer nu en mer detaljerad beskrivning av hur du fyller i Inkomstdeklaration 2.

Huvudblanketten

I rutan "Organisationsnummer" är företagets organisationsnummer förtryckt. Om du fyller i en tom blankett måste du fylla i organisationsnumret själv. Inkomstdeklaration 2 skannas hos Skatteverket och därför måste organisationsnumret finnas ifyllt på alla sidor, dvs även på bilagorna Räkenskapschema och Skattemässiga justeringar.

I rutan "Bokslutsdatum enligt Bolagsverket" är bokslutsdatumet förtryckt. Om det bokslutsdatumet inte längre gäller eller om räkenskapsåret omfattar längre tid än 12 månader måste du fylla i rutorna "Fr.o.m." och "T.o.m.". Om du fyller i en blankett som inte har några förtryckta uppgifter sätter du ett kryss om företagets räkenskapsår sammanfaller med kalenderår. Om företaget har brutet år fyller du i rutorna "Fr.o.m." och "T.o.m.".

Om företaget ändrar från brutet räkenskapsår till kalenderår kan det inträffa att bolaget får två räkenskapsår som faller inom samma taxeringsår. I så fall ska företaget lämna två deklARATIONER det taxeringsåret. Du ska då markera på vardera deklARATIONEN vilket räkenskapsår deklARATIONEN avser. Du markerar det genom att kryssa i rutan **”Vid dubbla taxeringar, ange om deklARATIONEN avser Första räkenskapsåret eller Andra räkenskapsåret”**. I och med att InkomstdeklARATION 2 skannas hos Skatteverket måste denna uppgift av tekniska skäl fyllas i på alla sidor.

”Datum då blanketten fylls i” Fyll i vilket datum du fyller i blanketten. Om du behöver rätta en tidigare inlämnad InkomstdeklARATION 2 fyller du i det datum då ändringsblanketten fylls i. Skatteverket kan då avgöra vilken blankett som ska gälla genom att titta på datumet. Kom ihåg att du måste fylla i hela blanketten på nytt. Det räcker inte att du fyller i de rättade uppgifterna.

Underlag för inkomstskatt

Punkt 1.1 Om du under Skattemässiga justeringar kommit fram till ett överskott vid punkt 4.15 fyller du i det överskottet här.

Punkt 1.2 Om du under Skattemässiga justeringar kommit fram till ett underskott vid punkt 4.16 fyller du i det underskottet här.

Punkt 1.3 Om du har ett underskott som är spärrat av koncernbidrags- eller fusionsspärren fyller du i det underskottet här. Observera att det underskottet inte ska finnas med i punkt 1.2.

Läs mer om koncernbidrags- och fusionsspärrat underskott på sidan 14–17.

Underlag för särskild löneskatt

Punkt 1.4 Uppgift om underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader lämnar du om företaget tryggt pension genom avgift för tjänstepensionsförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse eller konto ”Avsatt till pensioner”. Som underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader anges också utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller p.g.a. tjänstepensionsförsäkring, t.ex. direktpension. Skatt ska betalas med 24,26 % av det beskattningsunderlaget som du fyller i vid punkt 1.4. Om beskattningsunderlaget är negativt ska det fyllas i vid punkt 1.5 i stället. Läs mer om pensionskostnader och särskild löneskatt på sidan 18–20.

Punkt 1.5 Om företagens beskattningsunderlag för särskild löneskatt är negativt fyller du i det negativa underlaget vid punkt 1.5 istället för punkt 1.4.

Underlag för avkastningsskatt

Punkt 1.6 För arbetsgivare som med avdragsrätt gjort avsättning till konto ”Avsatt till pensioner” deklarerar skatteunderlaget för avkastningsskatt

vid punkt 1.6. Med ”Avsatt till pensioner” avses pensionsskulden vid beskattningsårets ingång. Skatt ska betalas med 15 % av det skatteunderlag som du fyller i vid punkt 1.6. Läs mer om avkastningsskatt på sidan 19.

Punkt 1.7 Vid punkt 1.7 deklarerar du företagens underlag för avkastningsskatt på utländska kapitalförsäkringar. Kapitalunderlaget är försäkringens värde vid beskattningsårets ingång. För obegränsat skattskyldiga är beskattningsåret alltid kalenderåret. Värdet tas upp till återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel i livförsäkringens överskott. Skatteunderlaget är sedan kapitalunderlaget multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret. Skatt ska sedan betalas med 27 % av det skatteunderlag du fyller i vid punkt 1.7.

Moms

Momsen kan företaget redovisa på två olika sätt – antingen i skattedeklARATION eller inkomstdeklARATION. Om företaget redovisar moms i skattedeklARATION ska ingen moms redovisas vid punkt 1.8 eller 1.9 i InkomstdeklARATION 2. I ”Momsbroschyren” (SKV 552) kan du läsa mer om när du ska redovisa moms i inkomstdeklARATION eller skattedeklARATION.

Om företaget redovisar moms i inkomstdeklARATIONEN ska du först specificera momsens på en separat momsbilaga (blankett SKV 2168). Hur denna momsbilaga fylls i kan du läsa om på sidan 43. På inkomstdeklARATIONEN tar du sedan upp din totala utgående och ingående moms. Om du inte har någon moms att redovisa skriver du ”0” (noll) vid punkt 1.8 och 1.9.

Punkt 1.8 Här fyller du i företagens sammanlagda utgående moms som du hämtar från företagens momsbilaga (kod 34).

Punkt 1.9 Här redovisas summan av all ingående moms. I beloppet ingår:

- moms på förvärv av varor och tjänster som har skett inom Sverige,
- moms som påförts i tullräkning,
- moms på förvärvade tjänster från länder utanför EG och
- moms på förvärvade varor och tjänster från andra EG-länder.

Observera att utländsk debiterad moms aldrig är avdragsgill. Sådan moms kan i vissa fall återbetalas av utländsk skattemyndighet.

Underlag för fastighetsavgift och fastighetsskatt

Bostäder i småhus och hyreshus ska betala en kommunal fastighetsavgift i stället för fastighetsskatt. För småhus är avgiften 6 387 kr för varje bostadsbyggnad, eller 0,75 % av taxeringsvärdet om det ger

ett lägre värde. För hyreshus är avgiften 1 277 kr för varje bostadslägenhet, eller 0,4 % av taxeringsvärdet om det ger en lägre avgift.

Fastighetsskatt ska dock betalas för bl.a. obebyggd tomtmark samt småhus, ägarlägenheter och bostadshyreshus som är taxerade som underuppförande. Fastighetsskatt ska också betalas för industrienheter och elproduktionsenheter.

Den som är ägare av en fastighet den 1 januari 2010 ska betala fastighetsavgiften och fastighetsskatten för hela kalenderåret 2010. Beskattning ska också ske för kalenderår och inte som tidigare för räkenskapsåret. Det gäller även om räkenskapsåret är brutet.

Exempel: Brutet räkenskapsår

Ett företag, som tillämpar ett räkenskapsår som omfattar perioden 1 juli 2009 – 30 juni 2010, äger ett småhus. Vid taxeringen 2011 ska företaget betala fastighetsavgift med 6 387 kr. Den avgiften avser hela kalenderåret 2010. Fastighetsavgiften avseende kalenderåret 2009 betalades taxeringsåret 2010.

Enligt ett uttalande från Bokföringsnämnden ska fastighetsavgiften inte periodiseras. I detta exempel innebär det att hela beloppet 6 387 kr ska redovisas som kostnad i bokslutet den 30 juni 2010.

I broschyren "Fastighetsskatt och fastighetsavgift" (SKV 296) får du en utförlig beskrivning av vad som gäller kring fastighetsskatt och fastighetsavgift.

Förtryckning och specifikation

Företaget har av Skatteverket fått en förtryckt Inkomstdeklaration 2 skickad till sig. På den finns underlaget (inte skatten eller avgiften) förtryckt för alla fastigheter som företaget äger den 1 januari 2010. Hänsyn har tagits till hur stor andel av fastigheten företaget äger och om hel eller halv fastighetsavgift ska betalas.

Underlaget för fastighetsavgift för småhus är 851 600 kr om avgiften är begränsad till det fasta maxbeloppet, 6 387 kr (full avgift $851\,600\text{ kr} \times 0,75\% = 6\,387\text{ kr}$). Är det taxerade värdet lägre än 851 600 kr är underlaget taxeringsvärdet. För hyreshus är underlaget 319 250 kr per bostadslägenhet om avgiften begränsas till det fasta maxbeloppet, 1 277 kr för varje lägenhet (hel avgift $319\,250\text{ kr} \times 0,4\% = 1\,277\text{ kr}$). När avgiften är lägre än det fasta maxbeloppet är underlaget det taxerade värdet.

En specifikation har också i separat försändelse skickats till företaget där alla fastigheter som företaget äger per den 1 januari 2010 redovisas. Där framgår underlaget för varje fastighet. I underlaget har hänsyn tagits till hur stor andel av fastigheten

som företaget äger. Av specifikationen framgår också om underlaget avser hel eller halv fastighetsavgift.

För företag som har ett räkenskapsår som börjar den 1 januari 2010 eller senare torde det endast undantagsvis bli fråga om att ändra de förtryckta uppgifterna. Om underlaget är fel ska rättelse göras på en särskild skrivelse. Glöm i så fall inte att kryssmarkera Övriga upplysningar på sidan 1.

Punkt 1.10 För småhus är den kommunala fastighetsavgiften 6 387 kr för varje bostadsbyggnad, eller 0,75 % av taxeringsvärdet om det ger en lägre avgift. Om halv fastighetsavgift ska utgå är den kommunala fastighetavgiften 3 193 kr, eller 0,375 % av taxeringsvärdet om det ger en lägre avgift. Är avgiften begränsad till det fasta maxbeloppet anges 851 600 kr som underlag.

Punkt 1.11 För hyreshus bostäder är avgiften 1 277 kr för varje bostadslägenhet, eller 0,4 % av taxeringsvärdet om det ger en lägre avgift. Om halv fastighetsavgift ska utgå är den kommunala fastighetsavgiften 638 kr för varje bostadslägenhet, eller 0,2 % av taxeringsvärdet om det ger en lägre avgift. Är avgiften begränsad till det fasta maxbeloppet anges 319 250 kr som underlag för varje bostadslägenhet.

Punkt 1.12 För "Småhus/ägarlägenhet tomtmark, byggnad under uppförande" utgår fastighetsskatt med 1 % av taxeringsvärdet.

Punkt 1.13 För "Hyreshus: tomtmark, bostäder under uppförande" utgår fastighetsskatt med 0,4 % av taxeringsvärdet.

Punkt 1.14 För hyreshus lokaler är skatten 1 % av taxeringsvärdet. Det gäller också lokaler under uppförande.

Punkt 1.15 Fastighetsskatt ska betalas för industrienheter och elproduktionsenheter, värmekraftverk (utom vindkraftverk) med 0,5 % av taxeringsvärdet.

Punkt 1.16 För vattenkraftverk ska fastighetsskatt betalas med 2,2 % av taxeringsvärdet.

Punkt 1.17 Fastighetsskatt för vindkraftverk ska betalas med 0,2 % av taxeringsvärdet.

Övriga upplysningar

Om du utöver Inkomstdeklaration 2 och de deklara-tionsbilagor du eventuellt lämnar (t.ex. Momsbilagan, N3B, N4) bifogar någon annan särskild skrivelse, t.ex. företagets årsredovisning, ett yrkande om avräkning av utländsk skatt eller ett separat blad där du upplyser om något speciellt ska du markera detta genom att sätta ett kryss i rutan för "Övriga upplysningar". Observera att du inte kan lämna övriga upplysningar genom att anteckna direkt i deklara-tionsblanketten. Anledningen är att Inkomstdeklaration 2 skannas hos Skatteverket och

att dessa uppgifter då riskerar att inte komma med. Du ska därför alltid lämna övriga upplysningar i en separat särskild skrivelse och sätta ett kryss i deklara-tionsblanketten för att markera att övriga upplys-ningar har lämnats.

Underskrift

Behörig firmatecknare ska skriva under deklara-tionen och lämna företagets telefonnummer. Det är även möjligt att lämna deklARATIONENS första sida (huvudblanketten) elektroniskt med hjälp av e-legitimation. Läs mer om hur du går tillväga på www.skatteverket.se.

Räkenskapsschemat (INK2R)

Alla näringsidkare ska lämna uppgifter från bok-föringen till Skatteverket avseende det aktuella räkenskapsåret. Uppgifterna lämnas på ett räkenskaps-schema. Det ifyllda räkenskapsschemat är en del av deklARATIONEN och kan lämnas elektroniskt eller på papper.

Räkenskapsschemat innehåller balans- och resultat-räkning. Räkenskapsschemat för Inkomstdeklara-tion 2 (INK2R) följer i princip den uppställnings-form som finns för balans- och resultaträkning i Årsredovisningslagen och i Bokföringsnämndens "Vägledning – Årsredovisning i mindre företag" (BFNAR 2008:1).

I denna broschyr finns en tabell som visar kopp-lingen mellan BAS-kontoplanen och de olika poster-na i Inkomstdeklaration 2:s räkenskapsschema på sidan 30.

Samtliga belopp i räkenskapsschemats balans- och resultaträkning ska anges i hela kronor. Bortse från eventuella avrundningsfel som därvid kan uppstå.

I räkenskapsschemats balansräkning finns inga plus- och minustecken angivna på blanketten. Om det finns tillgångskonton i bokföringen med negativt saldo eller skuldkonton med positivt saldo ska beloppet anges vid rätt kod i räkenskapsschemats balansräkning med minustecken framför. I räkenskaps-schemats resultaträkning finns plus- och minustecken framför. Om det i bokföringen upp-kommer minussaldo som ska tas upp vid en intäkts-post eller ett plussaldo som ska tas upp vid en kost-nadspost måste det förtryckta tecknet på blanketten ändras (om du deklarerar på papper sker detta genom att du, gärna med röd penna, stryker över det förtryckta tecknet och anger rätt tecken).

Banker m.fl. som omfattas av lagen om årsredovis-ning i kreditinstitut och värdepappersbolag ska lämna årsredovisning i stället för räkenskaps-schema. Detta gäller även företag som omfattas av lagen om årsredovisning i försäkringsföretag.

Skattemässiga justeringar (INK2S)

I resultaträkningen har företaget en redovisad vinst (punkt 3.28) eller en redovisad förlust (punkt 3.29). Vinsten eller förlusten måste justeras för de skatte-mässiga regler som gäller. De justeringarna ska göras under skattemässiga justeringar. När de

skattemässiga justeringarna är gjorda kommer man fram till företagets skattemässiga överskott eller underskott som ligger till grund för skatteberäk-ningen.

Punkt 4.1 Om ditt företag redovisat en bokförd vinst under året (vid punkt 3.28 i resultaträkningen) fyller du i det beloppet här.

Punkt 4.2 Om ditt företag redovisat en bokförd för-lust under året (vid punkt 3.29 i resultaträkningen) fyller du i det beloppet här.

Punkt 4.3 I företagets redovisning kan det finnas bokförda kostnader som inte får dras av skattemäs-sigt. Du måste därför lägga till dessa poster som en pluspost under skattemässiga justeringar. På så sätt får du avdrag för kostnaden i bokföringen men inte ett skattemässigt avdrag.

Punkt 4.3 a Den vanligaste kostnaden som är avdragsgill i bokföringen men som inte ska påverka det skattemässiga resultatet är skatten på årets resultat. I resultaträkningen fick du avdrag för denna kostnad vid punkt 3.26. Du ska skriva in detta belopp vid punkt 4.3 a.

Punkt 4.3 b Om du gjort nedskrivningar av finansi-ella tillgångar vid punkt 3.16 som inte är avdrags-gilla skattemässigt återlägger du denna nedskriv-ning här. Det kan t.ex. vara så att du har en värdepappersportfölj i ditt företag som sjunkit i värde vilket gjort att du skrivit ner värdet i bok-föringen. Skattemässigt är dock inte denna "förlust" avdragsgill förrän den dag värdepappren säljs och förlusten är definitiv.

Punkt 4.3 c Om du har andra kostnadsförda poster i din bokföring än de som hamnar under a och b och de inte är avdragsgilla skattemässigt återför du dem under 4.3 c. Det kan t.ex. röra sig om föreningsavgif-ter, gåvor, böter, skattetillägg och förseningsavgifter.

Punkt 4.4 Har du haft en *avdragsgill kostnadspost* i företaget som inte redovisats i resultaträkningen, och därmed inte påverkat det bokförda resultatet, ska du dra av den i punkt 4.4.

