

25 Underskottsavdrag för fysiska personer och dödsbon

prop. 1989/90:110 s. 586-589, 645-647, 705, SkU30
prop. 1990/91:54 s. 298, SkU10
prop. 1993/94:50 s. 250-253, SkU15 s. 161-162
prop. 1994/95:25 s. 65, FiU1 Del 1 s. 85-86
prop. 1995/96:109 s. 59-60, SkU20 s. 45-46
prop. 1996/97:154 s. 18-20, SkU2
prop. 1999/2000:2 s. 65, 184-185, 508-509, 667-668, SkU2
SOU 1989:34 s. 319-320
SOU 1992:67 s. 73-96
SOU 1997:2 s. 493-494

Sammanfattning

Detta avsnitt behandlar allmänna avdrag för underskott i näringsverksamhet avseende fysiska personer och dödsbon (62 kap 2 – 4 §§ IL). Vidare berörs reglerna som medger avdrag för underskott mot kapitalvinst i vissa fall. Förlustutjämnning sker enligt ett system som innebär att underskott i en näringsverksamhet får, med vissa undantag, dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamheten närmast följande beskattningsår (40 kap. 2 § IL), s.k. rullning. Tidigare användes begreppet ”förvärvskälla”, men det har utmönstrats ur IL och numera används endast uttrycket ”näringsverksamhet”. I sak är det dock ingen skillnad.

25.1 Allmänt

Reglerna om hur man avgränsar vissa näringsverksamheter från varandra har betydelse för kvittning av underskott. Ett underskott av en näringsverksamhet får inte kvittas mot överskott av en annan näringsverksamhet. Med några undantag hänförs all näringsinkomst för en fysisk person till en och samma näringsverksamhet, oavsett att verksamheterna inte är desamma (14 kap. 12 § IL). Kvittning av underskott i näringsverksamhet får som huvudregel inte heller göras mot inkomst av tjänst eller kapital. Undantagen redogörs för nedan i separata avsnitt och avser bl.a. underskott i nystartad verksamhet, underskott i litterär och konstnärlig verksamhet samt underskott då näringsverksamheten

upphör. Särskilda regler finns även för underskott i andelshus.

Genom bestämmelserna i 40 kap. IL om underskott från tidigare år begränsas rätten till avdrag för underskott vid konkurs och ackord. Begränsningen vid konkurs, ackord och skuldsanering (40 kap 20 – 21 §§) behandlas i del 3 avsnitt 21. Finns ett underskott från tidigare år är bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse inte tillämpliga, såvida inte skattskyldig som förvärvar en tillgång till underpris avstår från att utnyttja hela underskottet (23 kap. 29 § IL). Se avsnitt 17.5.5

Dödsbo övertar underskott

Dödsåret beskattas dödsbo så som om den avlidne varit i livet. Detta innebär att man vid taxering för dödsåret tar hänsyn till de underskott den avlidne haft i sin näringsverksamhet. I praxis har man ansett att dödsbon, med vissa undantag, inträder i den dödes skattemässiga situation (jfr prop. 1999/2000:2 s. 65). Detta torde medföra att underskott i den avlidnes näringsverksamhet tas över av dödsboet i den mån verksamheten fortsätter där. Om dödsboet inte fortsätter den avlidnes näringsverksamhet behandlas underskottet som kapitalförlust (se nedan om upphörande av näringsverksamhet).

25.2 Kvittning och rullning inom en näringsverksamhet

För fysiska personer och dödsbon är huvudregeln att kvittning sker *inom* varje särskild näringsverksamhet. Kvittning *mellan* olika näringsverksamheter och inkomstslag medges normalt inte. Från denna regel finns emellertid undantag (avsnitt 25.3 - 5 nedan).

Kvittningsrätten blir beroende av om verksamheterna ingår i samma näringsverksamhet. Med något undantag hänförs all näringsverksamhet som en fysisk person eller ett dödsbo bedriver till en och samma näringsverksamhet, se avsnitt 6.3 och 6.4. I korthet innebär reglerna att all näringsverksamhet bedrivs av en fysisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap 12 § IL). Självständig verksamhet utomlands räknas dock alltid som en egen näringsverksamhet (14 kap 12 §). För fysisk person som är delägare i ett eller flera handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet (14 kap 13 §).

Kvittning mellan åren uppnås genom att det totala underskottet i en näringsverksamhet fastställs vid inkomsttaxeringen för det år underskottet uppkommer. Underskottet får sedan rullas vidare till nästa års taxering och då utnyttjas som ett avdrag i samma näringsverksamhet. Avdraget ska göras före beräkning av socialavgifter. Om näringsverksamheten därefter visar underskott även detta år rullas underskottet vidare till nästa år osv.

