

Skatteregler för delägare i handelsbolag

– med deklarationsanvisningar

TAXERINGSÅR 2011

Den här broschyren vänder sig till
delägare i handels- och kommanditbolag
– fysiska och juridiska personer

INNEHÅLL

Skatteregler för delägare i handelsbolag	3	Handelsbolag avyttrar andel i handelsbolag – aktiebolag som delägare	11
Deklarationsanvisningar	3	Handelsbolag avyttrar aktier – aktiebolag som delägare	11
Enskilda näringsidkare	3	Kapitalförlust på aktier som ska dras av	11
Bolagets redovisning och beskattning	4	Utdelning till handelsbolag	11
Kompletterande information	4	Deläggande fysiska personer	12
Beställ blanketter och broschyrer	4	Handelsbolag avyttrar andel i handelsbolag – fysisk person som delägare	12
Ny adress	4	Handelsbolag avyttrar aktier – fysisk person som delägare	12
Företagsformen handelsbolag	4	Förvärv av andel från juridisk person	12
Handels- och kommanditbolag	4	Hur deklarerar avyttringen?	12
Vem kan vara delägare?	4	Kvittning av underskott	13
Handelsbolag måste registreras	5	1. Nystartad verksamhet	13
Enkelt bolag	5	2. Andelshus	14
Likvidation och avregistrering	5	3. Vinst på fastighet eller bostadsrätt	14
Bolagets redovisning och beskattning	5	4. Litterär och konstnärlig verksamhet	14
Bokföring	5	Underskott när verksamheten upphör	14
Räkenskapsår	5	Begränsning för kommanditdelägare	14
Lön eller eget uttag	5	Ackord	14
Vem ska beskattas?	5	Konkurs	15
Resultatfördelning	6	Justerad anskaffningsutgift	15
Hur beräknas resultatet?	6	Vem ska beräkna anskaffningsutgiften?	15
Aktier och andelar i handelsbolag	6	Hur beräknas anskaffningsutgiften	15
Försäljning av aktier	6	Om deläggarens tillskott	15
Försäljning av andelar i handelsbolagsandel	6	Om deläggarens uttag	15
Försäljning av fastigheter	6	Bokföring av tillskott och uttag	15
F-skatt	6	Om inkomster och underskott	16
Rätt beskattningsår	6	Underskott	16
Självdeklaration och särskilda uppgifter	7	Deläggarens egna utgifter	16
Beskattning av delägare	7	Räntefördelning och underskott	16
Egen näringsverksamhet	7	Periodiseringsfond	16
Fysisk person	7	Expansionsfond	16
Juridisk person	7	Räntefördelning	17
Handelsbolag som äger andel i handelsbolag	8	Positiv eller negativ räntefördelning	17
Aktiv eller passiv näringsverksamhet	8	Positiv räntefördelning	17
Beskattning av inkomst	8	Negativ räntefördelning	17
Juridisk person som delägare	8	Kapitalunderlaget	17
Fysisk person som delägare	8	Sparat fördelningsbelopp	17
Särskild A-skatt	9	Övergångsposten	19
Förmåner	9	Kapitaltillskott	19
Övriga uttag	9	Lån från bolaget till deläggaren	19
Deläggarens intäkter och kostnader	9	Periodiseringsfond	19
Deläggarens kostnader på deläggarnivå	9	Avdraget	19
Pensionssparavdrag	9	Avdragets storlek	19
Nedsättning av egenavgifter	10	Egen fond	19
Generellt nedsättningsbelopp	10	Avveckling eller överlåtelse	19
Regionalt nedsättningsbelopp	10	Expansionsfond	20
Hur deklarerar resultatet?	10	Hur beräknas avdraget?	20
Särskilt om aktier och andelar	11	Kapitalunderlag för expansionsfond	20
Deläggande juridiska personer	11		

Avveckling och överlåtelse	20
Arv, gåva m.m.	20
Byte av företagsform	20
Avyttring av handelsbolagsandel och upplösning av bolaget	22
Beskattning av avyttring	22
Vad är avyttring?	22
Hur deklarerar avyttringen?	22
Vinst- och förlustberäkningen	22
Negativ justerad anskaffningsutgift	22
Arv, gåva m.m.	22
Underskott	23
Beskattning i näringsverksamhet	23
Uppdelning av resultatet	23
Beskattning i tjänst	23
Särskilda regler	24
Överlåtelse av fastighet och bostadsrätt till underpris	24
Överlåtelse till delägare och närstående ...	24
Överlåtelse till svensk juridisk person	24
Överlåtelse till utländsk juridisk person (utanför EU)	24
Avyttring av fastighet med förlust	24
Uthyrning av lokal	24
Lån	24

Deklarationsanvisningar för blanketterna N3A och N3B	25
Så här fyller du i blankett N3A	25
1. Räkenskapsår m.m.	25
2. Beräkning av resultat	25
3. Beräkning av andelens anskaffningsutgift	30
4. Visst uppgiftslämnande	32
Ersättningar	32
Så här fyller du i blankett N3B	33
1. Räkenskapsår m.m.	33
2. Beräkning av resultat	33
3. Beräkning av andelens anskaffningsutgift	35
4. Begränsat ansvar	35

Skatteregler för delägare i handelsbolag

Den här broschyren behandlar de skatteregler som gäller för dig som är delägare i handels- och kommanditbolag. Den vänder sig till både fysiska och juridiska personer. Informationen är inte heltäckande, utan tar bara upp och beskriver de vanligaste situationerna och transaktionerna.

Deklarationsanvisningar

Sist i broschyren hittar du deklara-tionsanvisningar för blanketterna N3A och N3B. Här kan du få ytterligare information, utöver vad som lämnas i blanketterna, vad du ska fylla i de olika koderna/punkterna. Det är lätt att hitta information om en särskild kod eller punkt, eftersom de behandlas i samma ordning som de kommer i blanketten.

Vid varje kod/punkt finns utöver kortfattad information även hänvisningar till var i broschyren den

aktuella frågan behandlas. I vissa fall förklaras bakomliggande regler med ett exempel.

För några punkter beskrivs även hur transaktionen behandlas i handelsbolaget. Det kan därför vara värdefullt för förståelsen att även ha bolagets inkomst-deklaration (INK4) till hands. Deklarationsanvisningar för INK4 hittar du i broschyren "Skatteregler för aktie- och handelsbolag" (SKV 294).

Enskilda näringsidkare

Beskattningen för en fysisk person som är delägare i andelsbolag är i flera avseende samma som för enskilda näringsidkare. I denna broschyr finns därför hänvisningar till broschyren "Skatteregler för enskilda näringsidkare" (SKV 295).

Bolagets redovisning och beskattning

Information om handelsbolagsbeskattning finns i broschyren "Skatteregler för aktie- och handelsbolag" (SKV 294). Här finns deklara-tionsanvisningar för Inkomstdeklaration 4 och om bl.a.

- inventarier
- lager och pågående arbete
- aktier och andelar
- begränsning av underskottsavdrag
- pensionskostnader och särskild löneskatt.

Kompletterande information

För vissa händelser och transaktioner hänvisas till broschyrer med särskild inriktning.

- Är du *på väg att starta näringsverksamhet* bör du beställa broschyrerna "Starta företag" (SKV 462), "F-skattsedel för företagare" (SKV 432) och "Företagsregistrering" (SKV 418).
- *Fastighetsägare* hittar ytterligare information i broschyrerna "Försäljning av näringsfastighet" (SKV 313) och "Fastighetsskatt och fastighetsavgift" (SKV 296).
- *Moms och arbetsgivaravgifter* kan du läsa om i "Momsbro-schyren" (SKV 552) och broschyren "Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter" (SKV 401).
- Har bolaget haft *anställda* och ska lämna kontrolluppgift får du aktuell information i "Kontrolluppgifter – lön, förmåner m.m." (SKV 304).

- Information om värdering av förmån av fri bil finns i Skatteverkets meddelande SKV M 2009:30. Förmånsvärdet beräknas enkelt på Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se.
- För ökade levnadskostnader se broschyren "Traktamente och andra kostnadsersättningar" (SKV 354) och Skatteverkets meddelande SKV M 2007:34.
- Information om förmåner finns i Skatteverkets meddelande SKV M 2009:28.
- Hur du beräknar din skatt beskrivs i "Skatteut-räkningsbro-schyren" (SKV 425).

Beställ blanketter och broschyrer

Blanketter och broschyrer finns att beställa på vår servicetelefon 020-567 000 eller på vår webbplats skatteverket.se.

Ny adress

Har bolaget bytt adress, ska detta anmälas till Bolagsverket, bolagsverket.se.

Adressändring bör också göras via www.adressandring.se.

Företagsformen handelsbolag

Handels- och kommanditbolag

Handels- och kommanditbolag är juridiska personer (jämför nedan med enkelt bolag). Det innebär bland annat att bolaget kan förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter. Det är handelsbolaget som förvärvar äganderätten till tillgångarna i bolaget och som får lagfart på fast egendom. Delägaren har ingen äganderätt i bolagets tillgångar, utan äger en viss andel i bolaget.

I ett handelsbolag är alla delägare personligt och solidariskt ansvariga för bolagets förpliktelser. Det innebär att bolagets borgenärer kan vända sig direkt till vilken delägare som helst för att få betalt för de fordringar som förfallit till betalning.

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag. I ett kommanditbolag måste det finnas minst en delägare som är obegränsat ansvarig (komplementär) för bolagets förpliktelser. Övriga delägare

(kommanditdelägare) ansvarar inte för bolagets åtaganden med mer än vad var och en satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in. Storleken på kommanditdelägarnas insatser ska registreras i handelsregistret.

I den här broschyren används endast begreppen *handelsbolag och delägare i handelsbolag*. Om inget annat anges gäller det som sägs också kommanditbolag och delägare i kommanditbolag.

Vem kan vara delägare?

Fysiska personer och alla former av juridiska personer kan vara delägare i ett handelsbolag. Ett handelsbolag kan också vara delägare i ett annat handelsbolag.

Handelsbolag måste registreras

Ett handelsbolag föreligger om två eller flera personer har avtalat att gemensamt driva näringsverksamhet i bolag och bolaget har registrerats i handelsregistret. Avtalet behöver inte vara skriftligt. Handelsregistret förs av Bolagsverket.

Bolag som inte registreras blir enkla bolag, se nedan "Enkelt bolag". Två personer som driver näringsverksamhet i bolag kan därför välja om verksamheten ska drivas i handelsbolagsform eller som enkelt bolag.

Enkelt bolag

Ett enkelt bolag är inte en juridisk person och kan inte förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter. Genom avtal som träffas för bolagets räkning blir endast den bolagsman berättigad eller ansvarig, som deltagit i avtalet. Det finns inget automatiskt solidariskt ansvar för bolagets förpliktelser för de delägare som inte deltagit.

Tillgångarna i det enkla bolaget ägs inte av bolaget, utan av delägarna var för sig eller gemensamt.

Resultatet från verksamheten i det enkla bolaget beskattas hos delägarna i förhållande till var och ens andel av resultatet. Fysiska personer beskattas enligt de regler som gäller för enskilda näringsidkare. Läs mer i broschyren "Skatteregler för enskilda näringsidkare" (SKV 295).

Likvidation och avregistrering

Om samtliga bolagsmän är överens kan bolaget likvideras och därefter avregistreras. En likvidation innebär att samtliga tillgångar avyttras, skulder betalas och eventuellt överskott fördelas mellan bolagsmännen. I stället för att bolaget avyttrar tillgångarna kan de delas ut till bolagsmännen. Ett sådant uttag påverkar bolagsmännens justerade anskaffningsutgift och bolagets resultat på samma sätt som om tillgångarna sålts till marknadsvärdet, se exempel på sidan 22.

När bolaget är likviderat ska det avregistreras hos Bolagsverket. Anmälan om avregistrering görs på blankett 910 (blanketten kan hämtas på webbplats www.bolagsverket.se).

Bolaget ska lämna inkomstdeklaration (INK4) för det sista året, där resultatet fram till bolagets upplösning redovisas. Resultatet ska även redovisas hos delägarna på blankett N3A eller N3B. När bolaget är upplöst anses andelen avyttrad, se exemplet "Upplösning" på sidan 22.

Mer information om avveckling av handelsbolag finns på Skatteverkets webbplats (sök på "avveckling av handelsbolag").

Bolagets redovisning och beskattning

Bokföring

Handelsbolag ska upprätta årsredovisning eller årsbokslut. Om årsredovisning inte behöver upprättas och om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får förenklat årsbokslut upprättas. Årsredovisning ska lämnas om det finns en eller flera juridiska personer som delägare eller om företaget är ett större företag, s.k. 50/25/50-bolag.

Någon motsvarande normgivning (bokföringsregler) som det finns för enskilda näringsidkare finns inte för handelsbolag som vill upprätta för enkelt årsbokslut.

Räkenskapsår

Om en av delägarna är en fysisk person eller ett dödsbo ska handelsbolaget ha kalenderår som räkenskapsår. Om bolaget bara ägs av juridiska personer, till exempel aktiebolag, kan handelsbolaget tillämpa brutet räkenskapsår.

Lön eller eget uttag

En delägare i ett handelsbolag kan inte vara anställd av bolaget. Erhållen ersättning räknas därför inte som lön. Delägarens maka eller make och barn som inte äger andel i bolaget, kan däremot erhålla lön som anställd.

Den ersättning som delägaren tar ut ska bokföras som kapitaluttag. Uttag av pengar påverkar inte bolagets resultat. Se exemplet "Uttag av varor och kontanter" på sidan 10.

Vem ska beskattas?

Handelsbolagets resultat ska tas upp till beskattning hos delägarna. Skatt att betala debiteras på delägar-ens slutskattebesked.

Handelsbolaget ska däremot betala fastighetsskatt/avgift för sina egna fastigheter, särskild löneskatt på pensionskostnader för anställda och avkastnings-skatt på pensionskostnader. De skatter som bolaget ska beskattas för redovisas på sidan 1 i handelsbolagets inkomstdeklaration. Belopp att betala framgår

av det slutskattebesked som bolaget får i december det år bolaget ska ha lämnat inkomstdeklarationen.

Moms kan inte redovisas i inkomstdeklarationen, utan ska alltid redovisas av bolaget i skattedeklarationen.

Resultatfördelning

Handelsbolagets resultat ska fördelas mellan delägarna enligt ett bolagsavtal. Avtalet kan vara skriftligt eller muntligt. Har avtal inte upprättats ska resultatet fördelas enligt de principer som regleras i lagen om handelsbolag och enkla bolag. Sammanfattningsvis innebär det att varje delägare tillgodoräknas dels ränta på insatt kapital, dels ett skäligt arvode för sitt arbete för bolaget. Det överskott eller underskott som kvarstår därefter delas lika mellan delägarna.

En resultatfördelning kan underkännas vid taxeringen om den endast är gjord av skattemässiga skäl.

Hur beräknas resultatet?

När du ska beräkna det skattepliktiga resultatet i handelsbolaget ska du utgå ifrån bolagets bokförda resultat. Det är emellertid inte alla bokförda intäkter som ska tas upp till beskattning och alla bokförda kostnader som får dras av. Resultatet ska därför justeras för olika poster som inte ska tas upp eller inte får dras av. Det kan till exempel vara representationskostnader som inte får dras av. Det kan också finnas kostnadsposter som ska dras av eller intäktsposter som ska tas upp, men som inte redovisats som intäkt eller kostnad i bolagets bokföring. Resultatet ska därför också justeras för eventuella poster som ska dras av eller tas upp, men som inte har bokförts.

Om beskattningen för en viss transaktion skiljer beroende på vem som är delägare ska det bokförda resultatet normalt justeras i handelsbolagets deklaration. Detta gäller t.ex. försäljning av aktier och handelsbolagsandelar. För fastigheter justeras däremot det bokförda resultatet på N3-blanketten.

Aktier och andelar i handelsbolag

Försäljning av aktier

Om ett handelsbolag säljer aktier skiljer sig beskattningen om delägaren är en fysisk person eller t.ex. ett aktiebolag. Är delägaren ett aktiebolag ska kapitalvinst på näringsbetingade aktier inte tas upp och kapitalförlust inte dras av.

Av denna anledning justeras det bokförda resultatet av försäljningen i handelsbolagets deklaration. Delägaren redovisar sedan det skattepliktiga beloppet i sin N3-bilaga. Läs mer i avsnittet "Särskilt om aktier och andelar".

Försäljning av andelar i handelsbolagsandel

Om ett handelsbolag säljer andel i ett annat handelsbolag skiljer sig beskattningen om delägaren är en fysisk person eller t.ex. ett aktiebolag. Är delägaren ett aktiebolag ska kapitalvinst inte tas upp och kapitalförlust inte dras av.

Av denna anledning justeras det bokförda resultatet av försäljningen i handelsbolagets deklaration. Delägare som är fysisk person redovisar sedan sin del av resultatet i sin N3A-bilaga. Läs mer i avsnittet "Särskilt om aktier och andelar"

Försäljning av fastigheter

Har handelsbolaget avyttrat en fastighet beskattas delägarna i olika inkomstslag beroende på om de är fysiska personer och dödsbo eller juridiska personer. Läs mer i avsnittet "Beskattning av delägare". Någon justering av resultatet ska inte göras i handelsbolagets inkomstdeklaration. Justeringen görs i stället i delägarnas näringsdeklarationer N3A eller N3B.

Oavsett om delägaren är en fysisk eller juridisk person ska medgivna värdeminskningsskatt m.m. vid en avyttring återläggas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det görs i handelsbolagets inkomstdeklaration. Läs mer i broschyren "Försäljning av näringsfastighet" (SKV 313).