Punkt 4.4 a Här ska du dra av lämnade koncern-bidrag som redovisats mot eget kapital och därmed inte har påverkat resultatet (dvs. koncernbidraget finns inte upptaget vid punkt 3.20 i räkenskapssche-mat). För mindre aktiebolag som tillämpar K2-regel-verket ska lämnat koncernbidrag redovisas som kostnad i resultaträkningen (dvs. koncernbidraget ska tas upp vid punkt 3.20 i räkenskapsschemat) och ska därför **inte** dras av här vid punkt 4.4 a.

Punkt 4.4 b Har du haft någon annan kostnad i ditt företag som inte tagits upp i resultaträkningen men som är skattemässigt avdragsgill tar du upp den vid punkt 4.4b. Det kan vara utgifter i samband med en emission vilka redovisats mot eget kapital. Skatteverket kan genom ett omprövningsbeslut ha ändrat tidigare års taxering, t.ex. bedömt att en skuldpost är för högt värderad. Om företaget inte har ändrat i bokföringen i enlighet med detta beslut ska tidigare års höjning av taxeringen dras av här. Jämför exemplet nedan vid punkt 4.6 c, ”Omprövning av tidigare års taxering”, där tillgångsposten var för högt värderad i bokföringen. En skattemässig justering kan också bli aktuell för ett företag som bytt redovisningsprinciper om bytet skett genom en korrigeringspost i ingående eget kapital. Se exemplet nedan ”Första gången i K2-regelverket”.

För inventarier som skrivs av enligt restvärdesmetoden och byggnader, se deklarationsanvisningar till punkt 4.9

Exempel: Första gången i K2-regelverket

Ett mindre aktiebolag ska för första gången upp-
rätta årsredovisning enligt K2-regelverket. Vid
ingången av året har företaget egenupparbetade
immateriella anläggningstillgångar på 200 000 kr.
Dessa tillgångar får inte tas upp i balansräkningen
av den som tillämpar K2-regelverket. Det ingå-
ende värdet korrigeras i bokföringen mot ingå-
ende eget kapital. Anskaffningsutgiften för till-
gången har därmed inte redovisats som kostnad i
bokföringen. Bolaget gör avdrag med 200 000 kr i
punkt 4.4 b.

Punkt 4.5 I företagets redovisning kan det finnas intäkter som tagits upp men som inte ska beskattas. Har du sådana skattefria intäkter redovisade måste du rensa bort dem då du tar fram ditt skattemässiga resultat. Du gör det vid punkt 4.5.

Punkt 4.5 a Om ditt företag har redovisat en ackordsvinst i bokföringen och denna uppfyller kraven för att vara skattefri drar du bort ackordsvinsten från det redovisade resultatet här. (Om företaget har ett underskott från tidigare år, vid punkt 4.14 a, ska det underskottet reduceras med ett belopp som motsvarar ackordsvinsten. Den reduktionen gör du vid punkt 4.14 b.)

Punkt 4.5 b Om företaget fått utdelning som är skattefri (främst utdelning på s.k. näringsbetingade andelar med vissa särskilda undantag för invest-
mentföretag) och den utdelningen finns med i det bokförda resultatet drar du av utdelningen vid denna punkt så företaget inte beskattas för den.

Punkt 4.5 c Har du andra bokförda intäkter (än de som tagits upp vid punkt 4.5 a och b) som är skattefria drar du av dem här. Det kan t.ex. röra sig om

intäktsränta på skattekontot och vinster på svenska lotterier och på svenska premieobligationer.

Punkt 4.6 Har du haft en skattepliktig intäktspost som inte redovisats i resultaträkningen, och därmed inte påverkat det beskattningsbara resultatet, ska du ta upp den i punkt 4.6.

Punkt 4.6 a Juridiska personer som vid beskattningsårets ingång har gjorda avsättningar till periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt till beskattning. Schablonintäkten beräknas genom att summan av alla gjorda avdrag till periodiseringsfonder som fanns vid beskattningsårets ingång multipliceras med 72 procent av den statslåneränta som gällde vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret. Taxeringsåret 2011 innebär det att schablonintäkten är 2,30 procent av periodiseringsfonderna. Schablonintäkten ska inte tas med i bokföringen eftersom det inte är någon affärshändelse. Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån. Läs mer på sidan 7.

Punkt 4.6 b Här ska du ta upp mottagna koncernbidrag som redovisats mot eget kapital och därmed inte har påverkat resultatet (dvs. koncernbidraget finns inte upptaget vid punkt 3.21 i räkenskaps-schemat). För mindre aktiebolag som tillämpar K2-regelverket ska mottagna koncernbidrag redovisas som intäkt i resultaträkningen (dvs. koncernbidraget ska tas upp vid punkt 3.21 i räkenskaps-schemat) och ska därför inte tas upp här vid punkt 4.6 b.

Punkt 4.6 c. Mot bakgrund av att kapitalvinst vid avyttring av andelar i handelsbolag inte längre ska tas upp, ska den negativa justerade anskaffningsutgiften tas upp som en intäkt i deklARATIONEN 2011. Om delägaren begär det ska intäkten fördelas med minst en tiondel per år vid 2011 – 2020 års taxeringar.

Intäkten redovisas inte i bokföringen och ska därför tas upp som en skattemässig justering i deklARATIONEN. Det belopp som tas upp i årets deklARATION (minst en tiondel) ska du ta upp vid punkt 4.6 c. Se vidare vid punkt 4.22. Där finns även ett exempel.

Punkt 4.6 d. Här tar du upp andra skattepliktiga intäktsposter som inte bokförts i resultaträkningen, och som inte redovisats i 4.6 a, b eller c ovan. Det kan vara fråga om ett företag som bytt redovisningsprinciper och bytet skett genom en korrigeringspost i ingående eget kapital. Det kan också bli aktuellt med en skattemässig justeringspost om Skatteverket har beslutat om ändring av tidigare års taxering och det har inte skett någon korrigeringspost i bokslutet, se exempel på nästa sida.

Exempel: Omprövning av tidigare års taxering

Ett företag bokförde en skattepliktig intäkt om 150 000 kr i det bokslut som låg till grund för föregående års taxering. Genom omprövning begär företaget att intäkten istället ska tas upp vid årets taxering. Skatteverket har taxerat företaget enligt denna begäran.

Företaget har inte ändrat i föregående års bokslut och fordran är upptagen till 150 000 kr vid årets ingång. Intäkten finns därför inte redovisad i det bokslut som ligger till grund för årets taxering. Företaget tar upp 150 000 kr som en justerad intäktspost i punkt 4.6 d.

Punkt 4.7 Vid punkt 4.7 justerar du det bokförda resultatet av företagets försäljning av aktier och andra delägarätter så att det skattemässiga resultatet av försäljningen blir korrekt. Läs mer om vilka skatterättsliga bestämmelser som gäller vid försäljning av aktier och andra delägarätter på sidan 8 och 9. Om det är en handelsbolagsandel som sålts ska den justeringen inte ske vid denna punkt utan vid punkt 4.8. Uppskov med vinst och återfört uppskov av vinst på handelsbolagsandelar tas däremot upp vid punkterna 4.7 c och d.

Punkt 4.7 a Om försäljningen resulterat i en bokförd vinst börjar du med att dra bort den bokförda vinsten vid punkt 4.7 a.

Punkt 4.7 b Om försäljningen resulterat i en förlust börjar du med att lägga till den bokförda förlusten vid punkt 4.7 b.

Punkt 4.7 c Uppskov med vinst vid avyttring av aktier och andelar kan medges enligt reglerna om andelsbyte. En försäljning redovisas på vanligt sätt i bokföringen. Den bokförda vinsten återförs sedan vid punkt 4.7 a och den skattepliktiga vinsten tas upp vid punkt 4.7 e. Om företaget begär uppskov med vinsten (vilket man redovisar på blankett N4) drar man av det uppskovet vid punkt 4.7 c.

Punkt 4.7 d Då ett uppskov enligt reglerna om andelsbyten ska återföras redovisas denna återföring på blankett N4. Det återförda uppskovsbeloppet tas upp vid punkt 4.7 d.

Punkt 4.7 e Här tar företaget upp så stor del av vinsten som är skattepliktig enligt de regler som beskrivs på sidan 8 och 9.

Punkt 4.7 f Den förlust som är skattemässigt avdragsgill dras av vid punkt 4.7 f. Vilka förluster som är avdragsgilla skattemässigt beskrivs på sidan 8 och 9. Avdragsbegränsningarna innebär att på blanketten får summan av punkterna 4.7 c till f inte vara negativ. (Innehåller punkterna 4.7 c och d belopp som avser uppskov på handelsbolagsandelar ska du däremot bortse från de beloppen vid denna kontrollberäkning). Den del av förlusten som inte får

dras av i år sparas och kan utnyttjas mot vinster som uppstått vid försäljning av aktier och andra delägarätter kommande år.

En förlust som inte kan utnyttjas av ett företag kan under vissa förutsättningar utnyttjas av ett annat företag inom samma koncern. Läs mer om vad som gäller för detta på sidan 9. En sådan övertagen förlust dras av vid punkt 4.7 f. Det företag som överlätit avdraget ska inte dra av beloppet i sin deklaration.

Exempel: Försäljning av kapitalplacersaktier

Ett bolag har under året gjort en bokföringsmässig och skattemässig vinst vid försäljning av kapitalplacersaktier på 30 000 kr. Bolaget har även gjort en bokföringsmässig och skattemässig förlust på kapitalplacersaktier med 200 000 kr. De sålda aktierna var belastade med ett uppskov på 50 000 kr som medgavs vid ett tidigare andelsbyte. Det uppskovet måste nu återföras.

Vid punkt 4.7 a fyller bolaget i den bokförda vinsten på 30 000 kr. Vid punkt 4.7 b fyller man i förlusten på 200 000 kr. Uppskovet på 50 000 kr tar bolaget upp vid punkt 4.7 d (det återförda uppskovet ska även tas upp i blankett N4).

Den skattemässiga vinsten på 30 000 kr tar bolaget upp vid punkt 4.7 e. Enligt de regler som gäller innebär detta att bolaget kan utnyttja 80 000 kr av förlusten som ett skattemässigt avdrag. Det beloppet förs in vid punkt 4.7 f. Resten av förlusten, 120 000 kr, sparas i den s.k. aktiefällan och kan utnyttjas mot vinster på aktier och andra delägarätter (av kapitalplacerskaraktär) kommande år.

Exempel: Försäljning av näringsbetingade aktier

Ett företag äger näringsbetingade aktier som de sålt. I bokföringen finns en vinst på 50 000 kr redovisad. Eftersom vinster på näringsbetingade aktier inte är skattepliktig måste en skattemässig justering ske. Företaget återlägger den bokförda vinsten på 50 000 kr vid punkt 4.7 a och fyller sedan i 0 kr i punkt 4.7 e. Företaget kommer på så sätt inte att beskattas för vinsten.

Punkt 4.8 Om företaget är delägare i ett handelsbolag ska en eller flera av rutorna vid punkt 4.8 fyllas i. Ett företag som har brutet räkenskapsår kan vara delägare i ett handelsbolag som har kalenderår som räkenskapsår. Inkomster från handelsbolaget ska tas upp till beskattning hos delägaren vid den taxering då handelsbolaget skulle taxerats om det varit skattskyldigt.

Punkt 4.8 a Om företaget i bokföringen tagit upp en intäkt avseende sin handelsbolagsandel eller bokfört en vinst vid försäljning av andelen lägger du tillbaka det beloppet vid punkt 4.8 a.

Punkt 4.8 b Här tar du upp det skattemässiga överskott avseende företagens handelsbolagsandel som du räknat fram på blankett N3B. Om företaget sålt sin andel i handelsbolaget och det resulterat i en skattemässig vinst är den fr.o.m. den 1 januari 2010 skattefri. För försäljningar som skett före det datumet ska dock vinsten beskattas. Då är det vid punkt 4.8 b den vinsten tas upp. Läs mer på sidan 9 om vad som gäller då ett aktiebolag säljer andelar i ett handelsbolag.

Punkt 4.8 c Om företaget i bokföringen tagit upp en kostnad avseende sin handelsbolagsandel eller bokfört en förlust vid försäljning av andelen lägger du tillbaka det beloppet vid punkt 4.8 c.

Punkt 4.8 d Här tar du upp det skattemässiga underskott avseende företagens handelsbolagsandel som du räknat fram på blankett N3B. Om företaget sålt sin andel i handelsbolaget och det resulterat i en skattemässig förlust är den förlusten fr.o.m. den 1 januari 2010 inte avdragsgill. Enligt övergångsregler som infördes amband med detta gällde även att förluster som uppstått vid avyttringar fr.o.m. den 18 juni 2009 inte är avdragsgilla. Har däremot företaget sålt handelsbolagsandelar innan den 18 juni 2009 och det uppstått en förlust, ska den förlusten tas upp vid punkt 4.8 d. Läs mer på sidan 9 om vad som gäller då ett aktiebolag säljer andelar i ett handelsbolag.

Punkt 4.9 Utgifterna för att anskaffa en byggnad dras av genom årliga värdeavminskningsavdrag. Skattemässigt gäller att dessa värdeavminskningsavdrag ska följa en viss avskrivningsplan där avskrivning sker med en viss procentsats varje år som bestäms utifrån byggnadens ekonomiska livslängd

(se Skatteverkets allmänna råd SKV A 2005:5 och Skatteverkets meddelande SKV M 2005:5). För byggnader och markanläggningar finns dock inget krav på överensstämmelse mellan avskrivningar i bokföringen och skattemässiga värdeavminskningsavdrag. Bokförd avskrivning tas upp som en pluspost och begärda värdeavminskningsavdrag dras av som en minuspost.

Om företaget gör värdeavminskningsavdrag för inventarier enligt den s.k. restvärdesmetoden finns det inget krav på överensstämmelse mellan avskrivningen i bokföringen och värdeavminskningsavdrag i deklarationen. Överensstämmer inte bokförd avskrivning och värdeavminskningsavdrag ska det bokförda resultatet justeras i punkt 4.9. Bokförd avskrivning tas upp som en pluspost och begärda värdeavminskningsavdrag dras av som en minuspost. Notera upplysningskravet i 4.20 om återförda belopp för av- och nedskrivning, försäljning samt utrangeering.

Punkt 4.10 Det bokförda resultatet av en försäljning av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt kan skilja sig från det skattemässiga resultatet av försäljningen (läs mer på sidan 12). Skillnaden mellan det bokförda och det skattemässiga resultatet måste du ta upp som antingen en positiv eller negativ korrigeringspost vid punkt 4.10. Återföring av värdeavminskningsavdrag, skogsavdrag m.m. med anledning av försäljningen gör du dock inte vid punkt 4.10 utan i stället vid punkt 4.12.

Punkt 4.11 Om företaget begär skogs- eller substansminskningsavdrag ska det avdraget tas upp vid denna punkt. Avdraget ska också finnas specificerat på blankett N8 (hur du fyller i blankett N8 finns beskrivet på sidan 53).

Punkt 4.12 Vid försäljning av en näringsfastighet ska som intäkt tas upp medgivna avdrag för värdeavminskning av byggnad och markanläggning, skogsavdrag, substansminskningsavdrag och avdrag för värdehöjande reparationer som företaget fått under de åren man haft fastigheten. Det belopp som ska återläggas tar du upp vid punkt 4.12. (Återförda skogs- och substansminskningsavdrag ska företaget också ta upp på blankett N8.)

Punkt 4.13 Om du har andra poster som du måste dra ifrån eller lägga till det bokförda resultatet för att uppnå ett skattemässigt riktigt resultat och du inte anser att någon annan punkt (4.3–4.12) under skattemässiga justeringar är lämplig kan du göra korrigeringen vid denna punkt.

Punkt 4.14 Vilka regler som gäller för avdrag för tidigare års underskott beskrivs på sidorna 14–17. Där finns även beskrivet hur underskottet redovisas vid punkt 4.14.

Punkt 4.14 a Vid punkt 4.14 a tar man upp hela det underskott som inte kunnat utnyttjas taxeringsåret

2010. I det underskottet ska även ingå s.k. koncernbidragsspärrade och fusionsspärrade underskott som inte dragits av tidigare.