Ackumulerade underskott

Kvittningssystemet innebär alltså att underskottsavdrag rullas vidare från ett beskattningsår till nästa till dess att full kvittning uppnåtts. Det underskott som fastställs vid en taxering kan på så sätt bestå av ackumulerade underskott från flera beskattningsår.

Hela underskottet rullas

Hela underskottet ska rullas vidare. Det är inte möjligt att endast redovisa en del av underskottet och ta fram så mycket vinst att grundavdraget kan utnyttjas.

Ingen tidsbegränsning

Ingen tidsbegränsning gäller för underskottsavdrag. Rullning av underskotten görs normalt så länge näringsverksamheten bedrivs av den skattskyldige.

Exempel

A bedriver skomakeri och försäljning av begagnade bildelar i form av enskild firma. Han är aktiv i bägge verksamheterna. Han är också aktiv delägare i ett handelsbolag som bedriver jordbruksverksamhet. Dessutom äger han en hyresfastighet (näringsfastighet). Sistnämnda verksamhet är passiv.

Verksamheterna visar följande resultat

Taxeringsår 2002

Skomakeri	+ 60 000
Försäljning bildelar	- 50 000
Hyresfastighet	- 30 000
Jordbruk	- 15 000

Taxeringsår 2003

Skomakeri	+ 40 000
Försäljning bildelar	- 50 000
Hyresfastighet	+ 10 000
Jordbruk	+ 5 000

Taxeringen 2002

Skomakeriet, försäljningen av bildelar och fastighetsinnehavet bildar en enda näringsverksamhet enligt 14 kap. 12 § IL, inom vilken kvittning av vinst mot förlust ska ske. Näringsverksamheten anses i exemplet som aktiv. Resultatet av näringsverksamheten är negativt ($60\,000 - 50\,000 - 30\,000 = -20\,000$) och ska rullas vidare.

Inkomst från handelsbolag hänförs alltid till en särskild näringsverksamhet, 14 kap. 13 § 1 st. IL. Underskottet av jordbruket får därför inte räknas samman med övriga poster. Det ska i stället rullas vidare till 2003 års taxering.

Taxeringen 2003

Underskottet av bildelsförsäljningen kvittar A mot överskottet från skomakeriet och hyresfastigheten. Resultatet

blir 0 kr och underskottet från taxeringsåret 2002 om 20 000 kr rullas vidare. Av ackumulerat underskott av jordbruksverksamheten i handelsbolaget kvittas A 5 000 kr mot årets överskott. Resterande 10 000 kr rullas vidare till nästa år.

25.3 Kvittning mellan olika näringsverksamheter och inkomstslag

Från huvudregeln om att kvittning av underskott i en näringsverksamhet inte kan ske mot överskott av en annan näringsverksamhet eller ett annat inkomstslag finns fem undantag. Dessa innebär att avdrag under vissa förutsättningar får göras mot inkomst av tjänst, näringsverksamhet eller kapital. Undantagen är följande:

- 1) Underskott av aktiv näringsverksamhet för det beskattningsår den skattskyldige börjar bedriva näringsverksamheten och de fyra närmast följande beskattningsåren får, under vissa förutsättningar och med viss beloppsbegränsning, kvittas mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet, dvs. förvärvsinkomst (62 kap. 3 § IL). Se vidare avsnitt 25.4.
- 2) Underskott av aktiv litterär, konstnärlig och därmed jämförbar verksamhet får i vissa fall kvittas mot förvärvsinkomst (62 kap. 4 § IL). Se vidare avsnitt 25.5.
- 3) Om det finns underskott i en näringsverksamhet, där näringsfastighet eller näringsbostadsrätt ingår, när enskild näringsidkare eller fysisk person som är delägare i handelsbolag avyttrar fastigheten eller näringsbostadsrätten, ska detta underskott kvittas mot eventuell kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen (45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL). Detta gäller även för dödsbon, jfr 4 kap. IL.
- 4) Delägare i andelshus får utnyttja underskott av fastigheten som kapitalförlust i den mån underskottet belöper på bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad om han innehåft den med bostadsrätt (42 kap. 33 § IL). Underskottsavdraget är dock begränsat till 70 procent. Avdrag medges med ett års fördröjning med 70 procent av underskott som finns kvar då näringsverksamheten upphör (42 kap. 34 § IL).
- 5) Avdrag medges med ett års fördröjning med 70 procent av underskott som finns kvar då näringsverksamheten upphör (42 kap. 34 § IL).

Andelshusägare

Delägare i andelshus har rätt att göra avdrag för det underskott som belöper på dennes bostadslägenhet, 42 kap. 33 § IL. En förutsättning är att lägenheten skulle ha utgjort privatbostad, om denne innehåft den med bostadsrätt. Avdrag får då göras såsom

för kapitalförlust, dvs. med 70 procent av underskottet.