F-skatt

Handelsbolag som driver näringsverksamhet kan få F-skattsedel. Delägarna kan däremot inte få F-skattsedel, utan kan tilldelas SA-skattsedel. Läs mer i avsnittet "Beskattning av delägare" under "Särskild A-skatt". Om handelsbolaget beräknar att betala fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader eller avkastningsskatt ska bolaget betala preliminär skatt, så kallad F-skatt. Läs mer i broschyren "F-skattsedel för företagare" (SKV 432).

Rätt beskattningsår

Handelsbolagets resultat ska tas upp till beskattning hos delägarna vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För att få fram rätt beskattningsår får man göra ett hypotetiskt test. Där prövas vilket år handelsbolaget skulle ha beskattats om det själv hade beskattats för resultatet. Detta år gäller som beskattningsår för delägaren. Avgörande för vilket taxeringsår som resultatet ska tas upp av delägaren är därför vilket räkenskapsår som handelsbolaget tillämpar.

Undantag gäller för fysiska personers vinster och förluster som ska tas upp i kapital. För fysiska personers kapitalinkomster gäller alltid kalenderår som beskattningsår. Undantaget saknar i princip praktisk betydelse, eftersom bolaget ska ha kalenderår som räkenskapsår om det finns fysiska personer som delägare.

Exempel:

Deläggande aktiebolag med brutet räkenskapsår

Ett handelsbolag har kalenderår som räkenskapsår. Bolaget ägs av en fysisk person och ett aktiebolag. Aktiebolaget tillämpar brutet räkenskapsår som omfattar perioden 1 maj till och med 30 april.

Handelsbolagets resultat för kalenderåret 2010 ska redovisas hos delägarna vid taxeringen 2011. Den del av handelsbolagets resultat som ska beskattas av aktiebolaget ska läggas till det beskattningsbara resultatet från den egna verksamheten för perioden 1 maj 2009 till och med 30 april 2010. Det sammanlagda resultatet beskattas vid taxeringen 2011.

Exempel:

Nybildat aktiebolag och andel i handelsbolag

Ett nybildat aktiebolag tillämpar som första räkenskapsår perioden 1 november 2009 till och med 30 april 2011. Aktiebolaget taxeras för första gången för sina inkomster vid taxeringen 2012.

Den 30 november 2009 förvärvade aktiebolaget en andel i ett handelsbolag med kalenderår som räkenskapsår.

Aktiebolaget ska därför lämna inkomstdeklaration vid taxeringen 2010 och 2011. Vid dessa taxeringar redovisas endast aktiebolagets del av handelsbolagets beskattningsbara resultat per den 31 december 2009 och 2010.

Självdeklaration och särskilda uppgifter

Inkomstdeklaration 4 innehåller dels en självdeklaration, dels särskilda uppgifter.

Handelsbolag ska lämna självdeklaration för de skatter som bolaget själv ska betala. Det vill säga fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader för anställda och avkastningsskatt.

Handelsbolaget ska också lämna särskilda uppgifter. Det är uppgifter om bolagets bokförda intäkter, kostnader, tillgångar, skulder och eget kapital. Uppgift ska också lämnas bland annat om varje delägars andel av bolagets resultat.

Beskattning av delägare

Egen näringsverksamhet

Fysisk person

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Varje näringsverksamhet är en egen beräkningsenhet. Det innebär att underskott från ett handelsbolag inte kan kvittas mot ett överskott i ett annat.

Exempel:

Fysisk person med underskott och överskott

Alex har två handelsbolag, A HB och B HB. Under beskattningsåret visade A HB ett överskott på 100 000 kr och B HB visade ett underskott på 20 000 kr. Alex ska ta upp 100 000 kr som inkomst av näringsverksamhet. Underskottet 20 000 kr kan Alex utnyttja genom att kvitta det mot framtida överskott i B HB.

Om en fysisk person driver verksamhet dels i ett handelsbolag, dels i en enskild firma, är det två näringsverksamheter. Underskott i den ena kan inte kvittas mot överskott i den andra.

Exempel: Fysisk person och flera näringsverksamheter (beräkningsenheter)

Erik har en enskild firma och är delägare i tre olika handelsbolag. Det innebär att Erik har fyra olika näringsverksamheter. Det är också fyra olika beräkningsenheter, och det går inte att utjämna resultatet mellan dessa. (Se dock nedan om undantag vid kvittning.)

Juridisk person

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (beräkningsenhet). Är till exempel ett aktiebolag delägare i ett handelsbolag ska även resultatet från handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets verksamhet.

Exempel: Aktiebolagets näringsverksamhet

Ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag. Vid taxeringen visar aktiebolagets verksamhet ett överskott på 100 000 kr. Vid samma års taxering visar handelsbolaget ett underskott på 40 000 kr, varav 20 000 kr ska tas upp av aktiebolaget. Underskottet från handelsbolaget ingår i aktiebolagets näringsverksamhet. Den beskattningsbara inkomsten i aktiebolaget blir 80 000 kr.

Handelsbolag som äger andel i handelsbolag

Om ett handelsbolag äger en andel i ett annat handelsbolag förs resultatet av verksamheterna från båda bolagen samman till en och samma näringsverksamhet (beräkningsenhet).

När handelsbolag äger del i handelsbolag kan underskott i ett bolag kvittas mot överskott i det andra bolaget. Undantag gäller om det ägande företaget är kommanditdelägare i kommanditbolag. Då kan ett underskott bara utnyttjas motsvarande vad det delägande bolaget har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Se även "Begränsning för kommanditdelägare" i avsnittet "Kvittning av underskott".

Aktiv eller passiv näringsverksamhet

För fysisk person ska det göras en bedömning om verksamheten i handelsbolaget är aktiv eller passiv. Bedömningen ska göras för varje delägare och bolag för sig.

Om du är delägare i två handelsbolag eller driver enskild näringsverksamhet vid sidan om handelsbolaget, kan du alltså ha inkomst av både aktiv och passiv näringsverksamhet.

Uppdelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har betydelse för din möjlighet att få göra avdrag för egen pensionsförsäkring och för att få underskottsavdrag. Läs mer i avsnittet "Kvittning av underskott". Det har också betydelse för om du ska betala egenavgifter eller särskild löneskatt på överskott från handelsbolaget och för din möjlighet till grundavdrag.

Om du har varit verksam i bolaget motsvarande minst en tredjedel av en vanlig anställning på heltid (cirka 500 timmar), är näringsverksamheten i sin helhet aktiv. Verksamheten kan vara aktiv även om antalet timmar inte uppgår till det angivna. Det gäller om verksamheten i huvudsak baseras på din egen arbetsinsats (den så kallade konsultregeln). Konsultregeln gäller dock inte om verksamheten har stora värden på sina tillgångar (stor balansomslutning) och verksamhetens inkomster kommer från dessa tillgångar. Till exempel kan det gälla vid fastighetsförvaltning.

Är verksamheten inte aktiv anses den vara passiv.

Beskattning av inkomst

Juridisk person som delägare

Delägare som är juridisk person (utom dödsbo) ska ta upp sin del av handelsbolagets resultat i inkomstslaget näringsverksamhet. Överskott eller underskott från handelsbolaget läggs till resultatet från den juridiska personen. Se "Egen näringsverksamhet" ovan.

Har handelsbolaget avyttrat en fastighet ska vinsten tas upp och förlusten dras av i sin helhet, dvs. utan kvotering.

Fysisk person som delägare

En delägare som är fysisk person ska som huvudregel ta upp sin del av resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet. På resultatet ska skatt betalas i form av bl.a. kommunal och statlig inkomstskatt samt egenavgifter eller särskild löneskatt.

Vinst och förlust vid avyttring av fastighet och bostadsrätt som är kapitaltillgång ska inte tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Den del av resultatet som beror på sådana vinster och förluster ska i stället tas upp i inkomstslaget kapital. På blankett N3A ska därför delägarens del av bokförda vinster och förluster vid avyttring av fastighet och bostadsrätt tas bort. Kvar blir därefter bara den del av resultatet som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avyttring av bostadsrätt och fastighet redovisar du på blankett K7/K8. Förluster ska kvoterats till 63 % och vinster till 90 %. Det innebär att 63 % av en förlust ska dras av och 90 % av en vinst tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

En delägare som är fysisk person kan också beskattas i inkomstslaget kapital genom så kallad positiv räntefördelning. Läs mer under "Räntefördelning" i avsnittet "Justerad anskaffningsutgift".

Beskattning kan även bli aktuell i inkomstslaget tjänst. Det gäller vid så kallade förbjudna lån (läs mer i avsnittet "Särskilda regler") och vid avyttring av andel (läs mer i avsnittet "Avyttring av andel och upplösning av bolaget").

Genom reglerna om avsättning till expansionsfond kan en fysisk person betala så kallad expansionsfondsskatt. Läs mer i avsnittet "Expansionsfond".

Har delägaren gjort avdrag för pensionskostnader ska han betala särskild löneskatt på pensionskostnader.

Sammanfattningsvis kan en delägare i ett handelsbolag betala en mängd olika skatter, nämligen skatt på

- inkomst av näringsverksamhet (huvudregel)
- inkomst av tjänst (vid förbjudna lån och vid avyttring av andel)

- inkomst av kapital (räntefördelning samt avyttring av fastighet och bostadsrätt)
- avsättning till expensionsfond (expensionsfondsskatt)
- pensionskostnader (särskild löneskatt).

Särskild A-skatt

Delägare i handelsbolag kan inte få F-skattsedel, om de bara har inkomster från bolaget. De kan i stället tilldelas särskild A-skattsedel (SA-skatt). Se sidan 7 om F-skatt för bolaget.

Förmåner

Om delägaren har förmån av till exempel fri bil eller bostad, ska värdet tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomster i annat än pengar (förmåner) ska värderas till marknadsvärdet. Undantag gäller för bilförmån som värderas enligt schablon. Förmåner, se även deklarationsanvisningar blankett N3A, punkterna 4–5.

Exempel: Beskattning i olika inkomstslag för fysiska och juridiska personer

Ett handelsbolag ägs av ett aktiebolag och en fysisk person. Enligt bolagsavtal ska handelsbolagets resultat delas lika mellan delägarna. För beskattningsåret visar handelsbolaget ett överskott på 200 000 kr. I överskottet ingår en förlust på 1 000 000 kr som är hänförlig till en försäljning av fastighet.

	Aktiebolag	Fysisk person
Andel av resultatet	+ 100 000 kr	+ 100 000 kr
Belopp i kapital		+ 500 000 kr ¹⁾
Inkomst av näringsverksamhet	= 100 000 kr	= 600 000 kr

¹⁾ Eftersom förlusten på fastigheten dras av i kapital ska den fysiska personens del av förlusten återföras till beskattning när inkomst av näringsverksamhet beräknas (se p. 5 blankett N3A).

Den fysiska personen får avdrag i inkomstslaget kapital med 315 000 kr (63 % x 500 000 kr).

Övriga uttag

Även andra uttag än förmåner ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller till exempel uttag av varor och inventarier.

Vanliga uttag av kontanter beskattas däremot inte.

Delägarens intäkter och kostnader

Delägarens resultat ska justeras för vissa egna inkomster och utgifter. Det är inkomster och utgifter som inte noteras i handelsbolagets bokföring, men som ska tas upp och dras av när delägarens överskott eller underskott av näringsverksamhet beräknas (intäkter och kostnader på delägarnivå).

Har delägaren t.ex. fått sjukpenning som grundar sig på verksamheten i handelsbolaget ska detta inte bokföras som intäkt i verksamheten, men beloppet ska vid beskattningen läggas till resultatet från handelsbolaget.

Delägarens kostnader på delägarnivå

Har delägaren haft en utgift som ska dras av, men den inte har bokförts i handelsbolagets räkenskaper, är det en s.k. kostnad på delägarnivå. Exempel på delägarens egna utgifter som får dras av som en justeringspost i deklARATIONEN:

- resor mellan bostad och arbetsplats
- resor i tjänsten med egen bil
- ökade levnadskostnader vid tjänsteresa
- lokalkostnader i privatbostaden.

Det bör vara god redovisningssed att bokföra alla lokalkostnader. Har lokalkostnaden bokförts ska den inte också dras av som en justeringspost, se sidan 26 och punkt 4. Observera att avdrag för lokalkostnader beräknas enligt allmänna avdragsregler (huvudregeln) och att avdrag inte kan beräknas enligt schablon (2 000 kr eller 4 000 kr) på det sätt som är tillåtet för enskilda näringsidkare.

Exempel: Uttag av varor och kontanter

Hanna har utan att erlagga någon betalning tagit ut varor från sitt handelsbolag. Bolaget har inte bokfört varuuttaget. Varornas marknadsvärde är 20 000 kr inkl. moms. Hanna har även tagit ut 30 000 kr i kontanter.

Hanna ska uttagsbeskattas för varuuttaget med 20 000 kr. Handelsbolaget ska därför i inkomstdelARATIONEN ta upp detta belopp som en inkomst vid kod 600. Bolaget ska också uttagsbeskattas för utgående moms på varuuttaget. När bolaget bokför skulden och kostnaden (minskad intäkt) för utgående moms i räkenskaperna minskas bolagets resultat med samma belopp. Hanna kommer därför att beskattas för uttaget exklusive moms.

Hanna ska ta upp 20 000 kr som uttag på blankett N3A när hon beräknar den justerade anskaffningsutgiften.

Om Hanna i stället hade betalat 15 000 kr för varorna skulle bolaget ha redovisat 5 000 kr som inkomst vid kod 600, och Hanna skulle ha tagit upp 5 000 kr som uttag.

Kontantuttaget påverkar bara den justerade anskaffningsutgiften, inte resultatet.

Pensionssparavdrag

Till delägarens egna utgifter räknas premier för pensionsförsäkring som delägaren äger, och inbetalning på eget pensionssparkonto. Har bolaget betalt utgiften ska den noteras i bokföringen som eget uttag.

Avdrag för delägarens pensionskostnader får göras om inkomsten från handelsbolaget är aktiv. Det finns en så kallad generell och en specifik belopps-

begränsning. Enligt den specifika beloppsbegränsningen får avdrag göras med 12 000 kr, plus ett tillägg på 35 % av inkomst av aktiv näringsverksamhet. Tillägget får inte överstiga 10 prisbasbelopp.

Reglerna om pensionssparavdrag är samma som för enskilda näringsidkare. Vill du veta mer om reglerna kan du läsa broschyren "Skatteregler för enskilda näringsidkare" (SKV 295).

Nedsättning av egenavgifter

Generellt nedsättningsbelopp

Har du ett avgiftsunderlag som överstiger 40 000 kr har du rätt till nedsättning av egenavgifterna med 5 procent. Nedsättning medges dock med högst 10 000 kr. Ytterligare en begränsning gäller om du är delägare i handelsbolag. Nedsättningen får då inte överstiga 20 000 kr för samtliga delägare i bolaget. Begränsningen gäller alltså endast om det finns fler än två delägare som gör nedsättning av egenavgifterna.

Har du beviljats statliga stöd av mindre betydelse över vissa beloppsnivåer kan du inte få nedsättning. Har du fått statliga stöd av mindre betydelse (men med så små belopp att du kan få nedsättning) ska du redovisa dessa stöd på blankett N9. Blanketten ska dock bara lämnas om du eller handelsbolaget bedriver jordbruk- eller fiskeriverksamhet. Om det är ett stöd av mindre betydelse ska framgå av det beslut som du eller handelsbolaget har fått av den stödgivande myndigheten.

Om du begär nedsättning för egenavgifter som är hänförliga till inkomst från handelsbolag ska du alltid ange nedsättningsbeloppet (inte avgiftsunderlaget) i ruta 143.

Kalle har ett avgiftsunderlag på 100 000 kr. Av detta är 30 000 kr hänförligt till enskild näringsverksamhet och 70 000 kr till andel i handelsbolag. Nedsättning av egenavgifterna medges med 5 000 kr (5 % x 100 000 kr). Kalle ska ange nedsättningsbeloppet 5 000 kr i ruta 143.

För ytterligare information se "Skatteuträkningsbroschyren" (SKV 425) eller upplysningsbladet till blankett N9.

Regionalt nedsättningsbelopp

Om bolaget bedriver verksamhet från fast driftställe inom stödområde får du göra avdrag för regionalt nedsättningsbelopp. Avdrag medges från egenavgifterna med 10 procent av underlaget, dock högst 18 000 kr per år. Regionalt avdrag gör du i ruta 141.

Har bolaget gjort avdrag för arbetsgivaravgifter får den utvidgade nedsättningen av egenavgifterna och avdrag för arbetsgivaravgifter uppgå till högst 85 200 kr.

Vilka stödområden och verksamheter som berättigar till utvidgat stöd, se "Skatteuträkningsbroschyren" (SKV 425).

Hur deklarerar resultatet?

Handelsbolaget redovisar resultatet av verksamheten i inkomstdeklarationen (INK4).

Handelsbolaget ska till ledning för delägarnas taxering lämna information om hur stor del av resultatet som varje delägare ska ta upp. För att delägarna ska kunna redovisa kapitalvinst vid försäljning av fastighet eller bostadsrätt ska information lämnas för varje inkomstslag.

Delägaren tar upp sin del av handelsbolagets resultat på blankett N3A (fysisk person) eller blankett N3B (juridisk person). Resultatet justeras därefter för försäljning av fastighet och aktier, delägarens egna intäkter och kostnader, räntefördelning, expansionsfond m.m. Om delägaren är en fysisk person eller ett dödsbo förs det slutliga överskottet eller underskottet in i delägarens Inkomstdeklaration 1 som aktiv eller passiv inkomst.