Om du ett år glömmer att ta upp det utnyttjade underskottet måste du begära omprövning av *det* årets deklaration. Även efterföljande års deklara- tioner måste omprövas om även de berörs. Om före- taget t.ex. fått ett underskott taxeringsåret 2008 och sedan glömt att redovisa det underskottet taxerings- året 2009 och 2010 går det inte att bara ta upp under- skottet taxeringsåret 2011. Istället måste företaget begära omprövning av både taxeringsåren 2009 och 2010 års deklarationer. Det gäller även om resultatet i slutändan skulle bli detsamma som om man tagit upp det bortglömda underskottet direkt i deklara- tionen taxeringsåret 2011.

Punkt 4.14 b Ett utnyttjat underskott från tidi- gare år, dvs. underskottet i punkt 4.14 a, kan på grund av ägarförändringar som skett under beskatt- ningsåret eller tidigare år falla bort eller begränsas. Om en del av underskottet ska begränsas på detta sätt tar du upp det vid denna punkt. Belopp som begränsas en viss tid, s.k. koncernbidragsspärrade eller fusionsspärrade underskott, och som inte utnyttjas under året ska också redovisas på huvud- blanketten vid punkt 1.3. (Se exemplet på sidan 16–17.)

Om ett underskott ska reduceras pga. ackord (läs mer på sidan 17) är det vid punkt 4.14 b du gör denna reduktion.

Punkt 4.15 och 4.16 Då du fyllt i alla skattemäs- siga justeringar som företaget måste göra kan du summera ihop posterna och hamnar då på ett skatte- mässigt överskott eller underskott. Överskottet fyller du i vid punkt 4.15 och för sedan över det be- loppet till punkt 1.1 på huvudblanketten. Kommer du vid summeringen fram till ett underskott fyller du istället i punkt 4.16 och för över underskottet till punkt 1.2 på huvudblanketten.

Övriga uppgifter

Punkt 4.17 Om företaget har byggnader kan man göra värdeminskingsavdrag på dessa enligt fast- ställda procentsatser beroende på byggnadstyp. När byggnaden säljs ska företaget ta upp avdragen till beskattning. Vid punkt 4.17 fyller du i företagets sammanlagda värdeminskingsavdrag som skett fram till beskattningsårets utgång och som ska åter- föras när byggnaden säljs.

Punkt 4.18 Om företaget har markanläggningar kan man göra värdeminskingsavdrag på dessa med 5 eller 10 procent. När anläggningen säljs ska före- taget ta upp avdragen till beskattning. Vid punkt 4.18 fyller du i företagets sammanlagda värdeminsk- ningsavdrag som skett fram till beskattningsårets utgång och som ska återföras när markanlägg- ningen säljs.

Punkt 4.19 Vid punkt 3.8 i resultaträkningen har företaget tagit upp sina personalkostnader. I den posten ska också ingå pensionskostnader om före- taget har sådana. Vid punkt 4.19 ska du ange före- tagets samtliga pensionskostnader. Du ska dock inte ta med den särskilda löneskatten och avkastnings- skatten.

Exempel: Pensionskostnader

FACTORY AB har vid punkt 3.8 i resultaträkningen tagit upp personalkostnader med 220 000 kr. I dessa personalkostnader ingår en kostnad för avsättning till pensionsstiftelse på 10 000 kr. På den avsättningen ska företaget betala särskild löneskatt med 24,26 %, dvs. 2 460 kr. De 2 460 kr har företaget bokfört som en personalkostnad och den finns därför med i de 220 000 kronorna vid punkt 3.8. Totalt finns alltså kostnader för pensio- ner på 12 460 kr vid punkt 3.8. När företaget fyller i punkt 4.19 ska den särskilda löneskatten inte tas med. Företaget fyller därför i 10 000 kronor vid punkt 4.19.

Om företaget gjort avsättning till exempel för direkta pensioner ska även det beloppet tas med vid punkt 4.19. Avsättningen avseende direkta pensio- ner ska dock inte tas upp som underlag för särskild löneskatt (SLP) (punkt 1.4) detta år eftersom SLP på direkta pensioner ska betalas när utbetalningen sker.

Punkt 4.20 Om företaget har tillämpat restvärdes- avskrivning på sina inventarier finns ingen koppling mellan bokföringen och beskattningen. Företaget ska då bara ha skattemässigt avdrag för de 25 % som regeln om restvärdesavskrivning innebär. Om före- taget har gjort ett annat avdrag i bokföringen måste därför en skattemässig justering ske. Företaget kan t.ex. ha gjort avdrag i bokföringen för av- och ned- skrivning av inventarier, en förlust vid en försäljning eller kostnadsfört en utrangering. I de fallen ska hela den bokförda kostnaden återföras vid punkt 4.3c. Företaget yrkar sedan avdrag med så stort belopp som regeln om restvärdesavskrivning med- ger vid punkt 4.9. Dessutom ska företaget vid punkt 4.20 upplysa om hur stort beloppet som man återfört vid punkt 4.3c är.

Exempel: Restvärdesavskrivning

GARAGE AB har i sin bokföring kostnadsfört avskrivningar på sina inventarier med 50 000 kr. Man vill dock tillämpa restvärdesavskrivning och enligt den regeln kan de endast få avdrag med 25 000 kr. Företaget börjar med att återföra hela den bokförda kostnaden 50 000 kronor vid punkt 4.3c. Man yrkar sedan skattemässigt avdrag för restvärdesavskrivning vid punkt 4.9 med 25 000 kr. Företaget tar dessutom upp 50 000 kr, dvs. hela den återförda bokförda kostnaden, vid punkt 4.20.

Punkt 4.21 Om företaget lånat pengar från en eller flera aktieägare (fysiska personer) ska skuldens storlek vid årets utgång fyllas i vid punkt 4.21. Skulder som är hänförliga till inköpstransaktioner, t.ex. leverantörsskulder, ska inte anges. De belopp som ska anges är i princip de som enligt BAS-kontoplanen bokförs på kontona 2393 "Lån från närstående personer", långfristig del och 2893 "Skulder till närstående personer", kortfristig del.

Punkt 4.22 Eftersom kapitalvinster vid avyttring av andelar i ett handelsbolag inte längre är skattepliktiga för ett delägaraktiebolag ska den negativa justerade anskaffningsutgiften tas upp som intäkt i aktiebolagets deklaration. Det finns möjlighet att fördela intäkten med minst en tiondel per år under 2011–2020 års taxeringar (se även punkt 4.6 c).

För att kunna kontrollera att hela den negativa justerade anskaffningsutgiften återförs, ska den totala negativa anskaffningsutgiften anges vid punkt 4.22. Det är den negativa anskaffningsutgiften per den 1 januari 2010 som du ska ange, inte den del som finns kvar att ta upp till beskattning efter att årets intäkt redovisats. Det belopp som du fyller i vid punkt 4.22 är alltså det totalbelopp som ska återföras under maximalt tio år. Skatteverket kommer använda det belopp du fyller i vid punkt 4.22 för att stämma av så att återföring av allt sker under åren 2011–2020.

Exempel: Återföring av negativ justerad anskaffningsutgift

Ett aktiebolag äger andelar i ett handelsbolag. AB:t har en negativ justerad anskaffningsutgift avseende sina handelsbolagsandelar per den 1 januari 2010 på 100 000 kr. I och med de nya regler som numera gäller vid aktiebolags försäljning av handelsbolagsandelar måste aktiebolag återföra sin negativa justerade anskaffningsutgift till beskattning.

AB:t har valmöjligheter kring hur de 100 000 kronorna ska återföras. Kravet är att man måste återföra minst 10 000 kr per år under 2011–2020 års taxeringar. AB:t väljer att återföra 40 000 kr i årets deklaration. Man tar således upp 40 000 kr vid punkt 4.6 c. Vid punkt 4.22 fyller man i storleken på den negativa justerade anskaffningsutgiften per den 1 januari 2010. AB:t fyller i 100 000 kr vid punkt 4.22.

I kommande års deklarationer måste AB:t återföra minst 10 000 kr per år. Det betyder att AB:t kommer vara klara med sin återföring senast taxeringsåret 2017.

Uppllysning om årsredovisning

I deklarationen ska du också lämna uppgift om årsredovisningen har upprättats med biträde av en uppdragstagare som är sakkunnig inom redovisningsområdet. En uppdragstagare är någon som inte är anställd i bolaget och som har utfört tjänster mot betalning. Det kan t.ex. vara en redovisningskonsult eller revisor. Om företaget har rådfrågat eller fått hjälp i någon enstaka fråga anses uppdragstagaren inte ha biträtt företaget med årsredovisningen. Observera att uppgiften endast avser årsredovisningen och inte deklarationen.

Har företagets årsredovisning varit föremål för revision ska detta också anges i deklarationen. Här avses en granskning av en revisor som har utförts i enlighet med lag.

Koppling mellan punkter i Inkomstdeklaration 2 och BAS-kontoplanen

TILLGÅNGAR

Punkt Ink 2	Benämning	BAS 2010
2.1	Koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill liknande rättigheter	10xx exkl. 1088
2.2	Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar	1088
2.3	Byggnader och mark	11xx exkl. 118x
2.4	Maskiner, inventarier och övriga materiella anläggningstillgångar	12xx exkl. 1233, 128x
2.5	Förbättringsutgifter på annans fastighet	1233
2.6	Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar	118x, 128x
2.7	Andelar i koncernföretag	131x, 139x
2.8	Andelar i intresseföretag	133x, 139x
2.9	Fordringar hos koncern- och intresseföretag	132x, 134x, 139x
2.10	Andra långfristiga värdepappersinnehav	135x, 136x, 139x
2.11	Lån till delägare eller närstående	1384, 139x
2.12	Andra långfristiga fordringar	137x, 138x, exkl. 1384, 139x
2.13	Råvaror och förnödenheter	1401, 1402, 1409, 141x, 142x, 1430, 1431, 1439, 1490
2.14	Varor under tillverkning	1430, 1432, 1439, 144x, 1490
2.15	Färdiga varor och handelsvaror	1401, 1402, 1403, 1405-1407, 1409, 145x, 146x, 1490
2.16	Övriga lagertillgångar	1404, 1409, 1490
2.17	Pågående arbete för annans räkning	147x, 1490
2.18	Förskott för leverantörer	148x
2.19	Kundfordringar	151x-155x, 158x, 159x
2.20	Fordringar hos koncern- och intresseföretag	156x-157x, 159x, 166x, 167x
2.21	Övriga fordringar	161x-165x, 168x, exkl. 1686, 169x
2.22	Upparbetad men ej fakturerad intäkt	1686, 169x
2.23	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	17xx
2.24	Andelar i koncernföretag	1886
2.25	Övriga kortfristiga placeringar	18xx exkl. 1886
2.26	Kassa, bank och redovisningsmedel	19xx

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

Punkt Ink 2	Benämning	BAS 2010
2.27	Bundet eget kapital	208x
2.28	Fritt eget kapital	209x
2.29	Periodiseringsfonder	211x-212x
2.30	Ackumulerade överavskrivningar	215x
2.31	Övriga obeskattade reserver	216x-219x
2.32	Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionförpliktelser m.m.	221x exkl. 2219
2.33	Övriga avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser	2219
2.34	Övriga avsättningar	222x-229x
2.35	Obligationslån	231x-232x
2.36	Checkräkningskredit	233x
2.37	Övriga skulder till kreditinstitut	234x-235x
2.38	Skulder till koncern- och intresseföretag	236x-237x
2.39	Övriga skulder	238x-239x
2.40	Checkräkningskredit	2418
2.41	Övriga skulder till kreditinstitut	241x exkl. 2418
2.42	Förskott från kunder	242x
2.43	Pågående arbeten för annans räkning	243x exkl. 2435
2.44	Fakturerad men ej uppabetad intäkt	2435
2.45	Leverantörsskulder	244x
2.46	Växelskulder	2491
2.47	Skulder till koncern- och intresseföretag	246x-247x, 286x-287x
2.48	Skatteskulder	25xx
2.49	Övriga skulder	245x, 249x exkl. 2491, 26xx-27xx, 28xx exkl. 286x-287x
2.50	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter.	29xx

RESULTATRÄKNING

Punkt Ink 2	Benämning	BAS 2010		
3.1	Nettoomsättning	30xx-37xx	3.15	Övriga ränteintäkter och liknande resultatposter 83xx exkl.837x, 838x
3.2	Förändring av lager av produkter i arbete, färdiga varor och pågående arbete för annans räkning	+ 49xx exkl.4910-4931, exkl.496x, exkl.498x - 49xx exkl.4910-4931, exkl.496x, exkl.498x	3.16	Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar 807x,808x,817x 188x,827x,828x, 837x,838x
3.3	Aktiverat arbete för egen räkning	38xx	3.17	Räntekostnader och liknande resultatposter 84xx
3.4	Övriga rörelseintäkter	39xx	3.18	Extraordinära intäkter 8710
3.5	Råvaror och förnödenheter	40xx-47xx, 4910-4931	3.19	Extraordinära kostnader 8750
3.6	Handelsvaror	40xx-47xx, 496x,498x	3.20	Lämnade koncernbidrag 8894
3.7	Övriga externa kostnader	50xx-69xx	3.21	Mottagna koncernbidrag 8893
3.8	Personalkostnader	70xx-76xx	3.22	Återföring av periodiseringsfond 8810,8819
3.9	Av- och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar	77xx-78xx exkl. 7740,7790	3.23	Avsättning till periodiseringfond 8810,8811
3.10	Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar	774x,779x	3.24	Förändring av överavskrivningar + 885x - 885x
3.11	Övriga rörelsekostnader	79xx	3.25	Övriga bokslutsdispositioner + 886x,888x - 889x exkl. 8893,8894
3.12	Resultat från andelar i koncernföretag	+ 80xx exkl.807x, 808x - 80xx exkl.807x, 808x	3.26	Skatt på årets resultat 89xx, exkl. 8980
3.13	Resultat från andelar i intresseföretag	+ 81xx exkl.817x, 818x - 81xx exkl.817x, 818x	3.27	Övriga skatter 8980
3.14	Resultat från övriga anläggningstillgångar	+ 82xx exkl.827x, 828x - 82xx exkl.827x, 828x	3.28	Årets resultat, vinst (+) 899x
			3.29	Årets resultat, förlust (-) 899x

Kostnadsslagsindelad eller funktionsindelad resultaträkning

Resultaträkningen kan enligt årsredovisningslagen upprättas i rapportform med kostnadsslagsindelning eller funktionsindelning. Den kostnadsslagsindelade resultaträkningen är dominerande och den är direkt kopplad till BAS-kontoplanens struktur. Uppgiftslämnandet i räkenskapsschemat följer och är uppbyggd med utgångspunkt i den kostnadsslagsindelade resultaträkningen.

Om ditt företag tillämpar rapportform med funktionsindelning enligt bilaga 3 i årsredovisningslagen, kan vissa kostnader i resultaträkningen redovisas som en post i räkenskapsschemat. I räkenskapsschemat punkt 3.7 Övriga externa kostnader redovisas posterna

- försäljningskostnader,
- administrationskostnader, och
- övriga rörelsekostnader.

Vid en tillämpning av funktionsindelad resultaträkning följer att vissa poster i räkenskapsschemat inte fylls i. Posten Kostnad såld vara redovisas i räkenskapsschemat i punkt 3.5 råvaror och förnödenheter. Från och med punkten 3.12 skiljer sig inte uppgiftslämnandet mellan den funktionsindelade och den kostnadsindelade resultaträkningen.

LANDKODER

Land	Landkod	Land	Landkod	Land	Landkod
Brasilien	BR	Malaysia	MY	Sydafrika	ZA
Danmark	DK	Mexico	MX	Tjeckien	CZ
Finland	FI	Monaco	MC	Turkiet	TR
Frankrike	FR	Nederländerna	NL	Tyskland	DE
Grekland	GR	Norge	NO	Ungern	HU
Indien	IN	Nya Zeeland	NZ	USA	US
Irland	IE	Polen	PL	Österrike	AT
Island	IL	Portugal	PT		
Israel	IL	Schweiz	CH		
Italien	IT	Singapore	SG		
Japan	JP	Slovakien	SK		
Kanada	CA	Spanien	ES		
Liechtenstein	LI	Storbritannien	GB		
Luxemburg	LU				

För fler landkoder se kontrolluppgifts-broschyren "Kontrolluppgifter - ränta, utdelning m.m." (SKV 373).

Deklarationsanvisningar – så här fyller du i Inkomstdeklaration 4

Vem ska lämna Inkomstdeklaration 4?

Inkomstdeklaration 4 (INK4) ska lämnas av handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar. Blanketten ska alltid lämnas oavsett inkomst. Om bolaget inte bedriver någon verksamhet och det saknar tillgångar och skulder behöver du inte fylla i några belopp. Det räcker med att kryssmarkera ruta 91, Vilande bolag. Blanketten ska också alltid undertecknas av behörig firmatecknare.