Kvittning mot kapitalvinst

Om det finns underskott kvar när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt avyttras, ska enskild näringsidkare, fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag eller dödsbo, räkna av underskottet från den eventuella kapitalvinst som uppkommer (45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL). Avräkningen ska avse underskottet för det inkomstår då fastigheten/bostadsrätten deklarerats för sista gången. Underskottet ska vara hänförligt till den näringsverksamhet i vilken egendomen ingick. Om det är direkt hänförligt till den avyttrade fastigheten/bostadsrätten eller inte saknar betydelse.

Åtgärden att avräkna underskott är det sista som sker vid vinstberäkningen. Kvittning ska i första hand göras mot vinst på näringsfastighet och i andra hand mot vinst på bostadsrätt. Det belopp som dras av får inte överstiga kapitalvinsten.

Observera att regeln är tvingande. Näringsidkaren får inte underlåta kvittning. Om näringsverksamheten upphör samtidigt som fastigheten avyttras, ska kvittning mot kapitalvinst göras före kommande års avdrag för underskott enligt bestämmelsen i 42 kap. 33 – 34 §§ IL (se nedan vid Turordning).

Näringsverksamhetens upphörande

Om underskott föreligger när näringsverksamheten upphör behandlas sådant underskott som kapitalförlust (42 kap. 34 § IL). Avdrag medges således med 70 procent av storleken av underskottet. Att avdrag ska ske enligt reglerna om kapitalförluster innebär att en prövning ska göras om kapitalförlusten är verklig. Underskottet dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, för nämnda beskattningsår och de två följande beskattningsåren. Om underskott i inkomstslaget kapital därefter uppkommer, medges skattereduktion med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 procent av återstoden (65 kap. 9 § IL). Bestämmelsen är dock inte tillämplig ifråga om näringsverksamhet som utgör självständig verksamhet utomlands.

Regeln i 42 kap. 34 § IL innebär således att avdrag från inkomst av kapital medges tidigast vid taxeringen året efter det år då näringsverksamheten taxerades för sista gången och att storleken på avdraget är begränsat.

Turordning

Avdrag enligt ovan ska göras i en viss turordning (prop. 1990/91:54 s. 298). Ett underskott ska först avräknas mot kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet och därefter mot kapitalvinst vid avyttring av bostadsrätt som inte är privatbostad.

Underskott från förvärvskällans första fem år får sedan räknas av mot förvärvsinkomst, se vidare avsnitt 25.4.

Om underskott av aktiv litterär eller konstnärlig verksamhet häfter återstår får det kvittas mot inkomst av tjänst och närings-

verksamhet, se vidare avsnitt 25.5.

Delägare i andelshus får därefter tillgodoräkna sig underskottet av sin andel som en kapitalförlust i inkomstslaget kapital. Detta avdrag kan också göras före avdraget för nystartad verksamhet.

Avdrag för underskott när näringsverksamheten upphör görs i sista hand.

Exempel

B, som inte bedriver annan näringsverksamhet än hyresfastighet, säljer fastigheten under 1999, varvid näringsverksamheten upphör. Vid 2000 års taxering redovisar han ett underskott av fastigheten på 50 000 kr. Kapitalvinsten uppgår till 20 000 kr före avräkning av underskott.

B deklarerar inkomst av kapital med 3 000 kr vid taxeringen 2000, med 5 000 kr vid taxeringen 2001, med 6 000 kr vid taxeringen 2002 och med 6 000 kr vid taxeringen 2002.

Kvittning mot kapitalvinst

Taxeringsår 2000

B kvittar underskottet av fastigheten mot kapitalvinsten. Härfter återstår 30 000 kr av underskottet (50 000 – 20 000). Någon kvittning mot övriga kapitalintäkter får inte göras vid 2000 års taxering då sådant avdrag får göras först året efter det år då näringsverksamheten taxerades sista gången, vilket i exemplet är 2000.

Avdrag när näringsverksamheten upphör

B väljer att fördela avdraget för det kvarvarande underskottet (70 % av 30 000 = 21 000) på tre år. Han använder 8 400 kr vid taxeringen 2000 och 7 000 kr vid taxeringen 2001. Resterande 5 600 kr använder han vid taxeringen 2002.

Taxeringsår 2001

B drar av 8 400 kr från sin inkomst av kapital, 5 000 kr. Härfter återstår ett underskott av kapital på 3 400 kr. Han får skattereduktion med 1 020 kr (30 % av 3 400 kr).

Taxeringsår 2002

B drar av 7 000 kr från sin inkomst av kapital, 6 000 kr, och får skattereduktion med 30 % av återstående belopp, dvs. med 300 kr.