En juridisk person för in överskottet eller underskottet i sin inkomstdeklaration som en justering till bolagets övriga resultat. Enligt god redovisningssed ska den juridiska personen också bokföra sin del av handelsbolagets resultat. Överensstämmer inte det bokförda resultatet med det skattepliktiga justeras detta i den juridiska personens inkomstdeklaration. För aktiebolag som tillämpar de förenklade s.k. K2-reglerna i redovisningen (BFNAR 2008:1) ska det bokförda resultatet justeras med skattepliktigt resultat. Det innebär att någon justering inte behöver göras i deklarationen.

Har handelsbolaget sålt fastighet eller bostadsrätt ska en delägare som är fysisk person fylla i blankett K7 eller K8. Blanketten bifogar delägaren till sin inkomstdeklaration.

Särskilt om aktier och andelar

Delägande juridiska personer

Nedan beskrivna regler gäller för avyttringar och utdelningar fr.o.m. den 1 januari 2010. För företag (bl.a. aktiebolag) som är delägare i handelsbolag gäller numera i princip samma regler om företaget äger aktier eller andelar i handelsbolag direkt eller genom handelsbolaget.

Handelsbolag avyttrar andel i handelsbolag – aktiebolag som delägare

Om ett aktiebolag avyttrar en andel i svenskt handelsbolag ska kapitalvinst inte tas upp och kapitalförlust inte dras av. Motsvarande gäller vid en avyttring via ett indirekt innehav. Om ett handelsbolag avyttrar en andel i ett annat handelsbolag ska kapitalvinsten inte tas upp och kapitalförlusten inte dras av i det delägande aktiebolaget (eftersom kapitalvinsten inte skulle ha tagits upp om aktiebolaget själv hade avyttrat handelsbolagsandelen).

Handelsbolag avyttrar aktier – aktiebolag som delägare

Om ett aktiebolag avyttrar en näringsbetingad aktie ska kapitalvinst inte tas upp och kapitalförlust inte dras av. För ytterligare information om aktiebolagets beskattning se broschyren ”Skatteregler för aktie- och handelsbolag” SKV 294. Motsvarande undantag från beskattning gäller också vid avyttring via ett indirekt innehav. Om ett handelsbolag avyttrar en aktie ska kapitalvinsten inte tas upp och kapitalförlusten inte dras av i det delägande aktiebolaget, om kapitalvinsten inte skulle ha tagits upp om aktiebolaget själv hade avyttrat aktien.

I ett aktiebolag ska en kapitalvinst inte tas upp och en kapitalförlust ska inte dras av om innehavet är näringsbetingat. En aktie är näringsbetingad om den är en kapitaltillgång och någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Andelen är inte marknadsnoterad.
2. Det sammanlagda rösttalet för ägarföretaget samtliga aktier i det ägda företaget motsvarar tio procent eller mer av rösttalet för samtliga aktier i företaget.
3. Innehavet betingas av rörelse.

Vid en bedömning om tio-procentsgränsen (p. 2 ovan) är uppfylld ska delägarens aktieinnehav bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Ett aktiebolag innehar en fjärdedel av ett handelsbolag som i sin tur äger 20 % av aktierna i ett marknadsnoterat företag. Det indirekta innehavet uppgår då till 5 % (25 % av 20 %). Eftersom aktiebolagets indirekta andelsinnehav inte överstiger

10 % ska kapitalvinsten tas upp till beskattning eller kapitalförlusten dras av. Överstiger däremot det indirekta innehavet 10 % ska avyttringen inte beskattas hos aktiebolaget.

Kapitalförlust på aktier som ska dras av

När ett handelsbolag avyttrar marknadsnoterade aktier ska kapitalförlusten dras av hos ett delägande aktiebolag (såvida innehavet inte motsvarar tio procent eller mer av rösttalet). Kapitalförlusten ska först kvoterats till 70 procent. Återstående del får bara dras av mot kapitalvinster. Kan kapitalförlusten inte kvittas mot kapitalvinst får den inte utnyttjas av annat företag inom en koncern. Den får inte heller sparas och utnyttjas ett senare år.

Exempel: Handelsbolag avyttrar aktier

Ett handelsbolag ägs till lika delar av en fysisk person och ett aktiebolag. Handelsbolaget avyttrar marknadsnoterade aktier med en kapitalförlust på 60 000 kr och andra marknadsnoterade aktier med en kapitalvinst på 50 000 kr.

I handelsbolagets inkomstdeklaration ska det bokförda resultatet justeras (vinster dras av och förluster tas upp). Kapitalvinster och kapitalförluster som ska tas upp redovisas på blankett N3A och N3B.

Det delägande aktiebolaget ska först kvotera sin del av kapitalförlusten till 21 000 kr ($50 \% \times 60\,000 \text{ kr} \times 70\%$). Kapitalförlusten dras av mot bolagets del av kapitalvinsten 25 000 kr. Kapitalvinsten 4 000 kr tas upp som en justerad intäktspost vid p. 4a på blankett N3B.

För den fysiska personen gäller att av dennes del av kapitalförlusten på 30 000 kr kvittas 25 000 kr mot dennes del av kapitalvinsten. Resterande del av kapitalförlusten 5 000 kr ska kvoterats till 70 %. Beloppet, 3 500 kr, ska dras av som en justerad kostnadspost vid p.6 a på blankett N3A.

Utdelning till handelsbolag

Utdelning på en aktie som ägs av ett handelsbolag ska inte tas upp till den del den inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade tagit emot utdelningen. Vid en bedömning om den inte skulle ha tagits upp hos delägaren själv, ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav (se ovan under rubriken Handelsbolag avyttrar aktier – aktiebolag som delägare).

Om ett handelsbolag tar emot utdelning på noterade aktier ska ett delägande aktiebolag inte beskattas för sin del av utdelningen. Handelsbolaget redovisar utdelning i bokföringen som en intäkt och någon skattemässig justering ska inte göras i

handelsbolagets inkomstdeklaration. Deläggande aktiebolag drar istället av beloppet på sin N3B-blankett (se exempel vid deklarationsanvisningar p. 5).

Deläggande fysiska personer

Handelsbolag avyttrar andel i handelsbolag – fysisk person som delägare

Om ett handelsbolag säljer en andel i ett annat handelsbolag ska kapitalvinsten beskattas hos fysisk person som är delägare i det säljande handelsbolaget. Kapitalförluster ska dras av men ska först kvoterats till 70 procent.

Handelsbolag avyttrar aktier – fysisk person som delägare

Kapitalvinster som uppkommit när handelsbolaget har avyttrat aktier ska tas upp i sin helhet. Kapitalförluster på aktier, som ska dras av, kvittas mot kapitalvinster på aktier. I vissa fall ska kapitalförlusten kvoterats till fem sjättedelar innan den kvittas mot kapitalvinsten. Det gäller t.ex. om en kapitalförlust på inte marknadsnoterade (onoterade) aktier ska kvittas mot kapitalvinster på aktier (marknadsnoterade eller onoterade).

Om det efter en kvittning av kapitalförluster kvarstår en kapitalförlust ska den kvoterats till 70 % innan den dras av mot övriga inkomster. Avser den kvarstående kapitalförlusten aktier som är onoterade ska kvotering istället ske med fem sjättedelar av 70 %, se exempel Resultatfördelning vid förvärv av andel från aktiebolag.

Om innehavet av de avyttrade aktierna betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget, eller detta närstående bolag, ska kapitalförlusten dras av i sin helhet.

Förvärv av andel från juridisk person

Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag från t.ex. ett aktiebolag begränsas avdragsrätten för handelsbolagets kapitalförluster på aktier på samma sätt som om andelen fortfarande hade innehaft av aktiebolaget. En fysisk person kan alltså inte genom att förvärva andelen i ett handelsbolag från ett aktiebolag ta över och utnyttja en redan realiserad kapitalförlust som aktiebolaget inte får dra av.

Avdragsförbud för handelsbolagets kapitalförlust gäller även i det fall handelsbolaget säljer aktierna efter det att den fysiska personen har övertagit andelen i handelsbolaget. I denna situation ska förlusten på aktierna beräknas på särskilt sätt. Vid kapitalvinstberäkningen ska handelsbolagets avyttrade aktier anses anskaffade av handelsbolaget för marknadsvärdet vid den tidpunkt när den fysiska personen förvärvade handelsbolagsandelen. Därigenom förs inte den värdenedgång som uppkommit i handelsbolaget under den tidigare ägarföretagets tid över till den fysiska personen.

Exempel: Resultatfördelning vid förvärv av andel från aktiebolag

Ett handelsbolag ägs till lika delar av ett aktiebolag och en fysisk person. Den fysiska personen har förvärvat andelen av ett annat aktiebolag. En månad efter det att den fysiska personen förvärvade andelen sålde handelsbolaget onoterade aktier med en förlust på 500 000 kr. De sålda aktierna hade varit näringsbetingade om de hade innehaft av ett aktiebolag. De anses också betingas av den rörelse handelsbolaget bedriver.

När den fysiska personen förvärvade andelen i handelsbolaget var marknadsvärdet på de av handelsbolaget sålda aktierna 55 000 kr. Handelsbolaget sålde aktierna för 5 000 kr. Det innebär att aktierna har sjunkit med 50 000 kr under den tid den fysiska personen har innehaft andelen i handelsbolaget. Den fysiska personen får därför dra av 25 000 kr ($50\% \times 50\,000$ kr) av handelsbolagets kapitalförlust om innehavet betingas av handelsbolagets rörelse.

I det fall innehavet inte hade varit betingat av handelsbolagets rörelse medges avdrag med 20 833 kr ($50\% \times 50\,000 \times 5/6$) mot eventuella kapitalvinster på aktier i handelsbolaget. Om det inte finns någon kapitalvinst att kvitta förlusten mot ska avdrag göras med 14 583 kr ($50\% \text{ av } 50\,000 \times 5/6 \times 70\%$).

Det deläggande aktiebolaget får däremot inte göra något avdrag.

Hur deklarerar avyttringen?

Har handelsbolaget avyttrat aktier eller andelar i handelsbolag ska resultatet justeras i inkomstdeklarationen för bokförda vinster och förluster. Bokförda vinster tas upp som en justerad kostnadspost (minuspost), och bokförda förluster tas upp som en justerad intäktspost (pluspost).

Delägaren redovisar kapitalvinster som ska tas upp och kapitalförluster som ska dras av på N3-bilagan. Se vidare deklarationsanvisningar blankett N3A punkt 6 och N3B punkt 4.

Exempel:

Redovisning på blanketterna INK4, N3A och N3B

Ett handelsbolag, som ägs till lika delar av ett aktiebolag och en fysisk person, har avyttrat onoterade aktier i AB1 och marknadsnoterade kapitalplacersaktier i AB2. Aktierna i AB1 avyttrades med en kapitalförlust på 200 000 kr och i AB2 med en kapitalförlust på 50 000 kr. Aktierna i AB1 var rörelsebetingade för handelsbolaget. Den bokförda förlusten i handelsbolaget uppgår till 245 000 kr och har redovisats i räkenskapschemat vid kod 551.

Handelsbolaget tar upp 245 000 kr i inkomstdeklarationen som en justerad intäktspost vid kod 642.

Exemplet fortsätter på nästa sida

forts. från föregående sida

Aktiebolaget får dra av 70 % av sin del av förlusten på kapitalplaceringsaktierna 17 500 kr (70 % x 50 % x 50 000 kr). Kapitalförlusten hamnar dock i aktiefällan och får därför inte dras av (ingen justering på blankett N3B).

Den fysiska personen drar av 117 500 kr ([70 % x 50 % x 50 000] + [50 % 200 000]) i punkt 6b (kod 894) på blankett N3A.

Kvittning av underskott

Underskott i en näringsverksamhet kan som huvudregel bara kvittas mot framtida överskott i samma näringsverksamhet (samma beräkningsenhet). Från denna bestämmelse finns det fyra undantag när en fysisk person kan dra av ett underskott mot andra inkomster.

1. Nystartad verksamhet

Nystartad verksamhet får dra av underskott av aktiv näringsverksamhet. Avdrag medges som allmänt avdrag, och med högst 100 000 kr om året för vart och ett av de fem första åren. Överstiger underskottet ett visst år 100 000 kr måste överskjutande del rullas vidare till kommande år och får bara kvittas mot framtida överskott i bolaget, se exempel nedan. För kommanditbolag är avdragsrätten (kvittningsrätten) be-gränsad till det belopp kommanditdelägaren åtagit sig att ansvara för i kommanditbolaget.

Den som har tagit över en andel i ett handelsbolag från en närstående får göra avdrag endast om överlåtaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv hade fortsatt driva verksamheten. Avdrag som för nystartad verksamhet kan däremot medges för den som övertagit andelen genom köp, byte eller på annat jämförbart sätt från förälder eller far- eller morförälder.

Avdrag medges inte om delägaren någon gång under de fem beskattningsåren närmast före startåret direkt eller indirekt bedrivit liknande näringsverksamhet. Denna regel finns för att man inte ska kunna flytta verksamheten från en näringsverksamhet till en annan, och på så sätt kringgå femårsgränsen för avdrag.

Exempel 1a: Nystartad verksamhet

Ett handelsbolag bildas och registreras i början av 2009. För delägare B är verksamheten aktiv.

Verksamheten visar underskott både vid taxeringen 2010 och 2011. Av underskottet taxeringen 2010 ska B ta upp 125 000 kr. Av underskottet utnyttjas 80 000 kr som allmänt avdrag. Av kvarvarande underskott på 45 000 kr får

- återstående 20 000 kr upp till gränsen 100 000 kr ingå i det underskott som kan utnyttjas som allmänt avdrag vid taxeringen 2010–2013

forts. på exempel 1a

- resterande 25 000 kr som ligger över 100 000-kronorsgränsen "spärras" och får endast utnyttjas mot framtida överskott i bolaget.

Exempel 1b: Nystartad verksamhet

Ett handelsbolag bildas och registreras i början av år 2008. För delägare D är verksamheten aktiv. Handelsbolaget går med förlust i tre år och med vinst det fjärde året. D:s andel av resultatet, exklusive inrullat underskott, uppgår till följande belopp:

- 2008 underskott 125 000 kr
- 2009 underskott 50 000 kr
- 2010 underskott 100 000 kr
- 2011 överskott 25 000 kr

År 2008 valde D att utnyttja 75 000 kr som allmänt avdrag för nystartad verksamhet. Återstående 50 000 kr rullades vidare. Av dessa får 25 000 kr utnyttjas som allmänt avdrag och 25 000 kr "spärras" och kan endast utnyttjas till kvittning mot framtida överskott.

Av resultatet för 2009 tog D upp ett underskott på 50 000 kr. Med 2008 års kvarvarande underskott på 50 000 kr var det totala underskottet i näringsverksamheten 100 000 kr. Av detta utnyttjades 75 000 kr (50 000 kr av årets och 25 000 kr av det ej spärrade inrullade underskottet) som allmänt avdrag. Resterande 25 000 kr (det spärrade beloppet) kunde endast utnyttjas mot framtida överskott.

Av resultatet för 2010 tog D upp ett underskott på 100 000 kr. Med 2009 års kvarvarande "spärrade" underskott på 25 000 kr var det totala underskottet i näringsverksamheten 125 000 kr. Av detta kunde endast 100 000 kr utnyttjas som allmänt avdrag. D utnyttjade dock inget av detta underskott, utan hela beloppet 125 000 kr rullades till nästa år.

Av resultatet för 2011 tog D upp ett överskott på 25 000 kr. Med 2010 års kvarvarande underskott (varav 25 000 kr var spärrat) var det totala underskottet 100 000 kr. D får utnyttja det spärrade beloppet mot årets överskott. Därefter kan D utnyttja 100 000 kr som allmänt avdrag.

2. Andelshus

Underskott som är hänförlig till sådan bostad i ett andelshus, som skulle varit delägarrens privatbostad om han innehaft den med bostadsrätt, får dras av i kapital. Av underskottet får 70 % dras av. Resterande 30 % som inte får dras av i kapital får inte heller rullas vidare i näringsverksamheten.

3. Vinst på fastighet eller bostadsrätt

Om handelsbolaget har avyttrat en fastighet eller bostadsrätt med kapitalvinst ska underskottet i näringsverksamheten kvittas mot denna vinst (som ska tas upp i kapital). Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, utan får högst vara så stort att det inte uppkommer någon kapitalvinst eller kapitalförlust. Denna kvittningsregel är i motsats till övriga tre tvingande.

Återstår det efter sådan kvittning ett underskott i näringsverksamheten kan det utnyttjas som allmänt avdrag eller kapitalförlust, enligt någon av de övriga tre kvittningsalternativen. Underskottet kan också rullas vidare och utnyttjas till att kvitta mot framtida överskott.

4. Litterär och konstnärlig verksamhet

Underskott av aktiv näringsverksamhet – som uteslutande eller så gott som uteslutande gäller litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet – får dras av som allmänt avdrag. Avdraget får vara hur stort som helst, men avdrag får bara göras för årets underskott. Finns det ett kvarstående underskott från tidigare år får detta inte dras av som allmänt avdrag. Ytterligare en förutsättning för avdrag är att delägarrens intäkter av verksamheten inte har varit obetydliga, under en period som omfattar beskattningsåret och de tre föregående beskattningsåren.

Underskott när verksamheten upphör

Har verksamheten i handelsbolaget avvecklats får en delägare som är fysisk person inte göra avdrag för slutligt underskott, såvida inte något av de fyra ovan beskrivna undantagen blir tillämplig.

Har företaget ett underskott har det i regel täckts med egna tillskott. Tillskotten ökar den justerade anskaffningsutgiften på delägarrens andel. Ett utnyttjat underskott ska inte minska den justerade anskaffningsutgiften. Är anskaffningsutgiften positiv när andelen inlöses uppkommer en kapitalförlust som får dras av till 70 % i kapital. I princip medges därför avdrag såsom kapitalförlust för den del av underskottet som täcks med egna tillskott. Läs mer i avsnittet "Avyttring av andel och upplösning av bolaget".