Delägarnas beskattning

Hur handelsbolagsägarna ska beskattas och hur de ska fylla i blanketterna N3A och N3B behandlas i broschyren "Skatteregler för delägare i handelsbolag" (SKV 299).

Förtryckt deklaration

Företaget ska ha fått en förtryckt Inkomstdeklaration 4 skickad till sig. Deklarationen består av huvudblanketten och ett räkenskapsschema, se vidare nedan under rubriken Så här är inkomstdeklarationen uppbyggd. På huvudblanketten finns bl.a. uppgifter om organisationsnummer, namn, adress, bokslutsdatum, underlag för fastighetsavgift och fastighetsskatt förtryckta. Uppgifterna har Skatteverket hämtat från sina register i januari 2011. Om företaget av någon anledning inte fått en förtryckt

deklaration eller om den förtryckta deklarationen kommit bort går det givetvis bra att fylla i en icke-förtryckt Inkomstdeklaration 4. Den kan du ladda ner från www.skatteverket.se eller hämta på ett skattekontor.

Lämna deklarationen elektroniskt

På Skatteverkets webbplats kan du lämna inkomstdeklarationen och bilagorna elektroniskt via e-tjänsten "filöverföring".

När det gäller Inkomstdeklaration 4 måste du alltid lämna förstasidan med taxeringsuppgifterna på papper, undertecknad av behörig firmatecknare. Övriga delar av blanketten, räkenskapsschemat och skattemässiga justeringar (med övriga uppgifter), kan du välja att lämna elektroniskt. Eftersom inkomstdeklarationen tekniskt består av tre olika delar kan du också välja att lämna antingen räkenskapsschemat eller skattemässiga justeringar elektroniskt, och resterande delar på papper.

Samtliga bilagor till inkomstdeklarationen kan lämnas elektroniskt.

Det finns särskilda skatteprogram som underlättar att lämna uppgifterna elektroniskt. Skatteverket tillhandahåller inte sådana program utan detta måste köpas på marknaden. Teknisk beskrivning för elek-

tronisk redovisning finns i broschyren "Näringsuppgifter (SRU) – anstånd" (SKV 269).

Bilagor till Inkomstdeklaration 4

Du kan behöva lämna vissa bilagor till Inkomstdeklaration 4. Det är blankett:

- N3B, om bolaget är delägare i ett annat handelsbolag, och
- N8, om bolaget gjort skogs- eller substansminskningsavdrag.

Så här är Inkomstdeklaration 4 uppbyggd

Ett handelsbolag är inte ett eget skattesubjekt, utom när det gäller särskild löneskatt på pensionskostnader, avkastningsskatt och fastighetsskatt/avgift. Inkomstdeklaration 4 är därför en kombinerad blankett som innehåller dels en särskild självdeklaration med taxeringsuppgifter (sid 1), dels särskilda uppgifter om näringsverksamheten för beskattning av delägaren (sid 2–4).

Tekniskt sett är blanketten uppdelad i tre delar: taxeringsuppgifter, skattemässiga justeringar (med övriga uppgifter) och räkenskapsschema. De olika delarna kan därför lämnas in på olika sätt, se under rubriken "Lämna deklarationen elektroniskt" på sidan 31.

På sidan 1 fyller du i handelsbolagets taxeringsuppgifter, dvs. underlagen för de skatter som handelsbolaget är eget skattesubjekt. Efter taxeringsperioden får handelsbolaget ett slutskattebesked där det framgår vilka skatter och avgifter som bolaget ska betala.

Räkenskapsschemat bifogas som ett separat blad (sidorna 5–6). Det motsvarar bolagets balans- och resultaträkning, men den skillnaden att uppställningsformen är standardiserad (s.k. SRU – standardiserade räkenskapsutdrag).

På sidan 2 för du först över det bokförda resultatet enligt räkenskapsschemat. Därefter gör du de skattemässiga justeringar som krävs för att få fram ett skattemässigt över- eller underskott. Hur detta resultat ska fördelas mellan delägarna redovisar du på sidan 4 under "Delägaruppgifter från handelsbolag". Här redovisar du också varje delägars uttag och tillskott. Uppgifterna ligger till grund för delägarnas beskattning. Delägare som är fysisk person redovisar sin del av resultatet samt uttag och tillskott på blankett N3A. Juridisk person använder blankett N3B.

På sidan 3 och överst på sidan 4 lämnar du vissa övriga uppgifter om handelsbolaget som ligger till grund för statistikberäkningar och Skatteverkets kontroll.

Huvudblankett INK4, sidan 1

Kalenderår eller räkenskapsår

Handelsbolag med någon fysisk person som delägare får bara ha kalenderår som räkenskapsår. I undantagsfall kan handelsbolaget få dispens. Om alla delägare är t.ex. aktiebolag kan räkenskapsåret vara brutet. Handelsbolaget kan även ha ett annat räkenskapsår än kalenderår det år då bolaget startar sin näringsverksamhet eller det år då det upphör. Vid **koderna 11** och **12** fyller du i om bolaget har annat räkenskapsår än kalenderår 2009.

Uppgifter för redovisning

På sidan 17 ff hittar du information om pensionskostnader, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt.

Underlag för särskild löneskatt

Ruta 71 Uppgift om underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader lämnar du om företaget tryggt pension genom avgift för tjänstepensionsförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse eller konto Avsatt till pensioner. Som underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader anges också utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller p.g.a. tjänstepensionsförsäkring, t.ex. direktpension. Skatt ska betalas med 24,26 % av det beskattningsunderlag som du fyller i vid ruta 71.

Ruta 78 Om företagets beskattningsunderlag för särskild löneskatt är negativt fyller du i det negativa underlaget vid ruta 78 i stället för ruta 71.

Underlag för avkastningsskatt

Ruta 72 För arbetsgivare som med avdragsrätt gjort avsättning till konto "Avsatt till pensioner" deklarerar skatteunderlaget för avkastningsskatt vid ruta 72. Med "Avsatt till pensioner" avses pensionsskulden vid beskattningsårets ingång. Skatt ska betalas med 15 % av det skatteunderlag som du fyller i vid ruta 72.

Ruta 74 Vid ruta 74 deklarerar du företagets underlag för avkastningsskatt på utländska kapitalförsäkringar. Kapitalunderlaget är försäkringens värde vid beskattningsårets ingång. För obegränsat skattskyldiga är beskattningsåret alltid kalenderåret. Värdet tas upp till återköpsvärdet med tillägg för beräknad upplupen andel i livförsäkringens överskott. Skatteunderlaget är sedan kapitalunderlaget multiplicerat med den genomsnittliga statslåneräntan under kalenderåret närmast före ingången av beskattningsåret. Skatt ska sedan betalas med 27 % av det skatteunderlag du fyller i vid ruta 74.

Underlag för fastighetsavgift och fastighetsskatt

Bostäder i småhus och hyreshus ska betala en kommunal fastighetsavgift i stället för fastighetsavgift.

För småhus är avgiften 6 387 kr för varje bostadsbyggnad, eller 0,75 % av taxeringsvärdet om det ger ett lägre värde. För hyreshus är avgiften 1 277 kr för varje bostadslägenhet, eller 0,4 % av taxeringsvärdet om det ger en lägre avgift.

Fastighetsskatt ska dock betalas för bland annat obebyggd tomtmark samt för småhus och bostadshyreshus som är taxerade som under uppförande. Fastighetsskatt ska också betalas för industrienheter och elproduktionsenheter.

Den som är ägare av en fastighet den 1 januari 2010 ska betala fastighetsavgiften och fastighetsskatten för hela kalenderåret 2010. Beskattning ska också ske för kalenderår och inte som tidigare för räkenskapsåret. Det gäller även om räkenskapsåret är brutet.

Exempel: Brutet räkenskapsår

Ett företag, som tillämnar ett räkenskapsår som omfattar perioden 1 juli 2009–30 juni 2010, äger ett småhus. Vid taxeringen 2011 ska företaget betala fastighetsavgift med 6 387 kr. Den avgiften avser hela kalenderår 2010. Fastighetsavgiften avseende kalenderåret 2009 betalades taxeringsåret 2010.

Enligt ett uttalande från Bokföringsnämnden ska fastighetsavgiften inte periodiseras. I detta exempel innebär det att hela beloppet 6 387 kr ska redovisas som kostnad i bokslutet den 30 juni 2010.

I broschyren "Fastighetsskatt och fastighetsavgift" (SKV 296) får du en utförlig beskrivning av vad som gäller kring fastighetsskatt och fastighetsavgift.

Förtryckning och specifikation

Företaget har av Skatteverket fått en förtryckt Inkomstdeklaration 4 skickad till sig. På den finns *underlaget* (inte skatten eller avgiften) förtryckt för alla fastigheter som företaget var ägare till den 1 januari 2010. Hänsyn har tagits till hur stor andel av fastigheten företaget äger och om hel eller halv fastighetsavgift ska betalas.

Underlaget för fastighetsskatt för småhus är 851 600 kr om avgiften är begränsad till det fasta maxbeloppet, 6 387 kr (full avgift 851 600 kr x 0,75 % = 6 387 kr). Är det taxerade värdet lägre än 851 600 kr är underlaget taxeringsvärdet. För hyreshus är underlaget 319 250 kr per bostadslägenhet om avgiften begränsas till det fasta maxbeloppet, 1 277 kr för varje lägenhet (hel avgift 319 250 kr x 0,4 % = 1 277 kr). När avgiften är lägre än det fasta maxbeloppet är underlaget det taxerade värdet.

En specifikation har också i separat försändelse skickats till företaget där alla fastigheter som företaget äger den 1 januari 2010 redovisas. Där framgår

underlaget för varje fastighet. Även underlaget för de fastigheter som köpts eller sålts under året finns med. Av specifikationen framgår också om underlaget avser hel eller halv fastighetsavgift.

Övriga uppgifter

Om du lämnat uppgifter på särskild skrivelse ska du kryssmarkera **ruta 90**. Denna ruta kryssmarkeras även i det fall årsredovisningen för handelsbolaget bifogas.

Vilande bolag

Om handelsbolaget är vilande ska du kryssmarkera **ruta 91**. Att bolaget är vilande innebär att det inte bedriver någon verksamhet och att det helt saknar tillgångar och skulder.

Om ditt handelsbolag är vilande och du inte har för avsikt att driva verksamheten vidare i framtiden bör du avregistrera handelsbolaget ur handelsregistret. Det gör du genom en anmälan till Bolagsverket. På Bolagsverkets hemsida kan du beställa blankett för avregistrering av handelsbolag (blankett 910). Du kan även beställa blanketten genom att ringa till Bolagsverket på telefon 060-18 40 00. Samtliga bolagsmän ska underteckna anmälan om avregistrering. Att avregistrera ditt handelsbolag kostar ingenting.

Så länge du står kvar som delägare i handelsbolaget innebär det att du varje år måste lämna blankett INK 4 för bolaget och blankett N3A för dig själv som delägare. Som delägare i ett handelsbolag behandlas du som näringsidkare vilket innebär att du inte kan få ditt slutskattebesked tidigare än i december.

Underskrift

Skriv under Inkomstdeklaration 4. Om du är skyldig att lämna uppgifter på sidan 1 avseende fastighets-skatt/avgift, särskild löneskatt för pensionskostnader eller avkastningsskatt gäller underskriften särskild självdeklaration. I annat fall avser underskriften endast särskilda uppgifter.

Blankett INK4, sidan 2

Datum då blanketten fylls i

Ange vilket datum du fyller i blanketten (kan vara ett datum mellan det du faktiskt upprättat blanketten och då du lämnar den till Skatteverket). Om du behöver rätta en tidigare lämnad Inkomstdeklaration 4 fyller du i det datum då ändringsblanketten fylls i. Skatteverket kan då avgöra vilken blankett som ska gälla genom att titta på datumet. Kom ihåg att du måste fylla i hela blanketten på nytt. Det räcker inte att du fyller i de rättade uppgifterna.

Dubbla taxeringar

Om bolaget ändrar från brutet räkenskapsår till kalenderår kan det inträffa att det får två räkenskapsår som faller inom samma taxeringsår. I så fall ska bolaget lämna två deklARATIONER. Bolaget anger för varje deklARATION vilket som är det första respektive det andra räkenskapsåret.

Upplysning om årsbokslutet/årsredovisningen

I ruta 840 eller 841 ska du lämna uppgift om årsbokslutet eller årsredovisningen har upprättats med biträde av en uppdragstagare som är sakkunnig inom redovisningsområdet. En uppdragstagare är någon som inte är anställd i bolaget och som har utfört tjänster mot betalning. Det kan t.ex. vara en redovisningskonsult eller revisor. Om bolaget har rådfrågat eller fått hjälp i någon enstaka fråga anses uppdragstagaren inte ha biträtt bolaget med årsbokslutet/årsredovisningen. Observera att uppgiften endast avser bokslutet och inte deklARATIONEN.

Har företagets årsredovisningen varit föremål för revision ska detta anges i ruta 844 eller 845. Här avses en granskning av en revisor som har utförts i enlighet med lag.

Skattemässiga justeringar

1. Redovisat resultat

För in vinsten från räkenskapsschemat vid **kod 605** och förlusten vid **kod 606**. Vinsten framgår vid kod 599 och förlusten vid kod 596.

2. Korrigeringar

Om Skatteverket beslutat om ändring av tidigare års taxering och detta påverkar årets taxering ska du göra en korrigering vid **koderna 652** och **653**, såvida inte en korrigering har skett i räkenskaperna. Som exempel på korrigeringspost kan nämnas:

- Bolaget har bokfört en intäkt vid 2010 års taxering och senare genom omprövning begärt att intäkten ska beskattas vid 2011 års taxering. Intäkten finns därför inte redovisad i det bokslut som ligger till grund för 2011 års taxering. En korrigering måste därför göras vid kod 652.
- Skatteverket har vid 2010 års taxering medgivit lägre avdrag för nedskrivning av kundfordringar än vad som skett i räkenskaperna och deklARATIONEN. Redovisningen har därefter inte ändrats. Korrigering ska då ske vid **kod 653** det år förlusten är konstaterad.

3. Uttag av varor och tjänster

Vid **kod 600** ska du lägga till marknadsvärdet av det delägarna har tagit ut ur handelsbolaget i form av varor och tjänster m.m. för eget och sin familjs behov. Samma gäller vid uttag till närstående eller vänner och om bolaget har använt varorna eller tjänsterna som bytesobjekt. Uttagen påverkar även

delägarnas justerade anskaffningsavgift, vilket redovisas på blankett N3A/N3B.

Har bolaget redovisat uttag av varor och tjänster som intäkt i bokföringen, ska detta belopp dras av vid **kod 601**. Om uttag av varor och tjänster har bokförts till marknadsvärden kommet m.a.o. beloppen vid kod 600 och 601 att vara lika stora.

Du ska även redovisa moms på dina uttag. Se vidare i "Momsbroschyren" (SKV 552).

4 och 5. Andra skattepliktiga intäkter och avdragsgilla kostnader

Vid **kod 603** och **kod 610** redovisar du intäkter som ska tas upp eller kostnader som ska dras av, som du inte bokfört på sådant sätt att de ingår i det redovisade resultatet vid kod 605 eller 606. Det kan vara fråga om sådant som bokföringsmässigt sett inte anses som intäkter, men som ska tas upp vid beskattningen.

Du kan behöva göra justeringar om det redovisade resultatet påverkats av att du tagit upp exempelvis lager, pågående arbeten eller fordringar till för låga belopp. Motsvarande gäller om du tagit upp skulder till för höga belopp.

6 a. Bokförda ackordsvinster

Vid **kod 656** gör du avdrag för bokförda ackordsvinster som inte är skattepliktiga.

6 b. Andra bokförda intäkter som inte ska tas upp

Vid **kod 604** gör du avdrag för andra bokförda intäkter som inte är skattepliktiga, t.ex. ränta på skattekontot, vinster i svenska lotterier och på svenska premieobligationer.

7. Bokförda kostnader

Vid **kod 609** lägger du till övriga bokförda kostnader som inte får dras av, exempelvis föreningsavgifter, gåvor, böter, offentlighetsrättsliga sanktionsavgifter och skattetillägg.

Här lägger du också till bokförda kostnader för representation som inte får dras av.

8. Bokförda privata inkomster

Vid **kod 639** drar du av den del av delägarnas privata inkomster som har blivit bokförda som intäkter i handelsbolaget.