För juridiska personer utnyttjas ett slutligt underskott på samma sätt som ett löpande underskott.

Begränsning för kommanditdelägare

När det gäller avdrag för underskott gäller en begränsning för kommanditdelägare och andra delägare som har begränsat sitt ansvar för handelsbolagets skulder. De får inte dra av underskott till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår överstiger ett belopp som motsvarar vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in. Resten av underskottet måste rullas framåt och får bara dras av från framtida inkomster i bolaget.

För kommanditdelägare som är handelsbolag gäller motsvarande begränsning, se "Handelsbolag som äger andel i handelsbolag" i avsnittet "Beskattning av delägare". Se även deklarationsanvisningarna till blankett N3B, punkterna 7–8 och blankett N3A punkt 3.

Exempel: Underskott i kommanditbolag som ägs av handelsbolag

Ett handelsbolag äger en andel i ett kommanditbolag, och har begränsat sitt ansvar till 100 000 kr i kommanditbolaget.

År 1 hade handelsbolaget ett överskott på 150 000 kr. Kommanditbolaget visade ett underskott. Av underskottet ska handelsbolaget dra av 60 000 kr. Underskottet är mindre än avdragsutrymmet 100 000 kr och får dras av i sin helhet från överskottet i handelsbolaget. När underskottet har dragits av kvarstår ett resultat i handelsbolaget på 90 000 kr, som ska fördelas på delägarna.

År 2 uppgick handelsbolagets del av underskottet i kommanditbolaget till 70 000 kr. Av avdragsutrymmet återstår bara 40 000 kr (det begränsade ansvaret 100 000 kr minus 60 000 kr som utnyttjades år 1). Dessa 40 000 kr kan dras av mot handelsbolagets överskott. De återstående 30 000 kr kan endast kvittas mot framtida överskott från kommanditbolaget. Underskott som rullas till nästa år anges i punkt 8, se vidare blankettanvisningarna till blankett N3B.

Ackord

Om ett handelsbolag får ackord utan konkurs eller skuldsanering, ska avdraget för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder som fallit bort. Den del av underskottet som får dras av ska alltså minskas med ackordsbeloppet. Det är inrullat underskott ackordsåret som ska minskas.

Det är underskottet hos delägaren i handelsbolaget som ska begränsas, inte underskottet i handelsbolaget. För ett aktiebolag som äger andel i ett handelsbolag är det m.a.o. eventuellt underskott i aktiebolaget som minskas.

Konkurs

Har handelsbolaget (men inte delägarna) försatts i konkurs förlorar delägarna inte rätten till avdrag för utnyttjat underskott som uppkommit i handelsbolaget före konkursen.

När konkursen avslutats utan överskott är bolaget upplöst. Underskott som kvarstår utnyttjat kan inte

utnyttjas ett senare år, se "Underskott när verksamheten upphör".

Om en delägare i ett handelsbolag själv försatts i konkurs har han inte rätt till avdrag för underskott av näringsverksamhet. Rätten till avdrag för underskott som uppkommit före eller under den tid han är försatt i konkurs går helt förlorad.

Justerad anskaffningsutgift

Andelens justerade anskaffningsutgift är ett skattemässigt begrepp och har stor betydelse för delägarens beskattning. Vid avyttring och inlösen av en andel används anskaffningsutgiften för att beräkna vinst och förlust. Den justerade anskaffningsutgiften för andelen motsvarar en akties anskaffningsutgift.

Vem ska beräkna anskaffningsutgiften?

Fr.o.m. den 1 januari 2010 gäller att juridiska personers (bl.a. aktiebolag) försäljning av handelsbolagsandelar inte ska beskattas. Av denna anledning finns det inte längre något behov för dessa personer att beräkna andelens anskaffningsutgift. Fysisk person som äger andel i handelsbolag ska däremot beskattas för den kapitalvinst som uppkommer när handelsbolaget avyttrar andel i annat handelsbolag. Av denna anledning ska handelsbolag som äger andel i annat handelsbolag beräkna och redovisa den justerade anskaffningsutgiften på blankett N3B.

Ett aktiebolag som har negativ anskaffningsutgift på andelen den 1 januari 2010 ska beskattas för denna, se vidare broschyren "Skatteregler för aktie- och handelsbolag".

För delägare som är fysisk person har andelens justerade anskaffningsutgift inte bara betydelse när andelen avyttras. Vid den årliga taxeringen har den också betydelse för bestämmelserna om räntefördelning och expansionsfond. Anskaffningsutgiften beräknas och redovisas på blankett N3A. När andelen avyttras bestäms storleken på den justerade anskaffningsutgiften.

Hur beräknas anskaffningsutgiften?

Den justerade anskaffningsutgiften beräknas enligt följande

- + Erlagd ersättning för andelen
- + Andra tillskott
- Uttag

$$\begin{array}{r} + \text{ Skattepliktiga inkomster från bolaget} \\ - \text{ Underskott som utnyttjats} \\ \hline = \text{ Justerad anskaffningsutgift} \end{array}$$

Om delägarens tillskott

Varje tillskott som en delägare gör ska öka den justerade anskaffningsutgiften på hans andel. Som tillskott räknas inte bara kontanter utan även tillgångar som delägaren tillfört bolaget. Om delägaren tar över handelsbolagets skulder räknas också detta som ett tillskott. Eget arbete anses inte som tillskott.

Tillskott redovisas per räkenskapsår.

Om delägarens uttag

Varje uttag som en delägare gör ska minska den justerade anskaffningsutgiften på hans andel. Uttag kan avse annat än kontanta medel, till exempel uttag av varor. Förmån av fri bostad eller bil räknas också som ett uttag. Uttag av varor och tjänster ska tas upp till marknadsvärdet inklusive moms.

Har delägaren förvärvat tillgångar från bolaget till ett pris som understiger marknadsvärdet ska uttagsbeskattning ske vid inkomstbeskattningen, det vill säga beskattningen ska ske som om tillgången sålts till marknadsvärdet. Det belopp varmed ersättningen understiger marknadsvärdet ska också tas upp som ett uttag när andelens justerade anskaffningsutgift beräknas. Läs mer under "Överlåtelse av fastighet och bostadsrätt till underpris" i avsnittet "Särskilda regler".

Har handelsbolaget betalt en privat kostnad för delägaren, till exempel en pensionsförsäkringspremie, ska beloppet tas upp som ett uttag.

Uttag ska redovisas per handelsbolagets räkenskapsår.

Bokföring av tillskott och uttag

Delägarens tillskott och uttag framgår vanligtvis av handelsbolagets bokföring, eftersom tillskott och uttag noteras mot delägarnas egna kapitalkonton. Om delägaren har köpt tillgångar till underpris eller om bolaget har betalat delägarens privata utgifter, så

framgår däremot inte alltid uttaget av delägarens kapitalkonto.

Exempel: Delägarens privata utgifter

Ett handelsbolag har betalat en av delägarnas pensionsförsäkringspremier med 10 000 kr. Premien har kostnadsförts i bolagets bokföring.

Bolaget ska vid beräkning av handelsbolagets resultat inte göra avdrag för utgiften 10 000 kr. I bolagets inkomstdeklaration tas 10 000 kr upp som en justerad intäktspost (pluspost).

Delägaren ska ta upp 10 000 kr som uttag när den justerade anskaffningsutgiften beräknas.

Det bör noteras att betalningen rätteligen borde ha bokförts som eget uttag. I sådana fall hade det inte krävts någon skattemässig justering och uttaget hade framgått av bokföringen.

Om inkomster och underskott

Skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott redovisas per beskattningsår, det vill säga räkenskapsår för inkomst av näringsverksamhet och kalenderår för inkomst av kapital. Den justerade anskaffningsutgiften ska bara påverkas i den utsträckning intäkten ska tas upp till beskattning eller kostnaden får dras av. Det har därvid ingen betydelse i vilket inkomstslag som intäkten eller kostnaden ska tas upp.

För en fysisk person gäller att endast 90 % av vinsten vid avyttring av fastighet ska tas upp till beskattning. Motsvarande belopp ska tas upp som inkomst när den justerade anskaffningsutgiften beräknas. Av en förlust får 63 % dras av. Eftersom denna förlust kan utnyttjas i inkomstslaget kapital, ska den justerade anskaffningsutgiften minskas med samma belopp.

Underskott

Ett underskott ska påverka den justerade anskaffningsutgiften det år avdraget faktiskt görs, det vill säga när underskottet minskar en inkomst som annars skulle beskattas.

Fysiska personer som rullar underskottet vidare för att göra avdrag mot framtida överskott har inte utnyttjat underskottet. Den justerade anskaffningsutgiften ska därför inte heller påverkas. Som tidigare beskrivits under "Kvittning av underskott" finns det fyra situationer när en fysisk person kan (eller är tvingad att) göra avdrag för ett underskott. Utnyttjas ett underskott på något av dessa sätt ska den justerade anskaffningsutgiften minskas med samma belopp som dragits av.

Delägarens egna utgifter

Den justerade anskaffningsutgiften ska bara påverkas av överskott och underskott som kommer från och som bokförts i handelsbolaget. Har delägaren egna utgifter på grund av sin verksamhet i bolaget, till

exempel ökade levnadskostnader, ska dessa utgifter bara påverka resultatet och inte den justerade anskaffningsutgiften.

Exempel: Egna utgifter

Ett handelsbolag redovisar ett resultat på 200 000 kr. Hela resultatet ska tas upp av Adam, som också har tagit ut 200 000 kr i kontanta medel. Adam har använt sin privata bil för resor i näringsverksamheten. För detta får han dra av 12 000 kr. Bilkostnaderna är inte bokförda i handelsbolaget, så Adam gör avdraget på deklarationsblankett N3A punkt 13.

Adams justerade anskaffningsutgift ökas med 200 000 kr för inkomsten från handelsbolaget och minskas med samma belopp för uttaget. Avdraget för bilen på 12 000 kr minskar det resultat som ska beskattas, men påverkar inte den justerade anskaffningsutgiften.

Räntefördelning och underskott

Negativ räntefördelning kan leda till att ett underskott kan utnyttjas. Ett utnyttjat underskott på grund av negativ räntefördelning ska minska den justerade anskaffningsutgiften.

Exempel: Negativ räntefördelning

Underskott före räntefördelning	– 40 000 kr
Negativ räntefördelning	+ 8 000 kr
Underskott efter räntefördelning	= 32 000 kr

Underskottet har utnyttjats mot den negativa räntefördelningen med 8 000 kr. Underskottet anses ha dragits av till denna del, och ska också minska den justerade anskaffningsutgiften med samma belopp.

Periodiseringsfond

Avsättning till en periodiseringsfond minskar den skattepliktiga inkomsten, och till följd därav också den justerade anskaffningsutgiften. En återföring av periodiseringsfonden ökar inkomsten och därmed också den justerade anskaffningsutgiften.

Expansionsfond

Avsättning till en expansionsfond minskar den skattepliktiga inkomsten och därför också den justerade anskaffningsutgiften. Samtidigt ska dock den justerade anskaffningsutgiften ökas med den expansionsfondsskatt som ska betalas, det vill säga 26,3 % av avsättningen.

När expansionsfonden återförs till beskattning ökar inkomsten – och då även den justerade anskaffningsutgiften. Samtidigt ska den justerade anskaffningsutgiften minskas med den expansionsfondsskatt som delägaren får tillbaka, det vill säga 26,3 % av det återförda beloppet. (Beloppet tillgodoräknas delägaren när den slutliga skatten fastställs och är därför ett uttag.)

Räntefördelning

En aktieägare som lånar ut pengar till sitt aktiebolag kan få marknadsmässig ränta som beskattas i inkomstslaget kapital. Delägare som lånat ut pengar till sitt handelsbolag ska däremot beskattas för erhållen ränta i inkomstslaget näringsverksamhet. Utan särskilda regler skulle det vara fördelaktigare att låna ut pengar till ett aktiebolag. För att jämställa beskattningen för delägare i handelsbolag med aktiebolagsdelägare finns särskilda bestämmelser om räntefördelning. Reglerna gäller för delägare som är fysisk person.

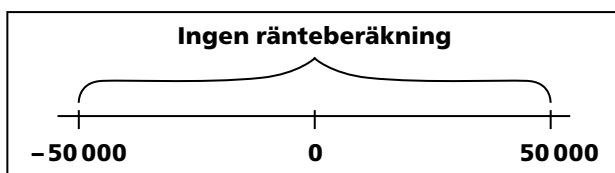
Positiv eller negativ räntefördelning

Räntefördelningen kan vara antingen positiv eller negativ. Positiv räntefördelning beräknas när delägaren har ett positivt kapitalunderlag på sin andel i handelsbolaget. Kapitalunderlaget beräknas utifrån den justerade anskaffningsutgiften. Den justerade anskaffningsutgiften blir positiv om delägaren har gjort tillskott till bolaget eller har tagit ut mindre medel än vad handelsbolaget givit i resultat (i princip lånat pengar till bolaget).

Negativ räntefördelning beräknas vid det motsatta förhållandet, det vill säga när kapitalunderlaget är negativt. Kapitalunderlaget blir negativt om delägaren tagit ut mer medel än vad bolaget givit i resultat (i princip lånat pengar från bolaget).

För att förenkla beräknas räntebeloppet (fördelningsbeloppet) schablonmässigt utifrån statslåneräntan. För att undvika arbete med småbelopp görs ingen räntefördelning om kapitalunderlaget är mindre än +/- 50 000 kr.

Positiv räntefördelning är frivillig och negativ räntefördelning är tvingande.



Positiv räntefördelning

Vid positiv räntefördelning får du avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för en schablonberäknad ränta. Motsvarande belopp tar du upp som ränteinkomst i inkomstslaget kapital.

Avdraget (positivt fördelningsbelopp) beräknar du genom att multiplicera kapitalunderlaget med statslåneräntan vid utgången av november månad året före taxeringsåret ökad med 5 procent. Vid 2011 års taxering: 8,20 % (3,20 % + 5 %) multiplicerat med kapitalunderlaget.

Positiv räntefördelning får göras med högst ett belopp som motsvarar resultatet av näringsverksamhet före räntefördelning. Genom att följa deklaraionsblankett N3A får du fram detta resultat vid punkten 14. Om verksamheten upphör begränsas inte avdraget till resultatet i punkt 14, se deklaraionsanvisningar blankett N3A punkterna 14–16.

Negativ räntefördelning

Vid negativ räntefördelning ska du ta upp en schablonberäknad ränta i inkomstslaget näringsverksamhet. Motsvarande belopp får du dra av som räntekostnad i inkomstslaget kapital.

Negativt fördelningsbelopp beräknar du genom att multiplicera kapitalunderlaget med statslåneräntan vid utgången av november månad året före taxeringsåret ökad med 1 procent. Vid 2011 års taxering: 4,20 % (3,20 % + 1 %) multiplicerat med kapitalunderlaget.

Kapitalunderlaget

När du ska beräkna kapitalunderlaget för räntefördelning ska du utgå ifrån den justerade anskaffningsutgiften för andelen. Du ska använda värdet vid det föregående beskattningsårets utgång (vilket är samma som värdet vid beskattningsårets ingång). Beloppet ska justeras för vissa poster. Kapitalunderlaget beräknar du så här:

- +/- Den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets ingång
- + Kvarstående sparad fördelningsbelopp
- + Övergångspost
- Tillskott under det föregående beskattningsåret som görs i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget
- Lån från bolaget till delägaren eller närstående till delägaren under det aktuella beskattningsåret, om inte räntan på lånet är marknadsmässig

- = Kapitalunderlag för räntefördelning

Sparat fördelningsbelopp

Positiv räntefördelning är frivillig. Du kan därför själv välja om du vill utnyttja positivt fördelningsbelopp eller inte. Du kan också välja att bara utnyttja en del. Utnyttjas inte hela det positiva fördelningsbeloppet får du spara det till efterföljande år. Se exemplet "Sparat fördelningsbelopp".

Det sparade fördelningsbeloppet ökar nästa års kapitalunderlag (jämför med ränta på en bankbok, där ränta beräknas på föregående års ränta om den inte tagits ut). Har du sparad fördelningsbelopp från tidigare år och det ska göras negativ räntefördel-

ning, måste det negativa räntefördelningsbeloppet kvittas mot det positiva fördelningsbeloppet som du har sparat.

Sparat fördelningsbelopp kan inte överlåtas från handelsbolagsdelägare till någon annan. Varken vid köp och byte eller vid arv och gåva. Det kan inte heller överföras till en annan näringsverksamhet, till exempel ett annat handelsbolag eller en enskild firma.

Är kapitalunderlaget mellan +50 000 kr och -50 000 kr får du inte göra någon räntefördelning. Det innebär dels att inget fördelningsbelopp beräknas, dels att ett sparat positivt fördelningsbelopp inte får utnyttjas för räntefördelning detta år, utan måste sparas ytterligare ett år.

Exempel: Kapitalunderlag räntefördelning

Ulle är delägare i ett handelsbolag. Den justerade anskaffningsutgiften på hennes andel var 150 000 kr vid ingången av beskattningsåret 2010. Under 2009 gjorde Ulle tillskott till bolaget med sammanlagt 30 000 kr. Under 2010 lånade bolaget ut 50 000 kr till Ulles son. Någon ränta har inte betalats för detta lån.

Justerad anskaffningsutgift 1 januari 2010	+ 150 000 kr
Ej varaktigt kapitaltillskott under 2009	- 30 000 kr
Lån under 2010, på vilket marknadsmässig ränta inte betalats	- 50 000 kr
Kapitalunderlag för räntefördelning	= 70 000 kr

Kapitalunderlaget överstiger gränsbeloppet + 50 000 kr. Positiv räntefördelning får ske med 5 740 kr (8,20 % x 70 000 kr). Detta belopp dras i så fall av från Ulles inkomst av näringsverksamhet från handelsbolaget, och tas upp som inkomst av kapital. Detta gäller dock endast under förutsättning att Ulles inkomst före räntefördelningen uppgår till minst 5 740 kr.