9. Bokförda privata utgifter

Vid **kod 640** lägger du till den del av delägarnas privata utgifter som har blivit bokförda som kostnader i handelsbolaget, t.ex. pensionsförsäkringspremie. Vissa av dessa kostnader kan helt eller delvis vara avdragsgilla på delägarnivå. Det innebär att

avdrag medges på blankett N3A se, broschyren "Skatteregler för delägare i handelsbolag" (SKV 299).

10. Andel i handelsbolag

Koderna 634, 635, 636 och 637 används av handelsbolag som är delägare i andra handelsbolag/kommanditbolag. Resultatet från ett handelsbolag förs direkt in i det ägande handelsbolagets näringsverksamhet. Detta innebär exempelvis att ett underskott från ett handelsbolag kan dras av direkt från andra inkomster i ägarbolaget. Vissa begränsningar finns när ägaren har ett begränsat ansvar för bolagets skulder och förpliktelser.

Handelsbolag ska redovisa sin andel i ett annat handelsbolag på blankett N3B.

Det skattemässiga och bokförda resultatet av innehav av andel i handelsbolag kan vara olika. Det är skillnaden mellan det skattemässiga resultatet och det bokförda resultatet av andelarna som ska påverka verksamhetens resultat. Vid **kod 634** gör du avdrag för bokförda vinster. Vid **kod 636** lägger du till bokförda förluster. De skattemässiga resultatet enligt blankett N3B redovisas vid **kod 635** eller **637**.

Ett handelsbolag med brutet räkenskapsår kan vara delägare i ett annat handelsbolag som har kalenderår som räkenskapsår. Inkomst från ett handelsbolag med brutet räkenskapsår tas upp till beskattning hos delägaren vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det varit skattskyldigt.

11. Korrigering för avskrivningar

Vid **kod 626** gör du tillägg för bokföringsmässiga avskrivningar för byggnader och övrig fast egendom. De skattemässigt tillåtna avskrivningarna, drar du av vid **kod 747**. På detta sätt blir eventuellt för stora bokförda avskrivningar automatiskt återförda till beskattning. Om du använt restvärdesavskrivning gör du vid **kod 626** tillägg för bokföringsmässiga avskrivningar på maskiner och inventarier. De skattemässiga avskrivningarna gör du vid **kod 747**. Beloppet hämtar du från **kod 756** på sidan 3 i blanketten.

12. Kostnader som ska återläggas

Om handelsbolaget avyttrar en näringsfastighet ska du som intäkt ta upp medgivna avdrag för värdeminskning av byggnad och markanläggning, skogsavdrag, substansminskningsavdrag och förbättrade reparationer. Beloppet redovisar du vid **kod 629**. Återförda skogs- och substansminskningsavdrag ska företaget också ta upp på blankett N8. I vissa fall när det uppkommer en kapitalförlust ska återläggning inte ske. I stället ska omkostnadsbeloppet minskas, se blankett K7. Ytterligare information finns i broschyren "Försäljning av näringsfastighet" (SKV 313).

Kapitalvinst vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt ska, för delägare som är fysisk person, beskattas i inkomstslaget kapital. För delägare som är juridisk person sker beskattningen i näringsverksamheten. Den skattemässiga justeringen av de bokförda resultaten ska du göra på blankett N3A resp. blankett N3B.

13. Skogs- och substansminskningsavdrag

Om företaget begär skogs- eller substansminskningsavdrag ska det dras av vid kod 781. Avdraget ska också finnas specificerat per fastighet på blankett N8. Hur du fyller i blankett N8 finns beskrivet längre bak i broschyren.

14. Värdepapper och andelar i handelsbolag

I räkenskaps-schemat vid **kod 550** redovisas den bokföringsmässiga vinsten och vid **kod 551** den bokföringsmässiga förlusten vid avyttring av värdepapper och andelar i handelsbolag.

Kapitalförluster behandlas olika beroende på om delägaren är en juridisk eller fysisk person. Av denna anledning ska delägaren ta upp sina kapitalvinster och dra av sina kapitalförluster på blankett N3A eller N3B.

Vid **koderna 631** och **642** ska handelsbolaget justera för bokförda vinster och förluster vid försäljning av värdepapper och andelar i handelsbolag. I handelsbolagets resultat efter skattemässiga justeringar ingår alltså inte kapitalvinster/förluster på värdepapper. För ytterligare information om reglerna, se avsnittet "Aktier och andelar".

Resultat

Nu har du fått fram resultatet av verksamheten vid kod 777 eller 778. Överskottet eller underskottet fördelar du sedan på respektive delägare på sidan 4, vid "Delägaruppgifter från handelsbolag".

Blankett INK4, sidan 3

Avskrivningar på byggnader m.m.

Markanläggningar

Anskaffade före den 1 juli 1990

Om markanläggningen har anskaffats under ett beskattningsår som taxerats 1991, är avskrivningsunderlaget tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet, oavsett om anläggningen anskaffats före den 1 juli 1990 eller senare.

Här kan du även redovisa skogsvägar som färdigställda före ingången av det beskattningsår som taxerades år 1984. Avskrivningsunderlaget är tre fjärdedelar av anskaffningsvärdet.

Årlig avskrivning medges med fem procent.

Maskinell utrustning

Anskaffad före den 1 juli 1990

Möjligheten till snabbare avskrivning av maskinell utrustning har slopats. Sådana tillgångar ingår i anskaffningsvärdet för byggnaden och får skrivas av med samma procentsats som för byggnaden.

Äldre föreskrifter gäller dock fortfarande för anskaffningar som har gjorts under ett beskattningsår som taxerats 1991, oavsett om anskaffningarna har gjorts före den 1 juli 1990 eller under perioden 1 juli – 31 december 1990.

Byggnader

Avskrivningsunderlaget är byggnadens anskaffningsvärde minskat med värdet av sådana delar eller tillbehör som är avsedda att direkt tjäna byggnadens användning för driften och som får skrivas av enligt inventarieregler. Även maskinell utrustning ingår om den köpts in 1991 eller senare.

Avskrivning på byggnad får du göra fr.o.m. den tidpunkt under året då byggnaden färdigställdes. Skatteverket har utfärdat ett allmänt råd (SKV A 2005:5) om de procentsatser som du ska använda för olika slags byggnader. Procentsatsen beror på vilken kod som byggnaden fått vid fastighetstaxeringen. Om du har flera byggnader eller en byggnad med blandad användning och om du ska använda olika procentsatser för avskrivning måste du som fastighetsägare hålla reda på skattemässigt värde för respektive byggnadsdel.

Vid **koderna 720 och 725** ska anskaffningsvärdet och tidigare beskattningsårs avskrivningar redovisas för de byggnader som finns kvar vid beskattningsårets utgång.

Exempel

Vid utgången av 2009 ägde en näringsidkare fyra byggnader med anskaffningsvärde på 6 400 000 kr, som var avskrivna med 2 100 000 kr. Under 2010 avyttras en av dessa byggnader. Den avyttrade byggnaden var anskaffad för 1 200 000 kr och vid utgången av 2009 var den avskrivna med 400 000 kr. Vid taxeringen 2011 redovisas 5 200 000 kr vid kod 720 och 1 700 000 kr vid **kod 725**.

Markanläggningar

Anskaffade fr.o.m. den 1 juli 1990

Har markanläggningen anskaffats den 1 juli 1990 eller senare, och under period för vilken taxering inte skett under år 1991, är avskrivningsunderlaget hela anskaffningsvärdet. På detta värde får du göra årlig avskrivning med fem procent. Avskrivningen gör du från och med den tidpunkt då anläggningen var färdig.

Här kan du även redovisa täckdikningsanläggningar och skogsvägar som är anlagda efter 1982. Du får göra avskrivning med tio procent av hela anskaffningsvärdet. Vid nyanläggning ska du beräkna avdraget från och med den tidpunkt då anläggningen var färdig.

Avskrivningar på inventarier m.m.

På sidan 3 behandlas regler för beskattning av inventarier.

Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

Räkenskapsenlig avskrivning

Som anskaffningsvärde vid **kod 758** redovisas, förutom direkta inköps- eller tillverkningskostnader, även andra utgifter i samband med anskaffningen t.ex. monteringskostnader, frakt och tull.

Om du använder kompletteringsregeln ska du fylla i **koderna 762, 748 och 749**. Regeln förutsätter att du känner till de totala anskaffningskostnaderna under de fyra senaste beskattningåren. Regeln ger full avskrivning på fem år, dvs. en årlig avskrivning med 20 procent av det totala anskaffningsvärdet.

Vid **kod 759** anger du vad du fått vid eventuella försäljningar eller som försäkringsersättningar.

Vid **kod 760** ska avskrivningsunderlaget minskas med näringsbidrag o.d. samt fondmedel om dessa använts för anskaffningen.

Restvärdesavskrivning

Vid **kod 750** skriver du in det värde som du hade vid **kod 757** vid 2010 års taxering.

Om du köpt inventarier under året ska du fylla i uppgifter om anskaffningsvärdet vid **kod 751**. Förutom de direkta inköps- eller tillverkningskostnaderna ska du även ta hänsyn till övriga kostnader i samband med anskaffningen, t.ex. monteringskostnader, frakter och tullkostnader.

Avskrivningsunderlaget minskas med eventuella försäljningsbelopp, försäkringsbelopp eller använda fondmedel eller näringsbidag o.d.

När du räknat fram avskrivningsunderlaget får du skriva av 25 % av detta. Procentsatsen påverkas inte av när under året du köpt inventarierna. Avskrivningsbeloppet för du in vid **kod 756** och avdraget gör du under skattemässiga justeringar vid **kod 747**. Kvarvarande belopp vid **kod 757** är skattemässigt värde vid årets utgång. Detta ska du sedan använda i nästa års deklaration.

Om du tillämpar restvärdeavskrivning behöver de avskrivningar som du gör i bokföringen inte stämma överens med dem du gör i deklarationen, dvs. de skattemässiga. Av denna anledning ska du vid **kod 626** (vid skattemässiga justeringar) lägga till de bokföringsmässiga avskrivningarna. Vid **kod 747** gör du sedan avdrag för de skattemässiga avskrivningarna.

Blankett INK4, sidan 4

Kundfordringar

Vid **kod 832** anger du det sammanlagda belopp kundfordringarna skrivits ner med under beskattningsåret. Om nedskrivning inte skett ska något belopp inte anges.

Varulager

Varulagret ska värderas post för post till anskaffningsvärdet eller verkligt värde. Vid **kod 891** fyller du i det sammanlagda anskaffningsvärdet för samtliga poster.

Ersättningsfond

Har ersättning erhållits för tillgångar som skadats genom brand eller annan olyckshändelse får avsättning göras till ersättningsfond. Ange storleken på ersättningsfonder vid beskattningsårets utgång.

Delägaruppgifter från handelsbolag

De uppgifter som finns i Skatteverkets register avseende delägare i handelsbolag förtrycks på sidan 4. Kontrollera dessa uppgifter. Om uppgifterna är felaktiga ska de rättas hos Bolagsverket som sedan vidarebefordrar uppgiften till Skatteverket. Om del-

ägaruppgifter saknas fyller du i uppgifterna i förteckningen.

På sidan 4 kan du lämna upp till tolv "Delägaruppgifter från handelsbolag". Om det är fler än tolv delägare i bolaget ska du redovisa dem på blankett SKV 2004b. De uppgifter som du lämnar på sidan 4 är nödvändiga för att respektive delägare i bolaget ska kunna deklarerera sin andel på blankett N3A eller N3B.

Regional nedsättning

Rutan "Andel avdrag arbetsgivaravgift" ska fyllas i för att det ska vara möjligt att räkna ut och kontrollera delägarens avdrag från egenavgifter (inkl. allmän löneavgift), s.k. regional nedsättning.

Avdrag medges med 10 % av avgiftsunderlaget (inkomst av näringsverksamhet minus sjukpenning). Det sammanlagda avdraget från egenavgifter för samtliga delägare får inte överstiga 85 200 kr. Avdraget fördelas i proportion till hur inkomsten har fördelats mellan delägarna. Kan en eller flera delägare helt eller delvis inte utnyttja avdraget får resterande avdrag fördelas mellan övriga delägare på motsvarande sätt. Avdraget får dock aldrig bli högre än 18 000 kr för någon av delägarna.

Har avdrag gjorts från arbetsgivaravgifter i skattekamlingen får handelsbolagets avdrag från arbetsgivaravgifterna och delägarnas sammanlagda avdrag från egenavgifterna bli högst 85 200 kr. För ytterligare information om regional nedsättning av egenavgifter, se "Skatteuträkningsbroschyren" (SKV 425).

Observera att handelsbolaget inte ska lämna några uppgifter om delägare gör generell nedsättning av egenavgifter med 5 procent i ruta 143 i delägarens inkomstdeklaration.

Exempel 1 a: Regional nedsättning

Ett handelsbolag med fyra delägare har haft två anställda. Bolaget har gjort avdrag från arbetsgivaravgifterna med 50 160 kr.

Enligt handelsbolagsavtalet ska bolagets resultat fördelas lika mellan delägarna.

Eftersom avdrag från arbetsgivaravgifterna inte överstiger 85 200 kr för ett år räknat får avdrag från egenavgifter göras. I rutan "Andel avdrag arbetsgivaravgift" anges 12 540 kr (50 160/4) för varje delägare. Avdrag från egenavgifter får därför göras med högst 8 760 kr per delägare ([85 200 - 50 160]/4).

Exempel 1 b: Regional nedsättning

Två av delägarna i exempel 1 a kan inte utnyttja sitt avdrag. I rutan "Andel avdrag egenavgifter" anger delägarna som kan utnyttja avdraget 17 520 kr ($(85\,200 - 50\,160)/2$). Övriga delägare anger 0 kr.

Räkenskapsschema

Till huvudblanketten ska företaget bifoga ett räkenskapsschema. Untantag gäller om bolaget är vilande och det dessutom saknar tillgångar och skulder.

Glöm inte att kryssmarkera ruta 91, "Vilande bolag", på sidan 1 på huvudblanketten.

Det är företagets balans- och resultaträkning som är underlag till räkenskapsschemat. Räkenskapsschemat har en direkt koppling till BAS-kontoplanen. Nedan följer en förenklad version av kopplingschema för handelsbolag som visar till vilken ruta (SRU-kod) som varje enskilt BAS-konto ska föras. Kopplingschemat finns i sin helhet på BAS webbplats (www.bas.se).

För ytterligare information om hur man fyller i räkenskapsschemat se räkenskapsschemat för Inkomstdeklaration 2.