Exempel: Sparat fördelningsbelopp

	<u>Resultat</u>	<u>Fördelningsbelopp</u>
År 1		
Inkomst före räntefördelning	+ 8 000 kr	
Årets positiva fördelningsbelopp		- 10 000 kr
Utnyttjat positivt fördelningsbelopp	- 8 000 kr	+ 8 000 kr
Fördelningsbelopp att spara =		- 2 000 kr
Inkomst efter räntefördelning =	0 kr	

	<u>Resultat</u>	<u>Fördelningsbelopp</u>
År 2		
Inkomst före räntefördelning	+ 1 000 kr	
Kvarstående sparat fördelningsbelopp		- 2 000 kr
Årets positiva fördelningsbelopp		- 7 000 kr
Utnyttjat positivt fördelningsbelopp	- 1 000 kr	+ 1 000 kr
Fördelningsbelopp att spara =		- 8 000 kr
Inkomst efter räntefördelning =	0 kr	
År 3		
Resultat före inkomstfördelning	- 100 kr	
Kvarstående sparat fördelningsbelopp		- 8 000 kr
Årets negativa fördelningsbelopp	+ 6 000 kr	
Utnyttjat positivt fördelningsbelopp	- 6 000 kr	+ 6 000 kr
Fördelningsbelopp att spara =		- 2 000 kr
Inkomst efter räntefördelning =	- 100 kr	
År 4		
Inkomst före räntefördelning	+ 4 000 kr	
Kvarstående sparat fördelningsbelopp		- 2 000 kr
Årets negativa fördelningsbelopp	+ 7 000 kr	
Utnyttjat positivt fördelningsbelopp	- 2 000 kr	+ 2 000 kr
Fördelningsbelopp att spara =		0 kr
Inkomst efter räntefördelning =	+ 9 000 kr	

Övergångsposten

Övergångsposten ska ha fastställts vid 1995 års taxering. Varje år ska du lägga till övergångsposten när kapitalunderlaget beräknas.

Om andelen i ett handelsbolag övergår till en annan fysisk person eller ett dödsbo genom arv, gåva eller liknande överlåtelse, tar den nya ägaren även över övergångsposten.

Kapitaltillskott

Med kapitaltillskott menas bruttoinsättningarna i bolaget, inte nettot av tillskott och uttag. Om du har gjort mindre utlägg för handelsbolagets utgifter anses det inte vara kapitaltillskott i detta avseende. Detsamma gäller vid utlägg av privata medel vid tjänsteresa.

Lån från bolaget till delägaren

Lån med förmånlig ränta ska dras av för att delägarna inte ska kunna låna bolagets pengar, med liten eller ingen ränta alls, och på så sätt i praktiken både disponera dem privat och få göra räntefördelning för dem.

Med lån avses lån i vanlig mening. Löpande uttag som räknas av mot delägarens resultatandel för räkenskapsåret anses inte som lån i detta sammanhang.

Lånet ska dras av även om det bara löpt under en begränsad del av räkenskapsåret. Om lånebeloppets storlek varierat under året bör du därför på motsvarande sätt dra ifrån det högsta beloppet.

Periodiseringsfond

En avsättning till periodiseringsfond minskar det skattepliktiga resultatet. Och när avsättningen återförs ökar resultatet. Bestämmelserna om periodiseringsfond ger med andra ord inget definitivt avdrag, utan ger delägaren en möjlighet att skjuta beskattningen på framtiden.

Genom avsättning till periodiseringsfond ges en möjlighet till att jämna ut resultatet över flera år. Eftersom beskattningen skjuts på framtiden har den även en viss likviditetsstärkande effekt.

Avdraget

Det är delägaren som får göra avdrag för periodiseringsfond. Periodiseringsfonden ska inte noteras i handelsbolagets bokföring eller på annat sätt redovisas i handelsbolagets deklaration.

En fysisk person gör avdrag på blankett N3A. En juridisk person ska göra avsättning i räkenskaperna. Om den juridiska personen har brutet räkenskapsår och handelsbolaget kalenderår kan avdragets storlek vara okänt när den juridiska personens bokslut stängs. I detta fall får beskattningens avdrag göras på blankett N3B. Efterföljande år gör den juridiska personen avsättning i sina räkenskaper för det avdrag som gjordes på blankett N3B.

Avdragets storlek

En juridisk person får göra avdrag med högst 25 % av inkomsten. En delägare som är fysisk person eller ett dödsbo får göra avdrag med 30 % av inkomsten. Genom att följa deklaraionsblanketten är det enkelt att räkna fram den inkomst som avdraget beräknas på.

Egen fond

Varje års avsättning i näringsverksamheten bildar en egen fond. Det är tillåtet att ha högst sex fonder vid ett och samma tillfälle. Delägaren bestämmer själv när han inom sexårsperioden vill återföra fonden. Under denna sexårsperiod kan fonden återföras till viss del eller i sin helhet.

Avdraget måste återföras senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Vid taxeringen 2011 ska med andra ord avsättningar som gjorts taxeringen 2005 eller tidigare vara återförda.

Avveckling eller överlåtelse

En fysisk person ska omedelbart återföra sina periodiseringsfonder till beskattning om:

- handelsbolaget upphör att driva verksamhet
- andelen i handelsbolaget övergår till en ny ägare
- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör
- näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal
- det beslutats att handelsbolaget ska träda i likvidation
- delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Motsvarande regler finns för delägare som är juridisk person.

Om näringsverksamheten överförs till ett aktiebolag eller en enskild firma får under vissa förutsättningar även periodiseringsfonderna överlåtas.

Expansionsfond

I ett aktiebolag beskattas bolagets resultat med 26,3%. Aktieägaren beskattas först när han tar ut medel från bolaget i form av lön eller utdelning. Utan särskilda regler skulle en delägare i ett handelsbolag beskattas för hela sin del av vinsten oavsett om han har tagit ut den eller inte. Det skulle leda till att framtida investeringar måste finansieras med fullt beskattade medel. För att handelsbolagsbeskattningen ska vara neutral med den i ett aktiebolag finns bestämmelser om expansionsfond.

Genom bestämmelserna om expansionsfond kan du i princip välja att endast beskattas i näringsverksamhet för det du har tagit ut ur bolaget, samt med 26,3% i expansionsfondsskatt.

I korthet innebär bestämmelserna att du kan minska din inkomst genom avsättning till expansionsfond. Du ska betala 26,3% i expansionsfondsskatt beräknat på det avsatta beloppet. När expansionsfonden återförs ökar det din inkomst. Samma år som återföringen får du tillbaka 26,3% av det återförda beloppet.

Hur beräknas avdraget?

Avdragets storlek beräknar du utifrån ett kapitalunderlag. När du beräknar kapitalunderlaget ska du utgå från den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång. Avdraget får dock inte överstiga din inkomst av näringsverksamhet före avsättning till expansionsfond (se blankett N3A, punkt 20).

Kapitalunderlag för expansionsfond

För en delägare i ett handelsbolag gäller att expansionsfonden inte får uppgå till så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfonden är negativt.

När du ska beräkna kapitalunderlaget ska du utgå ifrån den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång. I vanliga fall ska du öka anskaffningsutgiften med 26,3% av din ökning p.g.a. beskattningsårets avsättning till expansionsfond (punkt 81). När du beräknar kapitalunderlaget ska denna ökning däremot inte beaktas, se exempel Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt. För att få kapitalunderlaget ska anskaffningsutgiften justeras för vissa poster.

- +/- Den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång
- + Övergångspost vid räntefördelning
- Tillskott under beskattningsåret som görs i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget

- Lån från bolaget under beskattningsåret till delägaren eller närstående till delägaren, om inte räntan på lånet är marknadsmässig
- = Kapitalunderlag för expansionsfond

Om kapitalunderlaget uppgår till 30 000 kr kan högst detta belopp dras av. Är kapitalunderlaget negativt måste expansionsfonden återföras. Återföring ska ske med negativt belopp dividerat med 0,737. Om till exempel kapitalunderlaget är minus 7 370 kr ska 10 000 kr av expansionsfonden återföras. Givetvis ska du aldrig återföra större belopp än vad du satt av till expansionsfond. Se exemplet "Återföring av expansionsfond" på nästa sida.

Avveckling och överlåtelse

Expansionsfonden ska bland annat återföras om

- handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten
- andelen i handelsbolaget avyttras eller övergår till ny ägare på något annat sätt
- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör
- det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation
- delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Arv, gåva m.m.

Om andelen i ett handelsbolag överförs genom gåva, bodelning, arv eller testamente kan expansionsfonden tas över av förvärvaren.

Vid gåva och bodelning krävs att parterna skriftligt har avtalat att expansionsfonden ska tas över av den nya ägaren. Vid arv och testamente ska mottagaren skriftligen förklara att han tar över expansionsfonden.

Som förutsättning för övertagandet gäller också

- att mottagaren är en obegränsat skattskyldig person
- att expansionsfonden inte får tas över med större belopp än vad som motsvarar den justerade anskaffningsutgiften på andelen
- att övertagandet alltid är begränsat till 133% av den justerade anskaffningsutgiften på andelen vid utgången av det tredje beskattningsåret före det beskattningsår då övertagandet sker.

Byte av företagsform

Om ett handelsbolag upplöses och reelltillgångarna skiftas ut på delägarna kan expansionsfonden överföras från delägarens andel i handelsbolaget till hans enskilda firma.

Expansionsfonden kan inte överföras till ett aktiebolag. Däremot kan näringsidkaren begära att expansionsfonden ska ersättas av enkelbeskattat kapital i aktiebolaget. För att överlåtaren inte ska beskattas för expansionsfonden krävs att samtliga reallgångar överläts och att tillskottet av kapital till aktiebolaget motsvarar minst 73,7% av expansionsfonden. Detta tillskott ökar inte aktiernas anskaffningsutgift.

Exempel:

Avsättning till expansionsfond

År 1

Resultat före expansionsfond	+ 400 000 kr
Avsättning till expansionsfond	- 100 000 kr
Överskott i näringsverksamhet	= 300 000 kr

Expansionsfondsskatt ska betalas med 26 300 kr (26,3% x 100 000 kr)

År 2

Resultat före expansionsfond	+ 380 000 kr
Avsättning till expansionsfond	- 180 000 kr
Överskott i näringsverksamhet	= 200 000 kr

Expansionsfondsskatt ska betalas med 47 340 kr (26,3% x 180 000 kr)

År 3

Resultat före expansionsfond	- 180 000 kr
Återföring av expansionsfond	+ 200 000 kr ¹⁾
Överskott i näringsverksamhet	= 20 000 kr

När den slutliga skatten för år 3 beräknas tillgodoräknas expansionsfondsskatt med 52 600 kr (26,3% x 200 000 kr). Av expansionsfonden finns 80 000 kr kvar att återföra.

Genom avsättning och återföring av expansionsfonden, kan du som i detta exempel, göra förlustutjämning bakåt i tiden.

¹⁾ Hur stort belopp som måste återföras avgörs av kapitalunderlaget för expansionsfonden.

Exempel:

Kapitalunderlag, avsättning till expansionsfond

Justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång	+ 90 000 kr
Ej varaktigt kapitaltillskott under året	- 30 000 kr
Lån för vilket marknadsränta inte utgår	- 50 000 kr
Övergångspost	+ 20 000 kr
Kapitalunderlag =	+ 30 000 kr

Din inkomst före avdrag för expansionsfonden är 70 000 kr.

Avdrag för avsättning till expansionsfonden kan göras med högst 30 000 kr för att kapitalunderlaget inte ska bli negativt.

På denna ökning ska du betala 26,3% i expansionsfondsskatt. Detta belopp ökar den justerade anskaffningsutgiften, men ska inte tas med när kapital-

forts. från föregående spalt

underlaget för expansionsfond beräknas (se exempel "Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt").

Resultatet efter avsättning till expansionsfond blir 40 000 kr (70 000 kr - 30 000 kr), om du gör maximal avsättning.

Exempel:

Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt

Dag äger en andel i ett nybildat handelsbolag. Av handelsbolagets resultat år 1 ska han ta upp 100 000 kr. Dag har under år 1 varken gjort några tillskott eller tagit ut några medel. Hans kapitalunderlag är därför 100 000 kr. Dag gör avdrag för avsättning till expansionsfond med 100 000 kr.

Den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång blir 26 300 kr (expansionsfondsskatten ökar anskaffningsutgiften). Ökningen av expansionsfondsskatten ska däremot inte beaktas när kapitalunderlaget för expansionsfonden beräknas. Kapitalunderlaget uppgår därför till 0 kr.

År 2 visar handelsbolaget 0 kr i resultat. Dag har endast tagit ut 26 300 kr för att betala expansionsfondsskatten för år 1. Kapitalunderlaget uppgår till 0 kr (den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång på 26 300 kr minus uttaget på 26 300 kr). Expansionsfonden behöver därför inte återföras.

Exempel:

Återföring av expansionsfond

Justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång	+ 60 000 kr
Ej varaktigt kapitaltillskott under året	- 40 000 kr
Lån för vilket marknadsränta inte utgår	- 50 000 kr
Övergångspost	+ 20 000 kr
Kapitalunderlag =	- 10 000 kr

När kapitalunderlaget beräknas ska du ta hänsyn till att den justerade anskaffningsutgiften minskar på grund av återbetald expansionsfondsskatt. (Det är med andra ord annorlunda än vid avsättning där hänsyn inte ska tas till den ökning av den justerade anskaffningsutgiften som en betalning av expansionsfondsskatten medför.) Av expansionsfonden måste i detta exempel 13 568 kr återföras (10 000 kr / 0,737). Du behöver givetvis inte återföra större belopp än vad fonden uppgår till. Uppgår den till exempel till 7 000 kr återförs detta belopp.

Om du återför 13 568 kr blir kapitalunderlaget 0 kr, vilket innebär att det inte längre är negativt.

Kapitalunderlag före justering	- 10 000 kr
Återföring av expansionsfond	+ 13 568 kr
Expansionsfondsskatt att återfå (26,3% x 13 568 kr)	- 3 568 kr
Kapitalunderlag för expansionsfond	0 kr

Avyttring av handelsbolagsandel och upplösning av bolaget

Beskattning av avyttring

Fysisk person och dödsbo ska beskattas för kapitalvinster och dra av kapitalförluster som uppkommer när de avyttrar en andel i ett handelsbolag. Beskattning ska som huvudregel ske i inkomstslaget kapital. Beskattning av kapitalvinster kan också bli aktuell i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst, se nedan.

Kapitalvinst ska inte tas upp och kapitalförlust ska inte dras av när ett aktiebolag avyttrar en andel i ett handelsbolag.

Avseende beskattning när handelsbolag avyttrar andel i handelsbolag, se avsnittet ”Särskilt om aktier och andelar”.

Vad är avyttring?

Med avyttring av andelar avses försäljning, byte och liknande överlåtelser. Vidare anses andelen avyttrad om andelen inlöses eller bolaget upplöses.

Överlåtelse till ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt kan också räknas som avyttring som ska beskattas hos överlåtaren. Det gäller om den justerade anskaffningsutgiften är negativ.

Hur deklarerar avyttringen?

Fysisk person och dödsbo ska deklarerar avyttring av andelar i handelsbolag som är kapitaltillgång på blankett K15A eller K15B. Blankett K15A används när vinst- eller förlust ska tas upp i inkomstslaget kapital. Vid beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (se nedan ”Beskattning i näringsverksamhet”) ska blankett K15B användas.

Vinst- och förlustberäkningen

Kapitalvinsten och kapitalförlusten beräknas som skillnaden mellan

- ersättningen för andelen minskad med utgifterna för avyttringen, och
- andelens omkostnadsbelopp.

Omkostnadsbeloppet är den justerade anskaffningsutgiften för andelen. Läs hur den beräknas i det tidigare avsnittet ”Justerad anskaffningsutgift”.

Exempel: Upplösning

Gösta vill avsluta verksamheten i sitt handelsbolag. Bolaget har endast ett fåtal tillgångar med ett bokfört och skattemässigt värde på 5 000 kr. Tillgångarnas marknadsvärde är 8 000 kr. Den 1 januari 20X1 (räkenskapsårets första dag) likvideras bolaget och Gösta tar ut tillgångarna för privat bruk. Anmälan om avregistrering lämnas till Bolagsverket.

- 1) Uttaget föranleder uttagsbeskattning av moms med 1 250 kr, som bolaget redovisar i skattedeklarationen.
- 2) Vid taxeringen 20X2 redovisar bolaget en inkomst på 6 750 kr (8 000 – 1 250) och ett överskott på 1 750 kr (6 750 – 5 000), som Gösta ska ta upp i inkomstslaget näringsverksamhet.
- 3) Vid ingången av 20X1 var Göstas justerade anskaffningsutgift 9 000 kr. Den justerade anskaffningsutgiften, som ska ligga till grund för kapitalvinstberäkningen vid taxeringen 20X2 beräknas till 2 750 kr (9 000 + 1 750 – 8 000).

Vid taxeringen 20X2 redovisar Gösta en kapitalförlust vid avyttring av andelar på 2 750 kr. Av förlusten får 70 % dras av i inkomstslaget kapital.

Negativ justerad anskaffningsutgift

Om den justerade anskaffningsutgiften vid en avyttring är negativ, anses omkostnadsbeloppet vara noll. Vid vinstberäkningen ska ersättningen för andelen ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften.

Köparens anskaffningsutgift uppgår till den erlagda ersättningen.

Exempel: Negativ justerad anskaffningsutgift

En andel i ett handelsbolag avyttras för 1 000 000 kr. Säljarens justerade anskaffningsutgift är –200 000 kr. Säljaren beskattas för en kapitalvinst på 1 200 000 kr. Eftersom köparen betalat 1 000 000 kr för andelen är hans anskaffningsutgift 1 000 000 kr.

Arv, gåva m.m.

Har andelen överlåtits genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och är den justerade anskaffningsutgiften negativ ska överlåtaren beskattas. Ersättningen för andelen ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften. Omkostnadsbeloppet anses vara noll. Det innebär att vid gåva utan ersättning ska överlåtaren ta upp ett belopp motsvarande den negativa justerade anskaffningsutgiften. Den nya ägarens anskaffningsutgift är noll kronor.

Underskott

Underskott som uppkommer det år bolaget upplöses faller bort, såvida det inte kan utnyttjas (t.ex. som allmänt avdrag vid nystartad verksamhet).

Beskattning i näringsverksamhet

Fysisk person och dödsbo ska i vissa fall ta upp kapitalvinsten som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget. Det gäller om förvärvaren inte är en obegränsat skattskyldig *fysisk* person. Till exempel om förvärvaren är ett aktiebolag eller en fysisk person som är bosatt i utlandet.

För att beskattning ska ske i näringsverksamhet krävs också att någon av nedanstående förutsättningar är uppfylld:

- verksamheten i handelsbolaget under det räkenskapsår då avyttringen sker är aktiv näringsverksamhet,
- någon närstående till överlåtaren har varit delägare i handelsbolaget och verksamheten under räkenskapsåret är aktiv näringsverksamhet för denne,
- någon närstående till överlåtaren har varit anställd i handelsbolaget under räkenskapsåret,
eller
- överlåtaren eller närstående under räkenskapsåret på motsvarande sätt har bedrivit näringsverksamhet som juridisk person genom handelsbolaget.

Uppdelning av resultatet

Om reglerna om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet är tillämpliga kan som alternativ köparen och säljaren dela upp årets resultat i bolaget, genom ett bokslut per överlåtelsedagen eller tillträdesdagen. För tiden före överlåtelsen beskattas överlåtaren i inkomstslaget näringsverksamhet för överskott eller underskott samt i kapital för kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter. Kapitalvinstberäkningen för andelen sker sedan på vanligt sätt. Den del av resultatet från handelsbolaget som ska beskattas hos överlåtaren ska påverka den justerade anskaffningsutgiften. Se även deklarationsanvisningarna till blankett N3A, punkt 7.

Beskattning i tjänst

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag, som direkt eller indirekt äger andelar i ett aktiebolag, kan en del av kapitalvinsten bli beskattad i inkomstslaget tjänst. Det gäller om handelsbolagets aktiebolagsandelar skulle ha varit kvalificerade om de i stället hade ägts direkt av handelsbolagsdelägaren. I förekommande fall ska vinsten som kan hänföras till aktiebolagsandelarna tas upp i tjänst.

Särskilda regler

Överlåtelse av fastighet och bostadsrätt till underpris

Överlåtelse till delägare och närstående

Om ett handelsbolag överlåter en fastighet eller bostadsrätt till en delägare i handelsbolaget för ett pris som understiger marknadsvärdet kan särskild beskattning bli aktuell. Det gäller om fastigheten eller bostadsrätten kan antas komma att bli privatbostad i och med överlåtelsen. I förekommande fall ska det anses ha skett en avyttring till marknadsvärdet. Bestämmelsen gäller även om överlåtelsen skett till delägarens närstående.

Om du (som fysisk person) har förvärvat fastighet till underpris gäller följande. När du beräknar kapitalvinsten för handelsbolagets försäljning på blankett K7 ska du ta upp marknadsvärdet, och inte den faktiska ersättningen, som avyttringspris. Det belopp varmed den faktiska ersättningen understiger marknadsvärdet ska du som delägare ta upp som uttag, se det tidigare avsnittet "Justerad anskaffningsutgift". I övrigt gäller vanliga regler för avyttring av fastighet. Läs mer i broschyren "Försäljning av näringsfastighet" (SKV 313).

Överlåtelse till svensk juridisk person

Särskilda bestämmelser gäller om fastighet eller bostadsrätt överlåts till ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller handelsbolag utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens omkostnadsbelopp. Bestämmelserna gäller om handelsbolaget – som avyttrat tillgången – har en fysisk person som delägare och denna person eller honom närstående direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget. Ytterligare en förutsättning är att ersättningen understiger marknadsvärdet. Vid avyttring till marknadsvärdet gäller alltså inte de särskilda bestämmelserna utan skatteberäkningen sker enligt vanliga regler (se dock nedan om avdragsbegränsning i vissa fall vid avyttring med förlust).

Bestämmelserna innebär att den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp, eller marknadsvärdet om detta är lägre. Medgivna värdeminskingsavdrag samt förbättrande reparationer och underhåll ska inte återföras.

Överlåtelse till utländsk juridisk person (utanför EU)

Har ett handelsbolag överlåtit fastighet eller bostadsrätt till en utländsk juridisk person kan uttagsbeskattning bli aktuell enligt särskilda regler. Det gäller om överlåtelsen har skett till en utländsk juridisk person (utanför EU) som helt eller delvis

ägs, direkt eller indirekt, av överlåtaren eller honom närstående. Den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde.

Avyttring av fastighet med förlust

Avdragsbegränsning gäller i vissa fall när ett handelsbolag avyttrar fastighet med kapitalförlust. För delägare som är aktiebolag, och andra företag som kan inneha näringsbetingade andelar, får kapitalförlusten endast dras av mot kapitalvinst på fastigheter som uppkommit i det delägande aktiebolaget. Kapitalförlusten får t.ex. inte kvittas mot kapitalförlust som uppkommit i ett dotterbolag till det delägande aktiebolaget. Den kapitalförlust som inte får dras av sparas och kan utnyttjas på motsvarande sätt efterföljande beskattningsår. Avyttras andelen tar den nya ägaren över det sparade avdraget. Är förvärvaren en fysisk person får kapitalförlusten över huvud taget inte dras av.

Observera att begränsningen i avdragsrätten inte gäller om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande i företaget eller hos företag i intressegemenskap.

Uthyrning av lokal

Om delägare eller närstående till delägare i handelsbolag upplåter lokal till handelsbolaget ska beskattning ske som om upplåtelsen skett till arbetsgivare. När du beräknar överskottet från uthyrningen medges därför inget schablonavdrag (12 000 kr + 20 % av hyresintäkten). Du får inte heller dra av en avgift till bostadsrättsförening eller hyra som belöper på den uthyrda delen. Att beskattning ska ske som om upplåtelse skett till arbetsgivare innebär att du i stället får skäligt avdrag för den faktiska merkostnaden för upplåtelsen.

Bolaget medges avdrag med marknadsmässig hyra. Hyra över detta belopp ska hos bolaget redovisas som eget uttag. Hyra av lokal är en affärshändelse som ska bokföras i handelsbolaget. Har bolaget av någon anledning inte bokfört denna kostnad kan delägaren göra avdrag i N3A-blanketten, punkt 13.

Lån

Om ett aktiebolag lämnar ett så kallat förbjudet lån till ett handelsbolag beskattas delägare som är juridisk person för lånet som intäkt av näringsverksamhet. Delägare som är fysisk person eller dödsbo beskattas som intäkt av tjänst. För mer information, se broschyren "Skatteregler för delägare i fåmansföretag" (SKV 292).

Deklarationsanvisningar för blanketterna N3A och N3B

Nedan lämnas ytterligare information, utöver den som lämnas i blanketterna, om vilka uppgifter som ska fyllas i näringsbilagorna N3A och N3B. Informationen lämnas i den ordning, kod eller punkt, som de redovisas i blanketten. På så sätt är det lätt att hitta

information om en särskild kod eller punkt. I vissa fall anges informationen samlat för ett flertal punkter. Det är då fråga om punkter som behandlar en och samma sakfråga och därför inte bör behandlas separat från varandra.

Så här fyller du i blankett N3A

Blanketten ska lämnas av fysiska personer och dödsbo som äger andel i handelsbolag.

Blanketten är i princip uppdelad i fyra olika delar. Den inleds med vissa identifieringsuppgifter, uppgifter om räkenskapsår m.m. Därefter följer en omfattande del där årets resultat beräknas, punkterna 1–67. På sidan 3 ska uppgift lämnas för beräkning av andelens justerade anskaffningsutgift (JAU), punkterna 68–85. På denna sida redovisas slutligen också vissa uppgifter som ligger till grund för Skatteverkets kontroll.

När blanketten fylls i är det inte alltid möjligt att göra det punkt för punkt, utan i vissa fall måste du först fylla i vissa senare punkter. Om du t.ex. vill göra avdrag för positiv räntefördelning i punkt 15 måste du först beräkna underlaget i punkterna 33–45. Du kan dock beräkna årets resultat genom att fylla i uppgifterna i nummerordning punkt för punkt, om du inte utnyttjar reglerna om expansionsfond, eller om kapitalunderlaget för räntefördelning understiger +/- 50 000 kr eller om det inte har uppkommit ett underskott.

1. Räkenskapsår m.m.

Ruta 39 Datum då blanketten fylls i. Ange datum då blanketten fylls i. Det kan vara ett datum mellan den dag du faktiskt upprättar blanketten och den dag du lämnar in den. 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.

Ruta 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 1.

Punkt 1–2 Bolagets resultat. Från handelsbolaget ska du ha fått uppgift om din del av överskottet eller underskottet i bolagets verksamhet. Motsvarande uppgift ska handelsbolaget lämna på sidan 4 i sin inkomstdeklaration.

Punkt 3 Bilförmån. Om du har använt handelsbolagets bil för privatkörning ska du beskattas såsom för bilförmån. Värdet bestäms på samma sätt som i inkomstslaget tjänst för anställdas bilförmåner, se broschyren "Skatteregler för privatpersoner" (SKV 330). På Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se kan du kan få hjälp att beräkna förmånsvärdet. Har du även haft förmån av *fritt drivmedel* ska detta värde tas upp som övrig förmån i punkt 4. Drivmedelsförmånen beräknas som marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Har du betalt allt drivmedel själv, se vidare punkt 13.

Observera att bil- och drivmedelsförmån är ett uttag som ska påverka andelens anskaffningsutgift och ska därför också redovisas i punkt 72. Har du använt din privata bil i näringsverksamheten drar du av dessa kostnader i punkt 13.

Punkt 4 Fri bostad m.m. Värdet av bostadsförmån ska du beräkna med ledning av de hyrespriser som gäller för den ort där fastigheten är belägen. Om du för privat bruk har använt annan egendom som ägs eller hyrs av handelsbolaget ska du ta upp marknadsvärdet av denna förmån. För drivmedelsförmån gäller särskild beräkning av förmånsvärdet, se punkt 3.

Observera att förmån av fri bostad eller annan egendom är ett uttag som ska påverka andelens anskaff-

ningsutgift och uttaget (förmånen) ska därför även redovisas i punkt 72.

Har du *upplåtit lokal* till handelsbolaget ska ersättningen tas upp i inkomstslaget kapital, där medges du avdrag för skäliga kostnader. Uppkommer det överskott efter att du gjort avdrag för skäliga kostnader ska det tas upp i Inkomstdeklaration 1, ruta 51. Någon justering i blankett N3A av resultatet ska inte göras, såvida inte ersättningen överstiger marknadsmissig hyra. I sådana fall ska överhyran tas upp som intäkt och samtidigt redovisas som uttag i punkt 72 eller 73. Intäkten kan redovisas som en skattemässig justering (pluspost) i handelsbolagets inkomstdeklaration eller på blankett N3A punkt 4.

Exempel: Upplåtelse av lokal och överhyra

En delägare i ett handelsbolag har erhållit 10 000 kr i kontant ersättning för att upplåta ett garage till bolaget. Marknadsmässig ersättning beräknas till 6 000 kr. Delägaren tar därför i blankett N3A upp 4 000 kr i punkterna 4 och 72.

Skäliga kostnader för uthyrningen beräknas till 1 000 kr. Delägaren ska därför ta upp 5 000 kr för uthyrningen. Beloppet redovisas i ruta 51 på inkomstdeklarationen.

Punkt 5 Avyttring av fastighet/bostadsrätt. Har handelsbolaget avyttrat en fastighet eller en bostadsrätt beskattas resultatet olika beroende på om delägaren är fysisk person eller juridisk person, t.ex. ett aktiebolag. Fysisk person och dödsbo ska beskattas i inkomstslaget kapital och juridisk person i inkomstslaget näringsverksamhet. Din del av bokförd vinst drar du av i punkt 5a (kod 804), och din del av bokförd förlust tar du upp i punkt 5b (kod 805). Det belopp som du ska ta upp i kapital i din inkomstdeklaration hämtar du från blankett K7 eller K8. Reglerna om avyttring av fastighet behandlas på sidorna 8–9 i avsnittet ”Beskattning av inkomst”, och på sidan 24 i avsnittet ”Särskilda regler”. Se även exempel vid punkt 78 nedan.

Exempel: Försäljning av fastighet

Ett handelsbolag med två delägare, en fysisk person och ett aktiebolag, har sålt en fastighet. Den bokförda vinsten uppgår till 500 000 kr.

Någon justering för den bokförda vinsten ska inte göras i handelsbolagets inkomstdeklaration. Den fysiska personen drar av sin del av den bokförda vinsten 250 000 kr i punkt 5a. Den kapitalvinst som uppkommer i blankett K7 för han in i sin inkomstdeklaration i ruta 75.

På blankett N3B drar *aktiebolaget* av sin del av bokförd vinst 250 000 kr i punkt 3a. Den kapitalvinst som ska tas upp till beskattning tar bolaget upp i punkt 3c.

Punkt 6 Avyttring av värdepapper. Bokfört resultat vid avyttring av värdepapper ska justeras i handelsbolagets inkomstdeklaration. Din del av den kapitalvinst som ska tas upp redovisar du i punkt 6a (kod 893), och din del av den kapitalförlust som ska dras av redovisar du i punkt 6b (kod 894). Om du ska ta upp både vinst och förlust kan du redovisa resultatet efter kvittning i en enda kod. Se vidare på sidan 11 och 12 om vilka regler som gäller vid avyttring av värdepapper.

Exempel: Försäljning av aktier

Ett handelsbolag har två fysiska personer som delägare, som vardera ska ta upp 50 % av bolagets resultat. Under beskattningsåret har bolaget sålt marknadsnoterade aktier med dels en kapitalförlust på 50 000 kr, dels en kapitalvinst på 20 000 kr.

I handelsbolagets inkomstdeklaration justeras det bokförda resultatet i punkt 14. Det resultat som ska tas upp av delägarna på blankett N3A (punkt 1 eller 2) innehåller därför inte någon bokförd vinst eller förlust (kapitalvinst eller kapitalförlust).

Delägarna redovisar på blankett N3A vardera 10 500 kr som kapitalförlust i punkt 6b ($50\% \times [70\% \times [50\,000 - 20\,000]]$).

Punkt 7 Överlåtelse av andel. Fysiska personer som är bosatta i Sverige och svenska dödsbon kan i vissa fall omfattas av särskilda regler när de avyttrar en andel i handelsbolag med kapitalvinst. Enligt dessa regler ska (hela eller viss del av) kapitalvinsten tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, se vidare om dessa regler på sidan 23 i avsnittet ”Beskattning i näringsverksamhet”. En definition av avyttring hittar du på sidan 22.

Den kapitalvinst som ska tas upp i näring redovisar du i punkt 7. Hur stor del som ska tas upp i näring redovisar du på blankett K15B. Där finns ytterligare information om hur kapitalvinsten ska beräknas.

Exempel: Försäljning av andel till aktiebolag

Ebba har sålt sin andel i ett handelsbolag till ett aktiebolag för 200 000 kr. De särskilda reglerna för avyttring av andelar är tillämpliga, vilket innebär att kapitalvinsten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Den justerade anskaffningsutgiften vid ingången av året är 50 000 kr och inga uttag eller tillskott har gjorts under året.

Den kapitalvinst 150 000 kr ($200\,000 - 50\,000$) som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet redovisar Ebba vid punkt 7.

Kapitalvinsten som beskattas i inkomstslaget näring ska öka den justerade anskaffningsutgiften, som därefter beräknas till 200 000 kr ($50\,000 + 150\,000$). I den kapitalvinstberäkning som sedan ska göras i inkomstslaget kapital uppkommer varken vinst eller förlust ($200\,000 - 200\,000$).

Alternativt kan säljare och köpare dela upp årets resultat i handelsbolaget genom ett bokslut per överlåtelse- eller tillträdesdagen. Säljaren tar upp sin del av resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalvinsten på andelen beräknas därefter på vanligt sätt.

Exempel: Försäljning av andel till aktiebolag, med uppdelning av resultatet

Ebba har sålt sin handelsbolagsandel till ett aktiebolag för 200 000 kr. De särskilda reglerna för avyttring av andelar är tillämpliga och förutsättningarna för att fördela resultatet mellan Ebba och köparen är uppfyllda. Den justerade anskaffningsutgiften vid ingången av året är 50 000 kr och inga uttag eller tillskott har gjorts under året. Ett delårsbokslut upprättas per överlåtelse tillfället. Detta visar att Ebbas del av resultatet uppgår till 60 000 kr.

Ebba ska på blankett N3A ta upp 60 000 kr i punkt 1. När kapitalvinsten beräknas ska den justerade anskaffningsutgiften ökas med resultatet i punkt 11, i detta fall 60 000 kr. Ebbas justerade anskaffningsutgift kommer därför att uppgå till 110 000 kr och det belopp som ska beskattas i kapital beräknas till 90 000 kr (200 000 – 110 000).