Koppling mellan Inkomstdeklaration 4 och BAS-kontoplanen

TILLGÅNGAR

SRU-kod	Benämning	BAS 2010
200	Kassa och bank	19XX
202	Aktier och andelar	181X, 188X
203	Övriga kortfristiga placeringar	182X-183X, 186X, 189X
204	Kundfordringar	15XX
205	Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter	17XX
206	Övriga skattefordringar	164X
207	Momsfordran	165X
219	Varulager och pågående arbeten	14XX
220	Övriga kortfristiga fordringar	161X-163X, 166X-169X
230	Aktier och andelar i svenska koncern- och intresseföretag ¹⁾	1310-1311, 1313, 1316, 1318, 133X
231	Aktier och andelar i utländska koncern- och intresseföretag	1312, 1314
233	Andra finansiella anläggningstillgångar	135X-138X
234	Immateriella anläggningstillgångar	10XX
235	Mark och andra tillgångar som inte är avskrivningsbara (skattemässigt)	113X-114X, 1180, 1291
236	Maskiner och inventarier	120X-129X, exkl. 1291
237	Byggnader och övrig fast egendom	110X-112X, 115X
241	Fordringar på koncern- och intresseföretag	132X, 134X
299	Summa tillgångar	Summeras i blanketten

SKULDER, AVSÄTTNINGAR OCH EGET KAPITAL

SRU-kod	Benämning	BAS 2010
300	Leverantörsskulder	244-247X, exkl 245X
301	Övriga skatteskulder	25XX, 266X, 271X-273X
302	Övriga avsättningar	225X, 229X
304	Avsättningar för garantier	222X
305	Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter	29XX
307	Momsskuld	261X-265X
310	Förskott från kunder	242X
319	Övriga kortfristiga skulder	241X, 243X, 245X, 248X, 249X, 274X-279X, 28X
320	Avsättningar för pensioner	221X, 223X
329	Övriga långfristiga skulder	23XX
330	Ackumulerade överavskrivningar	215X
339	Övriga obeskattade reserver	211X-212X, 216X-219X,

SRU-kod	Benämning	BAS 2010
360	Ingående kapital (vid kapitalbrist anges minus)	2010, 2020 2030, 2040
362	Delägarnas uttag	2011-2013, 2021-2023, 2031-2033, 2041-2043
363	Delägarnas tillskott	2017-2018, 2027-2028, 2037-2038, 2047-2048
368	Årets redovisade vinst	2019, 2029, 2039, 2049
369	Årets redovisade förlust	Om beloppet enligt kod 368 representerar en förlust förs det i stället till denna kod
370	Utgående kapital	Summeras i blanketten
399	Summa eget kapital och skulder	Summeras i blanketten

RESULTATRÄKNING

SRU-kod	Benämning	BAS 2010
400	Rörelsens huvudintäkter (nettooms.)	30XX-37XX
401	Övriga rörelseintäkter	390X-396X, 398X-399X, 871X
402	Aktiverat arbete för egen räkning	38XX
500	Handelsvaror inkl. lagerförändring, råvaror, material m.m.	40XX-45XX, 47XX, 490X-492X 4930, 4931, 496X, 498X
501	Legoarbeten och underentreprenör	46XX
509	Förändring av lager (inte handelsvaror) och pågående arbeten (ökning)	490X, 4930, 4932, 494X-495X, 497X, 499X
510	Förändring av lager (inte handelsvaror) och pågående arbeten (minskning)	Om beloppet enligt kod 509 representerar en minskning förs det i stället till denna kod
511	AMF-avgifter ²⁾	7411,7570, 7580
512	Löner och andra ersättningar	70XX-72XX
514	Kostnadsersättningar och kostnader för förmåner till anställda	73XX, exkl. 7385
520	Övriga sociala avgifter	750X-753X 756X-759X,
524	Pensionskostnader (inklusive ITP-avgifter)	74XX, 755X
526	Reparation och underhåll av fastighet	517X
527	Övriga personalkostnader	76X
528	Övriga lokal- och fastighetskostnader	50XX, 510X-516X, 519X
529	Hyra av anläggnings-tillgångar	52XX
530	Övriga kostnader	53XX, 55XX, 60XX-69XX, 774X, 779X, 794X-796X 799X, 875X

SRU-kod	Benämning	BAS 2010
531	Förbrukningsinventarier och förbrukningsmaterial	54XX
536	Bilkostnader (inkl billeasing)	561X, 7385
538	Övriga transportmedelskostnader och resekostnader ³⁾	56XX exkl. 561X 57XX-58XX,
541	Reklam och PR	59XX
550	Vinst vid avyttring av värdepapper ⁴⁾	802X, 812X, 822X, 835X
551	Förlust vid avyttring av värdepapper ⁴⁾	Även resultat vid avyttring av kortfristiga placeringar förs till denna kod
552	Vinst vid avyttring av anläggningstillgångar (ej finansiella)	397X
553	Nedskrivning av anläggningstillgångar (ej finansiella)	771X-773X
554	Återföring av nedskrivning av anläggningstillgångar (ej finansiella)	776X-778X
556	Förlust vid avyttring av anläggningstillgångar (ej finansiella)	797X
559	Maskiner och inventarier	783X
560	Byggnader och övrig fast egendom	782X
561	Immateriella anläggningstillgångar	781X
564	Utdelning på aktier och andelar i koncern- och intresseföretag	801X, 803X, 811X, 813X
565	Utdelning på aktier och andelar i övriga företag	821X, 824X
566	Valutakursvinster	8230, 8231, 8330, 8331, 8430, 8431
567	Valutakursförluster	8236, 8336, 8436
568	Ränteintäkter m.m.	825X-826X, 830X-831X, 834X, 836X, 838X-839X
569	Räntekostnader m.m. ⁵⁾	837X, 840X-842X, 844X-849X
570	Nedskrivning av finansiella tillgångar ¹⁰⁾	807X, 817X, 827X 829X, 832X

SRU-kod	Benämning	BAS 2010
571	Återföring av nedskrivning av finansiella tillgångar	808X, 818X, 828X
578	Bokförd avskrivning utöver plan ⁶⁾	885X
590	Upplösning av ackumulerade överavskrivningar	Om beloppet från kod 578 representerar en intäkt förs det i stället till denna kod
593	Övriga tillkommande bokslutsdispositioner m.m. ⁹⁾	8860 8865-8869 8890, 8891, 8896, 8899
594	Övriga avgående bokslutsdispositioner m.m.	8861-8864, 8892
596	Redovisad förlust enligt bokföringen	Om beloppet enligt kod 599 representerar en förlust förs det i stället till denna kod
599	Redovisad vinst enligt bokföringen	899X

¹⁾ Kontoplanen har vissa fall inte delat upp aktieinnehaven i svenska och utländska. De förs i så fall till kod 230.

²⁾ Det finns inga konton i BAS 2010 som entydigt innehåller enbart AMF-avgifter. I BAS 2010 kan dessa avgifter förekomma under kontona 7411, 7570 samt 7580. Dessa konton har medtagits under kod 520 och 524.

³⁾ Även alla fraktkostnader redovisas under denna rubrik.

⁴⁾ I BAS 2010 sker ingen uppdelning mellan vinst och förlust vid avyttring av värdepapper. Netto redovisade belopp tas därför upp under kod 550.

⁵⁾ Även erhållna räntebidrag (8440) ska med här.

⁶⁾ Överskrivningar och upplösning av överavskrivningar bokförs normalt på samma konto. Nettot redovisas därför på kod 578 eller 590 beroende på tecken.

⁷⁾ Kommentaren har utgått.

⁸⁾ kommentaren har utgått.

⁹⁾ En del av dessa konton visar förändring av obeskattade reserver och kan således vara både avgående och tillkommande. Dessa konton har förts till kod 593.

¹⁰⁾ Om beloppen på kontona 829X eller 832X är en återföring av en nedskrivning förs de i stället till kod 571.

Deklarationsanvisningar – så här fyller du i blankett Momsbilaga

Ska företaget redovisa moms i momsbilagan eller skattedeklarationen?

Handelsbolag ska alltid redovisa moms i skattedeklarationen och kan därför inte lämna momsbilaga. De anvisningar som följer nedan gäller därför inte för handelsbolag.

Momsbilagan är en underbilaga till inkomstdeklarationen. Företaget ska lämna bilagan om de är momsregistrerad och enligt registreringsbeviset ska redovisa momsen i inkomstdeklarationen. Har företaget inte haft någon momspliktig försäljning under året ska du skriva 0 kr i ruta 34 (Summa utgående moms).

Har du redovisat eller ska du redovisa moms i en skattedeklaration ska du *inte*

- lämna momsbilagan
- redovisa utgående moms i punkt 1.8 i Inkomstdeklaration 2
- redovisa ingående moms i punkt 1.9 i Inkomstdeklaration 2

Du får bara redovisa momsen i inkomstdeklarationen om företagets beskattningsunderlag exklusive gemenskapsinterna förvärv och import är högst 1 miljon kronor. Beskattningsunderlaget är det belopp du beräknar momsen på. Vanligtvis är beskattningsunderlaget lika med försäljningspriset utan moms. Belopp som företaget fakturerar med omvänd skattskyldighet (köparen ska betala momsen) ingår inte i beskattningsunderlaget. Omvänd skattskyldighet förekommer ofta inom byggsektorn.

Har företaget under året tagit ut moms av sina kunder eller fakturerat med omvänd skattskyldighet ska du

- Anmäla dig för registrering om du inte är momsregistrerad
- Anmäla till Skatteverket om ditt beskattningsunderlag är högre än 1 miljon kronor och du enligt registreringsbeviset ska redovisa momsen i inkomstdeklarationen.

Redovisning i momsbilaga

I momsbilagan ska du närmare redogöra för hur företaget har beräknat den utgående momsen. Utgående moms är den moms som företaget tar ut av sina kunder när de säljer momspliktiga varor eller tjänster. Summa utgående moms för du till Inkomstdeklaration 2 punkt 1.8. I momsbilagan ska du inte ange företagets ingående moms. Det gör du bara i Inkomstdeklaration 2 vid punkt 1.9. Ingående moms är den moms företaget betalar när de köper varor och tjänster i den momspliktiga verksamhet. Observera att det finns vissa begränsningar i avdragsrätten. Du

kan läsa mer om momsreglerna i ”Momsbroschyren” (SKV 552).

Deklarationsanvisningar

Nedan följer en beskrivning av hur du ska fylla i momsbilagan. Momsbilagan har i stort sett samma uppgiftslämnande som skattedeklarationen. Momsbilagan har dock i övrigt ett något annorlunda utseende. I momsbilagan kan uppgifter lämnas på två sidor och den innehåller också viss information. På sidan ett lämnar du de vanligaste momsuppgifterna. Sidan två, som oftast inte behöver fyllas i, fyller du i vid omvänd skattskyldighet. Det är om företaget haft utrikeshandel och om företaget köpt eller sålt varor eller tjänster i Sverige där företaget som köpare ska betala momsen.

När det gäller vilka uppgifter som ska lämnas skiljer sig momsbilagan och skattedeklarationen åt på två punkter. Hyresinkomster vid frivillig skattskyldighet ska alltid redovisas i skattedeklarationen. Denna ruta finns därför inte i momsbilagan. Ingående moms redovisas i skattedeklarationen men inte i momsbilagan. Lämna du momsbilagan ska du redovisa ingående moms i Inkomstdeklaration 2 vid punkt 1.9. Eftersom uppgiftslämnandet i stort sett är detsamma kan du få mer information hur du fyller i momsbilagan i ”Skattedeklarationsbroschyren” (SKV 409). På Skatteverkets webbplats kan du få motsvarande information i dokumentet ”Så fyller du i skattedeklarationens momsdel”. Information om momsreglerna hittar du i ”Momsbroschyren” (SKV 552) och ”Moms vid utrikes handel” (SKV 560).

Namn m.m.

Börja med att fylla i företagets namn och organisationsnummer. Ange även vad företaget har för räkenskapsår och när blanketten fylls i. Den sista uppgiften behöver Skatteverket för att veta vilken blankett som är den sist inlämnade, om du har lämnat in en ny rättad blankett.

Ruta 05–07 Momspliktig försäljning eller uttag exklusive moms

I dessa rutor ska du redovisa underlag för moms när företaget har sålt en vara eller tjänst eller har gjort ett uttag av vara eller tjänst.

Ruta 05 Momspliktig försäljning som inte ingår i annan ruta nedan

Här redovisar du den momspliktiga försäljningen av varor och tjänster inom Sverige exklusive moms. Även försäljning till köpare i andra EG-länder kan

räknas som momspliktig försäljning i Sverige. Det gäller i de fall köparen i det andra EG-landet inte är momsregistrerad, t.ex. en privatperson, eller en företagare som inte åberopar ett giltigt momsregistreringsnummer.

Ruta 06 Momspliktiga uttag

Här redovisar du värdet exklusive moms av varor och tjänster som företaget ska uttagsbeskattas för. I första hand använder du inköpsvärdet. Saknas sådant värde använder du självkostnaden, dvs. vad det skulle kosta att tillverka varan vid uttagstillfället.

Exempel på uttag kan vara att delägaren utnyttjar företagets tillgångar privat, t.ex. en husvagn som används både i verksamheten och privat.

Ruta 07 Beskattningsunderlag vid vinstmarginalbeskattning

Här redovisar du beskattningsunderlaget för de varor och resetjänster där företaget har använt reglerna för vinstmarginalbeskattning. Vinstmarginalbeskattning tillämpas om företaget t.ex. köper begagnade varor från en privatperson som inte driver momspliktig verksamhet och redovisar utgående moms till staten.

Med beskattningsunderlag menas det värde på vilket momsen ska beräknas. Vid negativ vinstmarginal anger du värdet till 0 kronor.

Exempel

Ett företag köper ett bord från en privatperson för 5 000 kr. Bordet säljs senare för 6 000 kr. Vinstmarginalen är 1 000 kr (6 000 kr - 5 000 kr). Beskattningsunderlaget beräknas till 800 kr (80 % x 1 000 kr). I ruta 07 redovisas 800 kr.

Ruta 10 – 12 Utgående moms på försäljningar och uttag

Här redovisar du utgående moms på de försäljningar och uttag som redovisats i ruta 05–07. Utgående moms redovisas för de olika momssatserna 25, 12 och 6 %.

Exempel

Företaget StayOver AB har i sin bed & breakfast-verksamhet inkomster (exkl. moms) från rumsuthyrning på 300 000 kr, försäljning i restaurangen 40 000 kr och försäljning av dagstidningar 1 000 kr. Dessa inkomster, 341 000 kr, har företaget redovisat i ruta 05. Som utgående moms på dessa försäljningar redovisar företaget

- 10 000 kr (40 000 x 25 %) i ruta 10,
- 36 000 kr (300 000 x 12 %) i ruta 11, och
- 60 kr (1 000 x 6 %) i ruta 12.

Ruta 20–24 Momspliktiga inköp vid omvänd skattskyldighet

Här redovisar du inköp där det föreligger omvänd skattskyldighet. Det är när företaget som köpare ska redovisa utgående moms – normalt är det ju säljaren som gör det. Omvänd skattskyldighet föreligger bl.a. vid köp från annat EG-land och vid inköp av byggtjänster inom byggsektorn.

Ruta 20 Inköp av varor från annat EG-land

Här redovisar du värdet av

- varuinköp som företaget gjort från säljare i annat EG-land när företaget åberopat sitt momsregistreringsnummer
- överföring (gränsöverskridande transport) från egen verksamhet i ett annat EG-land som ska beskattas i Sverige.

Företaget ska själv redovisa och betala utgående moms på dessa s.k. gemenskapsinterna förvärv.

Ruta 21 Inköp av tjänster från annat EG-land

Här redovisar du värdet av tjänster som företaget köpt från säljare i ett annat EG-land när du som köpare är skattskyldigt och därför ska redovisa den utgående momsen.

Ruta 22 Inköp av tjänster från land utanför EG

Här redovisar du värdet av tjänster som företaget köpt från en säljare i ett land utanför EG när det som köpare är skattskyldigt och därför ska redovisa den utgående momsen.

Ruta 23 Inköp av varor i Sverige

Här redovisar du värdet av varor som företaget köpt i Sverige när det som köpare är skattskyldigt och därför ska redovisa och betala den utgående momsen.

Exempel på varuinköp där företaget som köpare ska redovisa momsen:

- Inköp av varor från en utländsk företagare i Sverige som valt att inte vara skattskyldig för försäljning till momsregistrerade köpare i Sverige. Från denna regel finns undantag för vissa varor.
- Inköp av guldmaterial eller halvfärdiga produkter med minst 325 tusendelars finhalt.
- Inköp av investeringsguld när säljaren är frivilligt skattskyldig för omsättningen.

Ruta 24 Inköp av tjänster i Sverige

Här redovisar du värdet av tjänster som företaget köpt från en säljare i Sverige när det som köpare är skattskyldigt och därför ska redovisa den utgående momsen.

Exempel på inköp av tjänster där företaget som köpare ska redovisa momsen:

- Inköp av tjänster inom byggsektorn där köparen ska redovisa och betala momsen, s.k. omvänd skattskyldighet. Företaget ska tillämpa omvänd

skattskyldighet när det säljer byggtjänster till någon som i sin tur säljer byggtjänster.

- Inköp av tjänster från en utländsk företagare som valt att inte vara skattskyldig för försäljning till momsregistrerade köpare i Sverige. Från denna regel finns undantag för vissa tjänster.

Exempel

Ett byggföretag har anlitat en underentreprenör för att utföra vissa snickeriarbeten. Underentreprenören har ställt ut en faktura på 400 000 kr utan moms. På fakturan har underentreprenören angivit byggföretagets momsregistreringsnummer och att det är köparen som är skattskyldig för moms.

Byggföretaget redovisar 400 000 kr i ruta 24 och 100 000 kr som utgående moms i ruta 30. Om byggföretaget har full avdragsrätt för ingående moms dras 100 000 kr av som ingående moms. Se vidare exempel till ruta 41 på nästa sida.

Ruta 30–32 Utgående moms på inköp

Här redovisar du för respektive skattesats (25, 12 och 6 %) summan av utgående moms på inköp av

- varor från annat EG-land,
- tjänster från annat EG-land,
- tjänster från säljare i ett land utanför EG,
- varor i Sverige där omvänd skattskyldighet tillämpas, och
- tjänster i Sverige där omvänd skattskyldighet tillämpas.

Ruta 35–42 Försäljning m.m. som är undantagen från moms

I detta block redovisar du företagets försäljningar som är undantagna från moms. Observera att du endast redovisar sådana försäljningar som företaget gör i en momspliktig verksamhet, dvs. i en verksamhet där företaget får dra av ingående moms. Du ska t.ex. inte redovisa inkomster från uthyrning av en fastighet som inte är frivilligt registrerad till moms. Om företaget däremot i sin momspliktiga verksamhet hyr en fastighet och hyr ut en del av denna utan att debitera moms kan inkomsten redovisas i detta block (ruta 42).

Ruta 35 Försäljning av varor till annat EG-land

Här redovisar du bl.a. det fakturerade värdet av varor som företaget sålt utan moms till en kund i ett annat EG-land därför att kunden åberopat ett giltigt momsnummer i ett annat EG-land än Sverige. Förskott för en sådan varuleverans redovisar företaget först vid leveransen.

Ruta 36 Försäljning av varor utanför EG

Här redovisar du värdet av varuförsäljning utanför EG. I mervärdesskattelagen kallas sådan försäljning export. Du ska även redovisa förskott som avser

beställda varor som ska exporteras. Ett förskott ska du redovisa i den period företaget tar emot beloppet.

Ruta 37 Mellanmans inköp av varor vid trepartshandel

Här redovisar du inköp som företaget gjort från en momsregistrerad säljare i ett annat EG-land än Sverige för att direkt sälja varan vidare. Då kallas företaget mellanman vid trepartshandel. Med trepartshandel menas att en säljare säljer en vara i ett EG-land till en köpare (mellanman) i ett annat EG-land men varan levereras direkt till en kund i ett tredje EG-land. Alla tre parterna förutsätts vara momsregistrerade.

Företaget som mellanman betalar inte moms på trepartsförvärv. Detta är ett undantag från "vanliga" gemenskapsinterna förvärv som företaget ska redovisa i ruta 20.

Ruta 38 Mellanmans försäljning av varor vid trepartshandel

Här redovisar du försäljning till en momsregistrerad köpare i ett annat EG-land än Sverige av varor som företaget köpt som s.k. mellanman vid trepartshandel. Med trepartshandel menas att en säljare säljer en vara i ett EG-land till en köpare (mellanman) i ett annat EG-land men varan levereras direkt till en kund i ett tredje EG-land. Alla tre parterna förutsätts vara momsregistrerade.

Det belopp som företaget redovisar här ska du även redovisa som värde av trepartshandel i kvartalsredovisningen.

Ruta 39 Försäljning av tjänster när köparen är skattskyldig i annat EG-land

Här redovisar du försäljning av bl. a. upphovsrätter och liknande rättigheter, reklam- och annonserings-tjänster, konsulttjänster och informationstjänster om köparen är en näringsidkare i ett annat EG-land.

Här redovisar du även försäljning av tjänster utan moms till en köpare som åberopat ett giltigt momsregistreringsnummer i ett annat EG-land.

Ruta 40 Övrig försäljning av tjänster omsatta utom landet

Här redovisar du övrig försäljning av tjänster som företaget omsatt utanför Sverige. Det gäller t. ex. försäljning av vissa tjänster utan moms till köpare som är näringsidkare i ett land utanför EG. Här redovisar du även försäljning av sådana tjänster som anses omsatta utomlands oavsett vem som är köpare, t.ex. resor till andra länder i de fall då företaget inte ska använda vinstmarginalbeskattning. I de fallen ska du i stället redovisa beskattningsunderlaget i ruta 07.

Ruta 41 Försäljning när köparen är skattskyldig i Sverige

Här redovisar du försäljning när köparen finns i Sverige och är skattskyldig för det företaget säljer (s.k. omvänd skattskyldighet). Det gäller främst tjänster inom byggsektorn där köparen ska redovisa och betala momsen

Exempel

Snickar-Gustav AB utför arbete åt en annan byggnadsfirma. Utgående moms ska inte redovisas av Snickar-Gustav AB utan av den andra byggnadsfirman. Snickar-Gustav AB har ställt ut en faktura på 400 000 kr utan moms. På fakturan har man angivit det andra byggföretagets momsregistreringsnummer och att det är köparen som är skattskyldig för moms. I Momsbilagan tar Snickar-Gustav AB upp 400 000 kr i ruta 41.

Att Snickar-Gustav AB inte ska redovisa och betala utgående moms påverkar inte hans rätt till avdrag för ingående moms.

Ruta 42 Övrig försäljning m.m.

Här redovisar du försäljning m.m. som är undantagen från moms och som företaget inte ska redovisa i någon annan ruta. Här ska du också redovisa försäkringsersättningar och bidrag företaget tagit emot och som inte är ersättningar för sålda varor eller tjänster. Observera att företaget enbart behöver redovisa sådana inkomster som kan ha något samband med deras momspliktiga verksamhet, dvs. den verksamhet där företaget får dra av ingående moms.

Exempel på försäljning som ska redovisas:

- Momsfri uthyrning av fastighet.
- Försäljning av anläggningstillgångar, t.ex. bilar, när företaget inte har haft avdragsrätt vid inköpet (har företaget haft avdragsrätt redovisas försäljningen i ruta 05 och utgående moms ska betalas).
- EU-bidrag, näringsbidrag och försäkringsersättning.

Deklarationsanvisningar – så här fyller du i blankett N3B

Blanketten ska lämnas av juridiska personer, t.ex. aktiebolag, som äger andel i handelsbolag. Notera att, blanketten också ska lämnas av handelsbolag som äger andel i annat handelsbolag. Om t.ex. ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag 1 som äger andel i handelsbolag 2, ska aktiebolaget bifoga blankett N3B för handelsbolaget 1 och handelsbolaget 1 ska bifoga blankett N3B för handelsbolaget 2.

Blanketten är i princip uppdelad i fyra olika delar. Den inleds med vissa identifieringsuppgifter, uppgifter om räkenskapsår m.m. Därefter beräknas årets resultat, summan av punkterna 1–11. I punkterna 12–18 ska uppgift lämnas för beräkning av andelens justerade anskaffningsutgift (JAU). Längst ner på sidan redovisas slutligen också uppgift om begränsat ansvar.

1. Räkenskapsår m.m.

Kod 39 Datum då blanketten fylls i. Ange datum då blanketten fylls. Uppgiften behöver Skatteverket för att veta vilken blankett som är den senaste inlämnade, om du vid ett senare tillfälle lämnar in en ny rättad blankett.

Kod 11 och 12 Räkenskapsår. Handelsbolag med någon fysisk person som delägare ska ha kalenderår som räkenskapsår. I undantagsfall kan handelsbolaget få dispens.

2. Beräkning av resultat

I detta avsnitt ska du beräkna årets överskott eller underskott som du ska föra över till Inkomstdeklaration 2 (eller 3 eller 4).

I Inkomstdeklaration 2 (eller 3 eller 4) ska du först justera för det bokförda resultatet för andelen. Du drar av bokförd vinst (minuspost) och lägger till bokförd förlust (pluspost). Därefter för du överskottet eller underskottet från blankett N3B till inkomstdeklarationen. Justeringarna gör du i punkten 4.8 i Inkomstdeklaration 2 och punkt 10 i Inkomstdeklaration 4.

I Inkomstdeklaration 3 för du in överskottet eller underskottet från blankett N3B till koden 908 eller 909.

Punkt 1–2 Bolagets resultat. Från handelsbolaget ska du ha fått uppgift om din (den juridiska personens) del av överskottet eller underskottet i handelsbolagets verksamhet. Motsvarande uppgift ska handelsbolaget lämna på sidan 4 i sin inkomstdeklaration (INK4).

Punkt 3 Avyttring av fastighet/bostadsrätt. För juridiska personer beskattas avyttring av fastighet/bostadsrätt, med vissa inskränkningar, enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer. En viktig skillnad mellan juridiska och fysiska personer, vad avser kapitalvinstreglerna, är att för juridiska personer ska någon kvotering av vinsten eller förlusten inte göras. Det gäller även om fastigheten/bostadsrätten ägs genom ett handelsbolag. För juridiska personer ska beskattning ske i inkomstslaget näringsverksamhet, till skillnad mot fysiska personer där beskattning sker i inkomstslaget kapital.

I punkt 3 ska du först justera resultatet för din (den juridiska personens) del av bokförd vinst eller förlust vid avyttring av fastighet/bostadsrätt. Din andel av bokförd vinst drar du av i punkt 3a (kod 804) och din andel av bokförd förlust tar du upp i punkt 3b (kod 805). Därefter justerar du resultatet med den skattemässiga kapitalvinsten eller kapitalförlusten. I punkt 3c (kod 815) tar du upp den kapitalvinst som du ska beskattas för och i punkt 3d (kod 825) drar du av den kapitalförlust som ska dras av.

Notera att när ett handelsbolag säljer en fastighet ska återföring av värdeminskningssavdrag m.m. göras i inkomstdeklarationen (INK4) vid punkt 12 (kod 629).

Punkt 4 Avyttring av värdepapper. I handelsbolagets inkomstdeklaration (INK4) punkt 14 justeras bokförd vinst och förlust vid avyttring värdepapper och andelar i handelsbolag. Den del av resultatet som du på blankett N3B tar upp i punkt 1 eller 2 är därför ett resultat exklusive kapitalvinst och kapitalförlust på värdepapper och andelar i handelsbolag.

Din del av den kapitalvinst som ska tas upp redovisar du i punkt 4a (kod 893) och din del av den kapitalförlust som ska dras av redovisar du i punkt 4b (kod 894). Om du ska ta upp både kapitalvinst och kapitalförlust ska du redovisa resultatet efter kvittning i en enda kod.

Punkt 5 Utdelning till handelsbolaget som inte ska tas upp. Utdelning på andel som ägs av ett handelsbolag ska inte tas upp av delägande aktiebolag till den del den inte skulle ha tagits upp om aktiebolaget själv hade tagit emot utdelningen. Vid en bedömning av om en utdelning inte skulle ha tagits upp hos aktiebolaget, ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Se vidare avsnittet "Aktier och andelar".

Exempel: Utdelning onoterade andelar i handelsbolag

Ett handelsbolag ägs till lika delar av ett aktiebolag och en fysisk person. Handelsbolaget har erhållit utdelning från ett onoterat aktiebolag med 100 000 kr. Handelsbolaget redovisar utdelning som intäkt i bokföringen. Delägande aktiebolag ska dra av sin del av utdelningen som inte ska beskattas 50 000 kr som en justerad kostnads-post vid punkt 5 på blankett N3B.

Punkt 6–7 Andelsbyte. Här justerar du resultatet för begärt uppskov med kapitalvinst (kod 835) eller återfört uppskov av kapitalvinst (kod 836). Läs mer i deklarationshänvisningarna till blankett N4.

Punkt 8–9 Begränsning av underskott. För kommanditdelägare är möjligheten att utnyttja underskott begränsad till ett belopp motsvarande den del delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in. Avdragsbegränsningen utgår från delägarens ansvar mot tredje man och att den utfästa insatsen har registrerats hos Bolagsverket. Avdragsbegränsningen gäller också för delägare i svenskt handelsbolag som i förhållande till andra har förbehållit sig ett begränsat ansvar för handelsbolagets förpliktelser.

Begränsningen gäller summan av årets avdrag för underskott och tidigare års avdrag. Ett underskott som inte kan utnyttjas får rullas vidare och utnyttjas det följande året, se nedan exempel ”Begränsat underskott”. I punkt 8 (kod 828) för du in det underskott som inte kunde utnyttjas vid föregående års taxering. Den del av årets underskott och tidigare års underskott som inte kan utnyttjas detta år anger du i punkt 9 (kod 730).

Observera att längst ner på blanketten (kod 735) ska du lämna uppgift om till vilket belopp du har begränsat ansvar.

Exempel: Begränsat underskott

Ett aktiebolag förvärvade år 10 en andel i ett kommanditbolag och blev genom förvärvet kommanditdelägare. Aktiebolaget har ett begränsat ansvar om 5 000 kr.

Vid taxeringen år 11 ska aktiebolaget för sin andel ta upp ett underskott på 100 000 kr. På blankett N3B tar aktiebolaget upp 95 000 kr i punkt 9. Underskottet på 5 000 kr (kod 850) tar aktiebolaget upp i sin inkomstdeklaration (INK2) vid punkt 4.8 d.

Vid taxeringen år 12 ska aktiebolaget för sin andel ta upp ett underskott på 20 000 kr. På blankett N3B tar aktiebolaget först upp 95 000 kr (inrullat underskott) i punkt 8. Eftersom ingen del av årets eller inrullat underskott kan utnyttjas tar aktiebolaget upp 115 000 kr i punkt 9. För taxeringsåret uppkommer det inte något resultat för aktiebolaget att föra in i sin inkomstdeklaration.

Vid taxeringen år 13 ska aktiebolaget för sin andel ta upp ett överskott på 80 000 kr. På blankett N3B tar aktiebolaget först upp 115 000 kr (inrullat underskott) i punkt 8. Den del av det inrullade underskottet som inte kan utnyttjas, 35 000 kr, tar aktiebolaget upp i punkt 9. För taxeringsåret uppkommer det inte något resultat för aktiebolaget att föra in i sin inkomstdeklaration.

Punkt 10 Resultat som påverkar JAU. I punkt 10 summeras det resultat som ska påverka andelens justerade anskaffningsutgift.

Punkt 11 Periodiseringsfond. För handelsbolag ska avdrag för periodiseringsfond beräknas för varje delägare för sig och avsättning göras hos delägaren. Juridiska personer som ska upprätta bokslut får göra avdrag endast om motsvarande avsättning görs i räkenskaperna. Är det t.ex. ett aktiebolag som äger andelen ska resultatet från andelen, dvs. resultatet enligt N3B, läggas samman med aktiebolagets egna resultat när underlaget för periodiseringsfond beräknas. Avsättning ska sedan ske i aktiebolagets räkenskaper det år avdrag begärs vid beskattningen.

Om den juridiska personen har brutet räkenskapsår och handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår kan den juridiska personens årsbokslut vara stängt när inkomsten för handelsbolagsandelen blir känd. I dessa fall är det inte möjligt att göra en avsättning i den juridiska personens räkenskaper samma år som avdraget begärs vid beskattningen. Avdraget begärs då i blankett N3B vid punkt 11 (kod 831). Avdraget får högst uppgå till 25 % av beloppet i punkt 10. Har den juridiska personen ett underskott i den egna verksamheten ska detta underskott minska underlaget (som beräknats i punkt 10).

Den juridiska personen ska i nästa års bokslut göra avsättning i räkenskaperna (balansräkningen) med det belopp som dragits av i punkt 11. Observera att denna avsättning inte får dras av vid den juridiska

personens beskattning (avdrag medgavs ju föregående år på blankett N3B). Det kan också noteras att när det gäller räntebeläggning av periodiseringsfonderna ska den juridiska personen anses ha gjort avdraget vid utgången av den juridiska personens beskattningsår.

Det kan också inträffa att den juridiska personen ska ta upp ett underskott för sin andel i handelsbolaget samtidigt som den juridiska personen har gjort maximal avsättning till periodiseringsfond utifrån det egna resultatet. I denna situation ska den juridiska personen i deklarationen återföra den för stora avsättningen som en skattemässig justering och göra motsvarande justering i räkenskaperna i nästa års bokslut.

3. Beräkning av andelens anskaffningsutgift

Punkt 12 –18. Ett aktiebolag som avyttrar en andel i ett handelsbolag ska inte beskattas för kapitalvinst eller dra av kapitalförlust. Om det istället är ett handelsbolag som avyttrar en andel i ett annat handelsbolag ska kapitalvinsten beskattas hos delägare i det avyttrande handelsbolaget som är en fysisk person. Av denna anledning är det bara handelsbolag som äger andel i annat handelsbolag som ska beräkna justerad anskaffningsutgift. Det gör du i punkterna 12–18.

4. Begränsat ansvar

Om den juridiska personen är kommanditdelägare ska du i kod 735 ange till vilket belopp ansvaret är begränsat. Det gäller också om den juridiska personen är delägare i svenskt handelsbolag och, i förhållande till övriga delägare, har förbehållit sig ett begränsat ansvar för handelsbolagets förpliktelser. Se även punkterna 8–9 på sidan 48.

Deklarationsanvisningar – så här fyller du i blankett N4

Blankett N4 ska lämnas av företag tillsammans med Inkomstdeklaration 2 då företaget vill ha uppskov med beskattningen vid byte av andelar enligt reglerna om andelsbyten. Företaget ska också lämna N4 då man begär uppskov med beskattning vid koncerninterna andelsavyttringar (koncernöverlåtelse). Det är också på blankett N4 du återför uppskov som företaget tidigare fått.