Om du har avyttrat din andel utan att de särskilda reglerna är tillämpliga ska vinsten tas upp i inkomstslaget kapital. En sådan avyttring ska du redovisa på blankett K15A. Notera att kapitalförlust alltid ska dras av i kapital.

Punkt 8 underskott som påverkar JAU. Här för du in underskott från föregående år som ska påverka anskaffningsutgiften. Beloppet hämtar från punkt 62 i föregående års deklaration. Se vidare punkten 12 beträffande vad som påverkar anskaffningsutgiften.

Punkt 9–10 Andelsbyte. Har handelsbolaget gjort ett s.k. andelsbyte, dvs. som ersättning för sålda aktier/andelar erhållit andelar/aktier i det köpande företaget, kan uppskov med beskattningen medges för den beräknade kapitalvinsten. För att det ska vara fråga om ett uppskovsgrundande andelsbyte ska vissa villkor vara uppfyllda, t.ex. vad avser det köpande företags innehav av dessa andelar/aktier. Begärt uppskov och återfört uppskov redovisas också på blankett N4, som ska lämnas in tillsammans inkomstdeklarationen. Information om blankett N4 hittar du i broschyren "Skatteregler för aktie- och handelsbolag" (SKV 294).

Punkt 11 Inkomst som ska påverka den justerade anskaffningsutgiften. Om det är överskott ska beloppet föras till sidan 3 punkt 70. Underskott förs till sidan 2 punkt 54.

Punkt 12 Underskott som inte påverkar JAU. Det är viktigt att hålla isär underskott som ska påverka den justerade anskaffningsutgiften från de som inte ska det. Du måste därför skilja mellan intäkter

och kostnader på bolagsnivå respektive på delägar-nivå.

Delägarens egna inkomster och utgifter (delägar-nivå) som ska tas upp respektive dras av i verksamheten ska inte påverka anskaffningsutgiften. Kostnader och intäkter på delägarnivå är sådana utgifter och inkomster som endast är hänförliga till och ska påverka resultatet för en delägare. Sådana inkomster och utgifter ska inte heller bokföras i bolaget. Det kan bl.a. vara frågan om utgifter som dras av i punkt 13, t.ex. ökade levnadskostnader, resor till och från arbetet och resor i näringsverksamheten med privatbil. Utgifter för egna pensionsförsäkringspremier, och särskild löneskatt på denna kostnad, är också kostnader som inte ska påverka anskaffningsutgiften. Notera att det endast undantagsvis är möjligt att dra av pensionsförsäkringspremierna vid underskott, se vidare om pensionsförsäkringspremier och underskott i broschyren "Skatteregler för enskilda näringsidkare" (SKV 295).

Erhållen sjukpenning och intäkt som uppkommer vid avstämning av egenavgifter är exempel på intäkter som inte ska påverka anskaffningsutgiften.

På sidorna 9–10 och 15–16 kan du läsa mer om delägarens inkomster och utgifter samt om underskott som ska, och som inte ska, påverka den justerade anskaffningsutgiften. Notera särskilt exemplet, "Egna utgifter", på sidan 16.

Punkt 13 Resor mellan bostad och arbetsplats m.m. Här drar du av egna kostnader för verksamheten som inte bokförs i handelsbolagets räkenskaper. Det gäller t.ex. om du har kostnader för resor till och från arbetet, kostnader för bilresor med din privata bil eller ökade levnadskostnader vid tjänsteresa. Har bolaget av misstag inte bokfört en utgift som betalats av delägaren kan denna kostnad dras av här. Det kan t.ex. vara lokalkostnader i den egna privatbostaden, se sidan 10.

För att få göra avdrag för *resor mellan arbetet och bostaden* gäller samma villkor som för anställda, se broschyren "Skatteregler för privatpersoner" (SKV 330). Avdrag medges med 18:50 kr per mil, till den del kostnaden överstiger 9 000 kr. Har du kostnader både som anställd och som delägare i handelsbolag ska begränsningen på 9 000 kr i första hand hänförlig till din anställning och inkomstslaget tjänst.

Har du använt din privata bil för *resor i näringsverksamheten* medges du avdrag med 18:50 kr per mil. För dessa resor finns ingen begränsning motsvarande den för resor mellan arbetet och bostaden. Har du redovisat förmån av *fri bil* och har *betalat allt drivmedel själv* får du göra avdrag för den del som är hänförlig till resor i näringsverksamheten. Avdrag medges enligt schablon med 65 öre per kilometer för diesel och 95 öre per kilometer för annat drivmedel.

Om du har haft *ökade levnadskostnader* pga. av resor i näringsverksamheten som har varit förenade med övernattningskostnader kan dessa kostnader beräknas enligt schablon. När det gäller att beräkna storleken av avdraget gäller samma regler som för anställda, se "Skatteregler för privatpersoner" (SKV 330).

Punkt 14–16 Räntefördelning. Positiv räntefördelning är frivillig medan negativ räntefördelning är tvingande. Bestämmelserna beskrivs på sidorna 17–19.

För att kunna beräkna fördelningsbeloppet måste man först fylla i punkterna 33–44. Uppkommer ett negativt belopp i punkt 44 måste du ta upp detta belopp som intäkt i punkt 16. Om det däremot uppkommer ett positivt fördelningsbelopp i punkt 43 kan du välja att utnyttja hela eller delar av detta belopp. Glöm inte bort att också föra beloppet i punkt 15 eller 16 till inkomstdeklarationen (kod 52 resp. 55).

Avdrag för positiv räntefördelning får göras med högst ett belopp motsvarande ett för räntefördelning justerat resultat, dvs. högst positivt belopp i punkt 14. För negativ räntefördelning finns ingen begränsning.

Punkt 17–19 Periodiseringsfond. I punkt 17 (kod 875) redovisar du som intäkt återförda periodiseringsfonder. Det belopp som du är tvingad att återföra framgår i regel av den specifikation som du får tillsammans med din Inkomstdeklaration 1. I punkt 18 summerar du underlaget för årets avsättning till periodiseringsfond. Och i punkt 19 (kod 831) drar du av årets avsättning, som högst får uppgå till 30 % av beloppet i punkt 18.

Reglerna om periodiseringsfond behandlas i broschyren på sidan 19.

Punkt 20–22 Expansionsfond. Om du kan göra avsättning till expansionsfond, eller om du måste återföra tidigare års avsättningar, styrs av ditt kapitalunderlag för expansionsfond. Detta kapitalunderlag beräknar du i punkterna 47–53. För att beräkna kapitalunderlaget måste du också beräkna den justerade anskaffningsutgiften före expansionsfond. Det innebär att du som första åtgärd måste börja med att fylla i punkterna 68–79.

Beskattningsårets kapitalunderlag som du har beräknat i punkt 53 styr din möjlighet eller skyldighet att öka eller minska din expansionsfond. Uppkommer ett positivt belopp i punkt 53 får du öka expansionsfonden med detta belopp. Uppkommer däremot ett negativt belopp ska du minska fonden med ett belopp motsvarande negativt belopp dividerat med 0,737. Du ska dock aldrig minska din fond med större belopp än expansionsfonden vid beskattningsårets ingång, dvs. belopp i punkt 89 vid föregående års deklaration.

I punkterna 86–89 redovisar du expansionsfonden vid beskattningsårets ingång, ökning eller minskning

samt fondens storlek vid beskattningsårets utgång. Observera att beskattningsårets ökning och minskning av expansionsfond också ska redovisas i Inkomstdeklaration 1, vid kod 128 (ökning) eller 132 (minskning).

Reglerna om expansionsfond behandlas i broschyren på sidorna 20–21.

Exempel:

Negativt kapitalunderlag för expansionsfond

Kapitalunderlaget i punkt 53 är minus 100 000 kr. Expansionsfonden ska därför minskas med 135 685 kr. Om fonden vid beskattningsårets ingång bara uppgår 80 000 kr, redovisas endast detta belopp som minskning av expansionsfond i punkterna 22, 82 och 94. Kvarvarande expansionsfond, som redovisas i punkt 95, är därefter 0 kr. Minskningen av expansionsfonden redovisas också i Inkomstdeklaration 1 vid kod 132.

Punkt 23 Pensionsparavdrag. Om verksamheten bedrivs aktivt kan du, inom vissa beloppsgränser, få avdrag för betalda pensionsförsäkringspremier eller inbetalning till pensionsparkonto. Det belopp du drar av vid punkt 23 (kod 820) ska du också ta upp i inkomstdeklarationen, sidan 2, ruta 120. Pensionsparavdrag behandlas på sidan 10.

Observera att delägare i handelsbolag inte anses som anställd varför avdrag inte kan medges för tjänstepensioner som ägs av bolaget och avser delägaren. Avdrag medges varken för delägaren vid punkt 23 eller för bolaget. Genom att låta försäkringsbolaget registrera om äganderätten till försäkringen kan avdrag medges för betalningar som gjorts under det beskattningsår som ägarförändringen registrerades.

Det förekommer att handelsbolaget betalar delägarrens pensionspremier och redovisar detta som kostnad i räkenskaperna. I dessa fall ska kostnaden behandlas som en kostnad som inte får dras av samtidigt som beloppet ska ses som uttag, se vidare exempel, "Delägarrens privata utgifter", på sidan 15.

Punkt 24 Särskild löneskatt. Du ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader med 24,26 % av det belopp du har dragit av i punkt 23. Den särskilda löneskatten för pensionskostnader drar du av i punkt 24 (kod 821).

Har handelsbolaget utfäst tjänstepension för anställd personal ska den särskilda löneskatten betalas av bolaget. Underlag ska redovisas i handelsbolagets inkomstdeklaration.

Punkt 25–26 Avstämning av egenavgifter. Det belopp som du fick avdrag med vid föregående års taxering hittar du i föregående års deklaration vid punkt 28. De faktiskt påförda avgifterna framgår av ditt slutskattebesked för föregående års taxering.

I den specifikation som du får tillsammans med din inkomstdeklaration finns de aktuella beloppen också angivna. Observera att dessa angivna belopp kan vara felaktiga om du t.ex. har begärt omprövning av föregående års taxering.

Om du har flera näringsverksamheter, t.ex. även driver en enskild firma eller äger andelar i flera handelsbolag, ska du fördela påförda egenavgifter utifrån föregående års resultat.

Exempel:

Avstämning flera näringsverksamheter

Anton har en enskild näringsverksamhet och är delägare i ett handelsbolag. Vid årets taxering visar den enskilda näringsverksamheten ett överskott på 100 000 kr, före avstämning av föregående års egenavgifter. Motsvarande belopp för handelsbolagsandelen är ett underskott på 30 000 kr.

Vid föregående års taxering redovisade han ett överskott från den enskilda näringsverksamheten på 75 000 kr och 150 000 kr för andelen i handelsbolaget. Avdrag för egenavgifter medgavs med 25 000 kr i den enskilda näringsverksamheten och med 50 000 kr för andelen i handelsbolaget. Enligt slutskattebesked påfördes Anton egenavgifter med 60 750 kr.

Eftersom varken den enskilda firman eller handelsbolaget har gjort något avdrag från arbetsgivaravgifterna (s.k. regional nedsättning) för företagets anställda bör påförda egenavgifter från föregående år fördelas proportionellt utifrån föregående års resultat. På blankett N3A tar Anton därför upp 50 000 kr vid punkt 25 (kod 818) och 40 500 kr (150 000/225 000 x 60 750) i punkt 26 (kod 819).

Punkt 27–28 Årets avdrag för egenavgifter. Om du redovisar inkomsten som aktiv näringsverksamhet får du högst dra av 25 % av beloppet i punkt 27. Det gäller även om du begär nedsättning av egenavgifterna, se s. 10.

Är du född 1937 eller tidigare och är verksamheten aktiv ska du inte betala några avgifter och följdaktligen inte göra något avdrag för egenavgifter. Är du född 1984 eller senare eller 1938–1944 är avgiftsuttaget lägre. Se broschyren Bokföring, bokslut och deklaration del 2 (SKV 283) och deklaraionsanvisningarna till R43 avseende vilket schablonavdrag du får göra om avgiftsuttaget är lägre. Om verksamheten är passiv ska du alltid betala särskild löneskatt och ditt schablonavdrag är 20 % av beloppet i punkt 27. Hur du bedömer om verksamheten är aktiv eller passiv, se sidan 8.

I broschyren ”Skatteregler för enskilda näringsidkare” (SKV 295), under avsnittet ”Överlåtelse och avveckling av näringsverksamhet”, finns det beskrivet hur du i stället för att dra ett schablonbelopp kan få avdra ett överensstämmande med de påförda avgifterna. Det kan vara av intresse att göra en sådan exakt beräkning av avgifterna för att slippa göra en avstämning

efterföljande år, t.ex. när bolaget upphört eller om du har sålt andelen.

Punkt 29 Sjukpenning. Beloppet framgår av kontrolluppgift från försäkringskassan. Uppgiften finns även i den specifikation som du får tillsammans med din inkomstdeklaration. Du ska inte ta hänsyn till sjukpenning när du beräknar egenavgifter. Sjukpenning är en inkomst på delägarnivå. Om du bokför erhållen sjukpenning i handelsbolaget ska den bokföras som ett tillskott, se även punkt 71.

Punkt 30 Resultat. Uppkommer det ett *överskott* anges detta i kod 829. Överskottet för du över till din inkomstdeklaration. Se sidan 10 om Nedsättning av egenavgifterna.

Uppkommer det ett underskott i punkt 30 är det slutliga underskottet beroende av om du kan utnyttja detta eller del av detta i punkt 31. Ska hela eller en del av underskottet rullas vidare till nästa år ska beloppet fyllas i punkt 32. Har det t.ex. uppkommit ett underskott i punkt 30 (kod 850) på 25 000 kr som inte kan utnyttjas i punkt 31 ska du också ange detta belopp i punkt 32.

Punkt 31 Utnyttjat underskott. Det underskott som du har räknat fram kan under vissa förutsättningar utnyttjas som allmänt avdrag, dvs. som avdrag mot inkomst av tjänst och näring (31a). Underskottet kan i vissa fall utnyttjas i inkomstslaget kapital (31b). I ett fall är man tvingad att utnyttja underskottet som avdrag i kapital. Det gäller om handelsbolaget har avyttrat en fastighet eller bostadsrätt med kapitalvinst.

I ruta 31a kan kommanditdelägare (sammanlagt under beskattningsåret och tidigare beskattningsår) inte dra av mer än vad som delägaren har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, se sid. 14. Motsvarande gäller för handelsbolagsdelägare som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förpliktelser. Denna begränsning gäller däremot inte avdrag för underskott som dras i ruta 31b.

Underskottet kan också reduceras vid konkurs och ackord. Sådan reduktion gör du också i punkt 31. I vilka situationer du får eller ska utnyttja ett underskott behandlas på sidorna 13–14.

Punkt 32 Kvarvarande underskott. Underskott som kan utnyttjas följande år ska anges i punkt 32.

Punkt 33–46 Kapitalunderlag för räntefördelning. Reglerna om räntefördelning behandlas på sidorna 17–19. Positiv räntefördelning är frivillig medan negativ räntefördelning är tvingande. I princip måste du därför alltid fylla i detta avsnitt.

Notera att det belopp du anger i punkt 33 eller 34, om andelens anskaffningsutgift vid beskattningsårets ingång, är samma som du ska ange i punkt 68 eller 69. Sparat fördelningsbelopp från föregående års taxering (punkterna 38 och 42) hittar du, förutom i

föregående års deklaration, i den specifikation som du får tillsammans med din inkomstdeklaration. Om kapitalunderlaget i punkt 39 understiger 50 000 kr kan du för detta beskattningsår inte göra någon positiv räntefördelning. Har du sparat fördelningsbelopp från föregående år får du rulla det vidare och utnyttja det ett år när kapitalunderlaget överstiger 50 000 kr.

Exempel: Rullat fördelningsbelopp

Vid taxeringen år 2010 redovisade Erik en positiv justerad anskaffningsutgift i punkt 33 på 35 000 kr. Han hade ett sparat fördelningsbelopp från taxeringen 2009 på 10 000 kr som han tog upp i punkt 42. Kapitalunderlaget i punkt 39 beräknades till 45 000 kr. Eftersom detta understeg 50 000 kr kunde Erik inte utnyttja det sparade fördelningsbeloppet utan fick rulla det till nästa år (punkt 46).

Vid taxeringen år 2011 redovisar Erik en positiv justerad anskaffningsutgift i punkt 33 på 44 000 kr. Med det sparade fördelningsbeloppet från föregående år på 10 000 kr beräknas kapitalunderlaget till 54 000 kr (punkt 39). Årets positiva fördelningsbelopp beräknas i punkt 40 till 4 428 kr ($8,20\% \times 54\,000$ kr). Årets positiva fördelningsbelopp summeras med det sparade fördelningsbeloppet 10 000 kr från föregående år. Summa positivt fördelningsbelopp 14 428 anger han i punkt 43. Av detta belopp väljer han att utnyttja 5 000 kr i punkt 15 (anges också i punkt 45 samt i inkomstdeklarationen i ruta 52). I punkt 46 redovisar Erik det belopp som han sparar till taxeringen 2011, dvs. 9 428 kr.

Punkt 47–53 Kapitalunderlag expansionsfond.

Reglerna om expansionsfond behandlas på sidorna 20–21. Se även punkterna 20–22 ovan.

Genom att tillämpa reglerna om expansionsfond kan du uppnå en beskattning som är jämförbar med aktiebolag. Det innebär i princip att för den del av resultatet som du har tagit ut, i form av pengar eller annat, beskattas du fullt ut. På resterande del är beskattningen 26,3 procent. Reglerna är helt frivilliga varför det inte finns något tvång att fylla i uppgifterna. Har du expansionsfond vid beskattningsårets ingång måste du alltid fylla i uppgifterna för att kontrollera om du är tvingad att återföra någon del av denna.