I företagets bokföring ska den avyttring för vilken uppskov begärs enligt reglerna om andelsbyten eller koncernöverlåtelser bokföras på vanligt sätt. På blankett N4 anger du för vilka andelar och till vilka belopp som uppskov begärs. Vid andelsbyte ska företaget även ange beteckningen på de mottagna andelarna.

Det uppskov företaget begär eller återför på blankett N4 tar företaget sedan upp som en skattemässig justering i sin Inkomstdeklaration 2. Om det är ett uppskov som företaget begär för man in det vid punkt 4.7 c i Inkomstdeklaration 2. Om det är en återföring av ett uppskov som skett tas den återföringen upp vid punkt 4.7 d i Inkomstdeklaration 2.

Uppskov vid andelsbyte kan även medges för andelar som utgör lagertillgångar. På samma sätt som för andelar som beskattas enligt kapitalvinstreglerna ska erhållen ersättning i pengar tas upp till beskattning direkt. Uppskov kan därför medges med ett belopp motsvarande marknadsvärdet på de mottagna andelarna minus de avyttrade andelarnas skattemässiga värde. Även om det inte är fråga om kapitalvinst utan om rörelsevinst sker redovisning på samma sätt som beskrivs nedan för kapitalplaceringandelar.

Avsnitt A - Andelsbyten

A1 – Vinst vid avyttrade aktier/andelar Här lämnar du information om de andelar som sålts och den vinst företaget nu begär uppskov med enligt reglerna om andelsbyten. Du ska lämna uppgift om antalet andelar som sålts, andelens beteckning och hur stor vinsten är. Vinsten beräknas på vanligt sätt. Det innebär att som ersättning räknas marknadsvärdet på de andelar företaget bytt till sig plus den eventuella ersättning man fått i pengar. Uppskov kan inte medges för den del av vinsten som motsvarar den kontanta delen och därför ska du ange erhållen ersättning i pengar även i en separat ruta.

A2 – Begärt uppskov Här ska du lämna uppgift om antal och beteckning på de mottagna (tillbytta) andelarna. Du ska ange organisationsnummer på

det företag som företaget nu äger andelar i, såvida de mottagna andelarna inte är marknadsnoterade. Du ska också ange hur stor vinsten är för vilken företaget begär uppskov. Det är summan i kolumnen "Vinst för vilken uppskov begärs" som är det totala uppskov företaget begär (kod 139). **Det beloppet ska därför föras över till Inkomstdeklaration 2 punkt 4.7 c.**

Kolumnen "Min andel härav" är inte aktuell för den som deklarerar på Inkomstdeklaration 2 och ska därför inte fyllas i. Sist i avsnitt A2 på blankett N4 ska du räkna ut hur stort uppskovsbeloppet är per andel. Det gör du genom att ta uppskovet på andelarna i kolumnen "Vinst för vilken uppskov begärs" och dividera med den första rutan i kolumnen "Antal".

A3 – Vinst vid byte av mottagna aktier/andelar (Efterföljande byte) Efter ett andelsbyte kan det hända att man byter ytterligare en gång. Det brukar kallas att det sker ett efterföljande andelsbyte. När det finns uppskov på de andelar man byter bort i det efterföljande bytet ska du redovisa den transaktionen i avsnitt A3.

Vid det efterföljande bytet kan företaget få behålla det uppskov de redan har. Dessutom kan företaget få uppskov med den eventuellt nya vinst de gör vid det efterföljande bytet. Även om det efterföljande bytet resulterar i en förlust kan företaget få fortsatt uppskov med det uppskov man fick vid första andelsbytet. Deklarationstekniken är att man först återför det gamla uppskov man haft och sedan får ett nytt uppskov. Mer exakt är det så här du fyller i blankett N4 och Inkomstdeklaration 2.

I A3 tar du först upp hur många andelar företaget avyttrat vid det efterföljande bytet. Därefter anger du beteckningen på de andelar man bytt bort. Fyll sedan i om det efterföljande andelsbytet resulterat i en vinst eller förlust. Är det en förlust måste du skriva ett minustecken framför förlusten. Fyll sedan i hur stort uppskov företaget tidigare fått. Det tidigare uppskovet ska också återföras på Inkomstdeklaration 2 vid punkt 4.7 d. Du fortsätter sedan och begär ett nytt uppskov under avsnitt A2. Du begär där ett nytt uppskov enligt de anvisningar till avsnitt A2 som vi beskrev ovan. (Vid rubriken "Vinst för vilken uppskov begärs" fyller du i både företagets gamla uppskov och den eventuellt nya vinsten om det efterföljande bytet resulterade i en vinst). Det begärda uppskovet tar du sedan upp i Inkomstdeklaration 2 vid punkt 4.7 c.

Om det skulle vara så att det första andelsbytet och det efterföljande andelsbytet sker samma år går det bra att fylla i en blankett N4. Det första andelsbytet redovisas då under avsnitt A1 och A2 och det efterföljande andelsbytet redovisas under avsnitt A3 och A2.

A4 – Beskattning av uppskovsbelopp Uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning om de andelar företaget bytt till sig avyttras till någon annan. Företaget kan också frivilligt återföra hela eller en del av uppskovsbeloppet.

I avsnitt A4 anger du först hur många andelar som avyttrats. Om det är en frivillig återföring fyller du här inte i någonting eftersom antalet ägda andelar inte ändras då man frivilligt återför uppskov. Fyll sedan i för vilka andelar uppskovet återförs och slutligen vilket belopp som återförs. **Det återförda uppskovet ska du också fylla i vid punkt 4.7 d i Inkomstdeklaration 2.** Det uppskov som återstår efter återföringen anges i kolumnen "Återstående uppskov".

Exempel 1: Återföring av uppskov pga. avyttring

IT AB äger 100 aktier i TRADE AB och har ett uppskov på 1 000 kr per aktier sedan man bytte till sig aktierna i TRADE AB genom ett andelsbyte. Nu säljer IT AB 30 av sina TRADE aktier. Det innebär att IT AB måste återföra 30 000 kr av uppskovet. Man redovisar det på blankett N4 i avsnitt A4 och tar även upp 30 000 kr i Inkomstdeklaration 2 vid punkt 4.7 d.

Exempel 2: Frivillig återföring av uppskov

KONSULT AB äger 200 aktier i FLITIG AB som man förvärvade genom ett andelsbyte. Man har sedan bytet ett uppskov på 500 kr per aktie, dvs. ett totalt uppskov på 100 000 kr. Nu vill KONSULT AB frivilligt återföra 20 000 kr. Det betyder att det framöver kommer finnas ett återstående uppskov på 80 000 kr som fördelar sig på 200 aktier, dvs. 400 kr per aktie. KONSULT AB redovisar återföringen på blankett N4 i avsnitt A4. Företaget tar också upp 20 000 kr på Inkomstdeklaration 2 vid punkt 4.7 d.

Fr.o.m. den 1 juli 2003 gäller nya regler som innebär att kapitalvinster på näringsbetingade andelar är skattefria. Reglerna säger också att vid avyttring av tillbytta andelar som är näringsbetingade ska uppskovsbelopp inte tas upp till beskattning. Det som sagts om återföring av uppskovsbelopp gäller därför fr.o.m. den 1 juli 2003 inte vid avyttring av näringsbetingade andelar (undantag finns dock).

Deklarationsanvisningar – så här fyller du i blankett N7

En periodiseringsfond kan övertas av en juridisk person (t.ex. ett aktiebolag). Periodiseringsfonden kan övertas från en enskild näringsidkare eller ett handelsbolag. Periodiseringsfonden kan också övertas från en annan juridisk person vid fusion eller verksamhetsöverlåtelse.

För att Skatteverket ska kunna kontrollera de periodiseringsfonder som företaget övertagit måste företaget som övertagit fonderna redovisa dem på blankett N7 och bifoga den till sin Inkomstdeklaration 2. (På blankett N7 kan man också redovisa om man övertagit expansionsfonder, fördelningsbelopp, skogs- och skogsskadekonto men det kan aldrig bli aktuellt för en juridisk person. Den som lämnar N7 tillsammans med Inkomstdeklaration 2 kan därför alltid bortse från avsnitt B punkt 2 till 4 i blankett N7.)

Förutom att ange övertagna belopp ska du fylla i företagets (övertagarens) namn och organisationsnummer. Den som överlåter periodiseringsfonderna behöver inte lämna någon blankett N7 men däremot ska överlåtarens namn och person- eller organisationsnummer fyllas i på blankett N7. Om företaget

har övertagit periodiseringsfonder från flera olika överlåtare ska du fylla i en blankett N7 för varje överlåtare. Numrera då blanketterna vid ”Numrering vid flera N7” (kod 146).

Det kan bli aktuellt för företaget att överta en periodiseringsfond för taxeringsåret 2011. Det kan t.ex. ske om företaget har kalenderår som räkenskapsår och fusionerar upp ett dotterföretag med brutet räkenskapsår. Om fusionen sker efter det att dotterföretagets räkenskapsår avslutats (och avsättning till periodiseringsfond har gjorts) och före den 31 december 2010, ska dotterföretagets periodiseringsfond för taxeringsåret 2011 tas med i redovisningen på blankett N7 (i avsnitt B punkt 1g).

Deklarationsanvisningar – så här fyller du i blankett N8

På blankett N8 ska du redovisa skogs- och substansminskningsavdrag. I avsnitt A redovisas skogsavdrag och i avsnitt B substansminskningsavdrag.

Blankett N8 ska lämnas som bilaga till Inkomstdeklaration 2 eller 4 om du begär eller ska återföra skogs- eller substansminskningsavdrag. Nedan följer information om hur du fyller i blanketten. Se även Skatteverkets skrivelse "Återföring av skogsavdrag" (dnr 131 265526-07/111), som du kan hitta på www.skatteverket.se.

A. Skogsavdrag

Företaget kan göra s.k. skogsavdrag om det har sålt skog från en fastighet i Sverige som är taxerad som lantbruk. Beskattningsårets avdrag beräknas utifrån skogsintäkten. Med undantag av fastighet som förvärvats genom rationaliseringsförvärv medges avdrag med högst 50 % av skogsintäkten.

Avdragsutrymmet är den övre gränsen för hur stora skogsavdrag företaget totalt får göra under innehavstiden. Det beräknas utifrån hur och när företaget har förvärvat fastigheten. Avdragsutrymmet är begränsat till 25 % av anskaffningsvärdet av skog och skogsmark.

Om du använder dig av hjälpblankett SKV 2194 får du ett bra stöd för att beräkna årets avdrag och avdragsutrymme.

När företaget säljer fastigheten ska medgivna skogsavdrag återföras till beskattning i näringsverksamheten. Man ska dock bara återföra de avdrag som är hänförliga till den sålda fastigheten. Om företaget äger fler fastigheter måste du därför ha uppgift om hur stora avdrag som gjorts för varje fastighet. Uppgifterna i N8 lämnas därför per fastighet.

Begärt skogsavdrag och avdragsutrymme

I avsnitt A 1 ska du redovisa begärt skogsavdrag för beskattningsåret. För varje fastighet anger du hur stor del som företaget ägde vid beskattningsårets utgång och hur stort årets skogsavdrag är.

Har avdragsutrymmet ökat eller minskat ska detta redovisas. Ett nytt avdragsutrymme kan uppkomma när företaget förvärvar en ny fastighet. Om företaget ökar sin andel i fastigheten kan avdragsutrymmet också öka. Om företaget har överlåtit en hel fastighet eller en del därav, kan avdragsutrymmet minska. Har hela fastigheten överlåtit bör du lämna uppgift om detta i inkomstdeklarationen.

Företaget behöver inte lämna blankett N8 i det fall endast avdragsutrymmet ökat eller minskat, men något skogsavdrag inte begärs eller återförs. Det ändrade avdragsutrymmet redovisar företaget när man begär eller återför skogsavdrag. Om företaget inte redovisar förändringen omedelbart är det viktigt att du för anteckningar om detta så att du kommer ihåg att redovisa förändringen när det blir aktuellt att lämna blankett N8.

Summera årets skogsavdrag (ruta 09) och för beloppet till Inkomstdeklaration 2 (punkt 4.11) eller Inkomstdeklaration 4 (punkt 13).

Återfört skogsavdrag

Om företaget har sålt en fastighet ska medgivna skogsavdrag som är hänförliga till den fastigheten återföras till beskattning. Detta redovisar du i avsnitt A 2. Ange fastighetens beteckning, ägd andel i procent (efter återföringen) och återfört belopp. Återförda belopp tar du upp i Inkomstdeklaration 2 (punkt 4.12) eller Inkomstdeklaration 4 (punkt 12).

Om företaget har sålt en fastighet, eller del av fastighet, ska du även lämna uppgift om minskat avdragsutrymme i avsnitt A 1.

B. Substansminskningsavdrag

Om företaget har utvunnit naturtillgångar på fastigheten får man göra substansminskningsavdrag. Företaget kan göra avdrag för inträffad- och framtida substansminskning.

I blankett N8 redovisas endast uppgifter om inträffad substansminskning. Har företaget fått förskotts-betalning som avser framtida utvinning kan man få avdrag för framtida substansminskningsavdrag. Sådan avdrag görs i räkenskaperna och du ska inte lämna uppgift om detta i blankett N8. Avdrag får göras med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som gjorts tidigare år, motsvarar anskaffningsvärdet (avdragsutrymmet) för naturtillgången. För beskattningsåret medges därför avdrag i förhållande till hur stor utvinning som totalt gjorts vid beskattningsårets utgång. Avdragsutrymmet beräknas enligt huvudregeln med utgångspunkt i vad företaget har betalat för själva naturtillgången.

Om du använder dig av hjälpblankett SKV 2194 får du ett bra stöd för att beräkna årets avdrag och avdragsutrymme.

Begärt substansminskningsavdrag och avdragsutrymme

I avsnitt B 1 ska du redovisa begärt avdrag för beskattningsåret. För varje fastighet anger du hur stor del företaget ägde vid beskattningsårets utgång och hur stort årets substansminskningsavdrag är.

Har avdragsutrymmet ökat eller minskat ska detta redovisas. Ett nytt avdragsutrymme kan uppkomma när företaget förvärvar en ny fastighet. Om företaget ökar sin andel i fastigheten kan avdragsutrymmet också öka.

Företaget behöver inte lämna blankett N8 i det fall endast avdragsutrymmet ökat eller minskat, men något avdrag inte begärs eller återförs. Det ändrade avdragsutrymmet redovisar du istället när företaget begär eller återför ett substansminskningsavdrag. Om du inte redovisar förändringen omedelbart är det viktigt att du för anteckningar om detta så att du

kommer ihåg att redovisa förändringen när det blir aktuellt att lämna blankett N8.

Summera årets substansminskningsavdrag (ruta 22) och för beloppet till Inkomstdeklaration 2 (punkt 4.11) eller Inkomstdeklaration 4 (punkt 13).

Återfört substansminskningsavdrag

Om företaget har sålt en fastighet ska medgivna avdrag som är hänförliga till denna fastighet återföras till beskattning. Detta redovisar du i avsnitt B 2. Ange fastighetens beteckning, ägd andel i procent (efter återföringen) och återfört belopp. Återförda belopp tar du upp i Inkomstdeklaration 2 (punkt 4.12) eller Inkomstdeklaration 4 (punkt 12).

Om företaget har sålt en fastighet, eller del av fastighet, ska du även lämna uppgift om minskat avdragsutrymme i avsnitt B 1.

Skaffa e-legitimation. Då kan du bland annat

- se hur mycket som finns på ditt skattekonto
- lämna skattedeclaration (gäller enbart näringsidkare)
- lämna skattedeclaration via ombud
- lämna inkomstdeklaration med de vanligaste bilagorna
- ändra eller lägga till uppgifter i inkomstdeklarationen
- anmäla bankkono för skatteåterbäring
- registrera företag via verksamt.se
- anmäla flyttning
- hämta och skriva ut personbevis på din egen skrivare
- hämta och skriva ut A-skattsedel på din egen skrivare
- upprätta förenklat årsbokslut.

Om du vill veta mer om hur du gör för att skaffa en e-legitimation kan du gå in på www.skatteverket.se och klicka på e-tjänster.

Självbetjäning dygnet runt

Webbplats: skatteverket.se

Servicetelefon: **020-567 000**

Personlig service

Ring Skatteupplysningen,

inom Sverige: **0771-567 567**

från utlandet: **+46 8 564 851 60**