Om du ska beräkna kapitalunderlaget måste du börja med att beräkna den justerade anskaffningsutgiften före expansionsfond, dvs. att fylla i punkterna 68–79.

Punkt 54–67 Underskott. Redovisningen av underskott i blanketten delas in i två avsnitt, underskott som påverkar anskaffningsutgiften (bolagsnivå) och underskott som inte påverkar anskaffningsutgiften (delägarnivå). Denna indelning är nödvändig bl.a. för att du inte ska beskattas i kapital för dina egna utgifter, t.ex. ökade levnadskostnader, när du säljer andelen.

Underskott som påverkar anskaffningsutgiften är indelad i fyra olika kvittningssituationer. I punkt 55

kvittar du underskottet i punkt 11 mot den inkomst som uppkommer vid negativ räntefördelning, återförd periodiseringsfond och minskning av expansionsfond. Har du ett underskott i punkt 11 kan det också kvittas bort mot överskott som uppkommer vid avstämning av egenavgifter eller erhållen sjukpenning. Denna kvittning gör du i punkt 57. När du gör denna kvittning måste du också ta hänsyn till avdrag som du gör efter punkten 11, t.ex. resor till och från arbetet och egenavgifter.

På sidorna 13–14 ovan redovisas fyra situationer när ett underskott kan utnyttjas som allmänt avdrag eller dras av i inkomstslaget kapital. Har ett underskott utnyttjats på något av dessa sätt ska det minska den justerade anskaffningsutgiften. I punkt 59 redovisar du underskott som utnyttjats genom att minska kapitalvinst vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt. Här kan du också redovisa underskott hänförligt till bostad i andelshus som utnyttjats vid punkt 31. Här i punkt 59 är 100 % av ett sådant underskott förbrukat (men endast 70 % påverkar anskaffningsutgiften, se nedan och punkt 78). I punkt 61 redovisas övriga kvittningssituationer, dvs. när underskottet utnyttjats som allmänt avdrag.

Det belopp som redovisas i punkt 55, 57 och 61 ska påverka den justerade anskaffningsutgiften och redovisas därför i punkt 76. Av det underskott i punkt 59 som är hänförligt till bostad i andelshus ska 70 % påverka anskaffningsutgiften, dvs. de 70 % som är avdragsgilla i kapital. Detta kvoterade belopp redovisas i punkt 78. Den del av underskottet i punkt 59 som avser underskott som utnyttjats genom att minska kapitalvinst vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt ska däremot inte redovisas i punkt 78. Den justerade anskaffningsutgiften påverkas i stället genom att i punkt 77 redovisas den kapitalvinst som ska tas upp till beskattning, dvs. kapitalvinst minskad med utnyttjat underskott, enligt blankett K7/K8.

3. Beräkning av andelens anskaffningsutgift

Den justerade anskaffningsutgiften ligger till grund för att beräkna kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond. Har du avyttrat andelen under året måste du beräkna den justerade anskaffningsutgiften vid avyttringstillfället, eftersom denna påverkar kapitalvinsten eller kapitalförlusten. Observera att du ska beräkna den justerade anskaffningsutgiften även om du inte utnyttjar reglerna om räntefördelning eller expansionsfond eller om du inte har avyttrat andelen under året. Justerad anskaffningsutgift behandlas på sidorna 15–16.

Punkt 68–69 Ingående värde JAU. Värdet hämtar du från punkt 84 eller 85 i föregående års deklaration. Har du köpt andelen under året anger du det belopp som du har betalt för andelen i punkt 68

(kod 810). Notera att det är samma belopp som förs in i punkt 33 eller 34.

Punkt 70 Årets inkomst. Beloppet hämtar du från punkt 11, dvs. inkomst som ska påverka anskaffningsutgiften. Notera att har du ett underskott ska det påverka din anskaffningsutgift bara om det har utnyttjats t.ex. som allmänt avdrag. Underskott som utnyttjas redovisas i punkterna 76 och 78.

Punkt 71 Tillskott. Har du fört in pengar eller annan egendom som tillskott till bolaget ska det öka din anskaffningsutgift. Annan egendom än pengar värderas till marknadsvärdet. De tillskott som du har gjort bör löpande redovisas i bokföringen mot ditt avräkningskonto, varför beloppet som ska tas upp i punkt 71 (kod 728) i regel kan hämtas direkt från handelsbolagets bokföring. Handelsbolaget ska i sin inkomstdeklaration på sidan 4 lämna uppgift om vad du har skjutit till under handelsbolagets räkenskapsår.

Punkt 72 Uttag förmåner. Har du haft förmån av t.ex. fri bil eller bostad är detta ett uttag som ska redovisas i punkt 72 (kod 729). Förmåner som ska uttagsbeskattas redovisas som intäkt i punkterna 3 och 4. Uttaget ska värderas till marknadsvärdet. Har du haft en förmån som värderas enligt schablon, dvs. förmån av fri bil, kan du använda samma värde som du har tagit upp som inkomst.

Punkt 73 Övriga uttag. Har du tagit ut pengar eller annan egendom från handelsbolaget ska det minska din anskaffningsutgift. Annan egendom än pengar värderas till marknadsvärdet. De uttag som du har gjort bör löpande redovisas i bokföringen mot ditt avräkningskonto, varför beloppet som ska tas upp i punkt 73 (kod 733) i regel kan hämtas direkt från handelsbolagets bokföring. Handelsbolaget ska i sin inkomstdeklaration på sidan 4 lämna uppgift om vad du har tagit ut under handelsbolagets räkenskapsår.

Observera, har handelsbolaget betalat och kostnadsfört dina privata utgifter ska beloppet inte bara återläggas i bolagets deklaration utan ska också behandlas som ett uttag, se exempel "Delägarens privata utgifter" på sidan 15. Se även nedan avsnitt 4 "Ersättningar" och "Förvärv av tomt, fastighet eller bostadsrätt".

Punkt 74–75 Periodiseringsfond. En avsättning till periodiseringsfond minskar resultatet och ska därför också minska anskaffningsutgiften i punkt 74 (kod 784). Återföring av periodiseringsfond är en intäkt som ska öka anskaffningsutgiften i punkt 75 (kod 785).

Punkt 76 Utnyttjat underskott. Har du utnyttjat ett underskott ska det minska anskaffningsutgiften. I punkt 76 (kod 786) redovisas utnyttjat underskott, utom underskott som dras av i inkomstslaget kapital. Det innebär att du i denna punkt tar upp underskott som har kvittats mot negativ räntefördelning, åter-

förd periodiseringsfond och minskad expansionsfond. Du tar också upp underskott som kvittats mot avstämning av egenavgifter och erhållen sjukpenning samt underskott som har utnyttjats som allmänt avdrag, dvs. underskott som har utnyttjats vid punkterna 55, 57 och 61.

Punkt 77 Kapitalvinst. Hela kapitalvinsten vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt ska öka anskaffningsutgiften i punkt 77 (kod 787). Det finns dock två undantag:

Undantag 1: Den del av kapitalvinsten som eventuellt har kvittats bort mot underskott av näringsverksamhet vid punkt 59 ska inte öka anskaffningsutgiften (det sker tyst kvittning genom att det utnyttjade underskottet inte heller minskar anskaffningsutgiften).

Undantag 2: Endast 90 % av kapitalvinsten ska tas upp till beskattning, dvs. 10 % är skattefritt.

Det innebär i praktiken att det är den skattepliktiga kapitalvinsten enligt blankett K7/K8 som ska tas upp i punkt 77. I de fall du vid punkt 65 har utnyttjat underskott som inte ska påverka anskaffningsutgiften, är den skattepliktiga kapitalvinsten på bostadsrätten eller fastigheten på blankett K7/K8 reducerad med detta underskott. Den kapitalvinst som ska påverka anskaffningsutgiften i punkt 77 måste därför beräknas på särskilt sätt för att anskaffningsutgiften inte ska minskas med det underskott som inte ska påverka anskaffningsutgiften. Enklast beräknar du det belopp som ska anges i punkt 77 genom att först ta 90 % av det utnyttjade underskottet som inte ska påverka anskaffningsutgiften. Beloppet lägger du sedan till den skattepliktiga kapitalvinsten, se exempel.

Exempel: Kapitalvinst fastighet och underskott som inte påverkar JAU

Ett handelsbolag har sålt en fastighet för 1 000 000 kr. Fastighetens omkostnadsbelopp är 800 000 kr. Den näringsverksamhet där fastigheten har ingått har gått med ett underskott på 100 000 kr. Hela resultatet ska tas upp av Olle.

Den skattepliktiga kapitalvinsten är 90 000 kr enligt blankett K7 ($[1\,000\,000 - 800\,000 - 100\,000] \times 90\%$). Olle redovisar detta belopp i punkt 77.

Om en viss del av underskottet är på delägarnivå, dvs. hänförlig till egna utgifter, måste beloppet i punkt 77 räknas om. I blankett N3A har Olle redovisat ett underskott på bolagsnivå vid punkt 11 på 60 000 kr. Han har också egna utgifter på 40 000 kr som han drar av i punkt 13. Underskottet är m.a.o. totalt 100 000 kr, varav 40 000 kr är på delägarnivå.

När Olle beräknar det belopp som han ska ta upp i punkt 77 ska han öka kapitalvinsten med 90 % av underskottet på delägarnivå. Olle för därför in 126 000 kr ($90\,000 + 90\% \times 40\,000$).

Alternativt kan beloppet beräknas som kapitalvinsten (200 000 kr) minskad med underskottet på bolagsnivå (60 000 kr) multiplicerat med 90 %, dvs. $(200\,000 - 60\,000) \times 90\% = 126\,000$ kr.

Punkt 78 kapitalförlust. Kapitalförlust vid avyttring av fastighet och bostadsrätt ska minska anskaffningsutgiften. I punkt 78 (kod 793) tar du upp den del av kapitalförlusten som ska dras av, dvs. kapitalförlusten efter kvotering.

Här ska du också ta upp underskott som är hänförlig till sådan bostad i ett andelshus som dras av i kapital. Du ska dock bara ta upp den del som får dras av i kapital, dvs. 70 % av det vid punkt 31 utnyttjade underskottet.

Exempel: Avyttrad fastighet med kapitalförlust

En handelsbolagsdelägare Knut gör ett tillskott på 500 000 kr som bolaget använder för att förvärva en fastighet. Fastigheten avyttras samma år för 450 000 kr. Knut tar ut dessa pengar. Inga andra transaktioner har skett och Knut ska redovisa hela bolagets resultat.

Knut tar upp sin andel av bolagets underskott i punkt 2, som i sin helhet består av den bokförda förlusten 50 000 kr. Samma belopp tar han upp i punkten 5b. Något överskott eller underskott i näringsverksamheten uppkommer därför inte.

Tillskottet 500 000 kr fyller Knut i punkt 71, och uttaget 450 000 kr redovisas i punkt 73. I punkt 78 drar han av kapitalförlusten som han får dra i inkomstslaget kapital 31 500 kr ($63\% \times 50\,000$ kr). Knuts positiva justerade anskaffningsutgift i punkt 84 uppgår därefter till 18 500 kr.

Punkt 79 JAU före expansionsfond. I punkt 79 (kod 812) summerar du punkterna 68–79. Beloppet i denna punkt är den anskaffningsutgift som ligger till grund för beräkning av expansionsfond. Notera att när kapitalunderlaget för expansionsfond beräknas ska hänsyn inte tas till den expansionsfondsskatt som ska betalas, och som i punkt 81 ökar anskaffningsutgiften, se exempel ”Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt” på sidan 21.

Punkt 80–83 Expansionsfondsskatt. Ökar du expansionsfonden minskar resultatet och minskar du expansionsfonden ökar du resultatet. Av denna anledning ska en ökning av fonden minska anskaffningsutgiften i punkt 80 (kod 794), och en minskning av fonden öka anskaffningsutgiften i punkt 82 (kod 796).

Ökar du expansionsfonden ska du betala expansionsfondsskatt med **26,3%** på ökningen. Tar du ut pengar från bolaget för att betala denna skatt minskar det anskaffningsutgiften (i punkt 73). För att du inte ska tvingas att minska expansionsfonden pga. av detta uttag ska du i punkt 81 (kod 795) öka anskaffningsutgiften med expansionsfondsskatten, se sidan 21 och

exempel ”Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt”. För tillgodoförd expansionskatt gäller det motsatta, dvs. att i punkt 83 (kod 797) ska du minska anskaffningsutgiften med återbetalt belopp. Om du som tillskott till bolaget sätter in den expansionsfondsskatt som du har fått tillbaka blir anskaffningsutgiften oförändrad.

4. Visst uppgiftslämnande

På sidan 3 lämnar du också uppgifter som ligger till grund för Skatteverkets kontroll. Genom att fylla i dessa uppgifter undviker du onödiga frågor från Skatteverket.

Punkt 86–89 Expansionsfond. Här redovisar du din expansionsfond vid beskattningsårets ingång samt de förändringar som skett under året.

Ersättningar

1. Upplåtelse av lokal. Vid ruta 886 ska du ange om du har uppburit ersättning från handelsbolaget för upplåtelse av lokal eller annat utrymme. Om det är fråga om lokal i privatbostadsfastighet eller privatbostad ska ersättningen beskattas i inkomstslaget kapital. Hur stor del av ersättningen som ska beskattas kan du räkna ut i hjälpblankett SKV 2199. Skattepliktigt belopp redovisas i inkomstdeklarationen.

Ska ersättningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska den deklarerar på blankett NE. För ytterligare information se punkt 13 samt under avsnittet ”Särskilda regler” på sidan 24.

2. Förvärv av tomt, fastighet eller bostadsrätt. I ruta 738 anger du om du eller närstående har förvärvat tomtmark, en- eller tvåfamiljsfastighet eller bostadsrätt från bolaget. Har du gjort ett sådant förvärv ska du ange förvärvspris och marknadsvärde på den förvärvade tillgången.

Om fastigheten eller bostadsrätten kan antas komma bli privatbostad i och med överlåtelsen ska, om förvärvspriset understiger marknadsvärdet, överlåtelsen anses ha skett till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. När kapitalvinsten redovisas på blankett K7/K8 ska därför som avyttringspris marknadsvärdet tas upp, och inte den faktiska ersättningen. Det belopp varmed ersättningen understiger marknadsvärdet ska också tas upp som uttag vid punkt 73 (den skattepliktiga kapitalvinsten ökar anskaffningsutgiften vid punkt 77).

3. Penninglån. Någon beskattning ska inte ske om du lånar pengar av ditt handelsbolag. Däremot ska du beskattas om handelsbolaget har fått ett s.k. för-

bjudet lån. Du kan läsa mer om förbjudet lån i broschyren "Skatteregler för delägare i fåmansföretag" (SKV 292).

Ett förbjudet lån som ska beskattas kan t.ex. vara att handelsbolaget har lånat pengar av ett aktiebolag eller av en utländsk juridisk person som motsvarar

ett aktiebolag. Beskattning sker i inkomstslaget tjänst (och för deläggande aktiebolag i inkomstslaget näringsverksamhet).

I ruta 739 ska du redovisa belopp som du ska ta upp i inkomstslaget tjänst p.g.a. att handelsbolaget har fått ett s.k. förbjudet lån.

Så här fyller du i blankett N3B

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

Blankett N3B 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.

Ruta 39 Datum då blanketten fylls i. Ange datum då blanketten fylls. Det kan vara ett datum mellan den dag du faktiskt upprättar blanketten och den dag du lämnar in den. 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.

Ruta 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, 3 eller 4.

I Inkomstdeklaration 2 och 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 punkt 4.8 i INK 2 och punkt 10 i INK4.

För aktiebolag som tillämpar de s.k. K2-reglerna i redovisningen (BFNAR 2008:1) krävs i regel inte någon justering, eftersom det bokförda resultatet justeras med skattepliktigt resultat.

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 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 delägare som kan ha näringsbetingade andelar (t.ex. aktiebolag) får med vissa undantag kapitalförlusten endast dras av mot kapitalvinster på fastigheter, se avsnittet särskilda regler.

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 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. Se exempel "Försäljning av fastighet" vid punkt 5 blankett N3A.

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 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 kan du redovisa resultatet efter kvittning i en enda ruta. Se vidare avsnittet "Särskilt om aktier och andelar" om vilka regler som gäller samt exempel "Försäljning av aktier" vid punkt 6 på blankett N3A.

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 "Särskild om aktier och andelar".

Exempel: Utdelning onoterade andelar till 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 utdelningen som intäkt i bokföringen. Delägande aktiebolag ska dra av sin del av utdelningen som inte ska beskattas 50 000 kr som en justerad kostnadspost vid p. 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 mera i deklaraionsanvisningarna till blankett N3A punkterna 9–10.

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 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).

Begränsningen gäller även om ett handelsbolag äger andel i ett kommanditbolag, se exempel på sidan 14.

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 tar aktiebolaget upp i sin inkomstdeklaration INK2 vid punkt 4.8.

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. Observera att det bara är handelsbolag som ska beräkna justerad anskaffningsutgift på blankett N3B, d.v.s. handelsbolag som äger andel i annat handelsbolag..

Punkt 11 Periodiseringsfond. För handelsbolag ska avdrag för periodiseringsfond beräknas för varje delägare för sig och avsättning görs 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 i stället 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 för 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.

Skaffa e-legitimation. Då kan du bland annat

- se hur mycket som finns på ditt skattekonto
- lämna skattedeklaration (gäller enbart näringsidkare)
- lämna skattedeklaration via ombud
- lämna inkomstdeklaration med de vanligaste bilagorna
- ändra eller lägga till uppgifter i inkomstdeklarationen
- anmäla bankkonto för skatteåterbäring
- ansöka om jämkning (ändrad beräkning av skatteavdrag)
- 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**