Taxeringsår 2003

B drar av 5 600 kr från sin inkomst av kapital, 6 000 kr. Härefter återstår en skattepliktig inkomst av kapital på 400 kr.

25.4 Nystartad verksamhet

Fr.o.m. 1997 års taxering får fysisk person dra av underskott av aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag mot förvärvsinkomster under de fem första verksamhetsåren, 62 kap. 3 - 4 §§ II. Verksamheten får ha påbörjats tidigast under 1996. Motsvarande regler infördes genom prop. 1993/94:50 och kom att gälla vid 1995 års taxering, innan reglerna togs bort genom prop. 1994/95:25 för att i något modifierad form återinföras genom prop. 1995/96:109.

RSV har i skrivelse den 10 maj 1996 (dnr 3798-96/900) redovisat verkets inställning till vissa rättsliga problem kring rätten till allmänt avdrag för underskott i nystartad verksamhet.

Nystartad verksamhet

För avdragsrätt krävs att näringsverksamheten är nystartad. Om den skattskyldige bedrivit annan näringsverksamhet sedan tidigare och den nystartade verksamheten kommer att ingå i samma näringsverksamhet, kan avdrag för underskott i nystartad verksamhet inte medges. En successiv övergång från en bransch till en annan innebär att näringsverksamheten inte anses nystartad, se t.ex. dom av KRNS 2000-11-07, mål nr 2975-2000, där verksamhet i form av tillverkning av porslin och prydnadsföremål, som påbörjades 1997, inte ansågs nystartad, eftersom den skattskyldige redan 1994 tillverkat tekniska komponenter i sin enskilda näringsverksamhet, dvs. varit aktivt verksam i samma näringsverksamhet (förvärvskälla enligt dåvarande benämning). Avdrag vägrades därför.

Om skattskyldig innehåft näringsfastighet, t.ex. jord- och skogsbruksfastighet innan reglerna trädde i kraft den 1 januari 1996 och först därefter påbörjar jord- eller skogsbruksdriften, är näringsverksamheten, enligt RSV:s uppfattning, inte att anse som nystartad. Den skattskyldiges näringsverksamhet påbörjas i och med förvärvet av näringsfastigheten, oavsett om någon egentlig drift på denna ägt rum eller ej (jfr t.ex. domar av RR 2002-11-04, målnr 7290-1999, KRNSu 2000-03-29, mål nr 3429-1998, KRNSu 2001-03-06, mål nr 2769-1999, överklagad, och KRNG 2000-11-02, mål nr 813-1998. Om däremot två personer tillsammans börjar bedriva verksamhet på en näringsfastighet som den ena av dem innehåft sedan tidigare, hindrar inte detta att näringsverksamheten är att anse som nystartad för den andre (dom av KRNSu 2000-11-23, mål nr 1825-1998).

Likartad verksamhet

För att avdrag ska medges får inte den skattskyldige direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet någon gång under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret. Med att verksamheten bedrivits indirekt menas att verksamheten tidigare bedrivits t.ex. i ett handelsbolag eller i ett aktiebolag.

Vad som avses med ”likartad” verksamhet är inte klarlagt och måste bedömas från fall till fall. Att en verksamhet tidigare utgjort hobby, och därför beskattats i inkomstslaget tjänst, utgör enligt RSV:s uppfattning inte hinder mot avdrag för underskott i nystartad verksamhet. Bedömningen bör göras utifrån om det ur skattemässig synvinkel är en nystartad *närings*verksamhet och om man då tidigare har bedrivit en likartad *hobby*verksamhet torde detta förhållande i sig inte diskvalificera från rätten till avdrag. Syftet med lagstiftningen är att vara en starthjälp för nystartad näringsverksamhet.

I dom av KRNS 2000-10-31, mål nr 9311-1998, fann KR att avdrag för underskott av nystartad verksamhet i form av träning av travhästar inte förelåg, eftersom likartad verksamhet i form av avelsverksamhet tidigare bedrivits av den skattskyldige. Flera av hästarna i den tidigare avelsverksamheten ingick i den nystartade travverksamheten.

I dom av KRNSu 2000-09-24, mål nr 2666- -2667-1999, ägde två makar ett handelsbolag som bedrev produktion, köp, förädling och försäljning av bl.a. lamm, svamp, sylt, honung och grönsaker. Makarna hade sedan tidigare, innan verksamheten i handelsbolaget påbörjades, bedrivit fåruppfödning på fastigheten i form av enskild näringsverksamhet. LR fann att den vidareförsäljning och övrig verksamhet som bedrivits i handelsbolaget inte normalt var att hänföra till verksamhet som bedrivs på jordbruk. Inte heller ansågs den vara likartad den tidigare bedrivna verksamheten, varför avdrag medgavs. KR instämde i LR:s bedömning.

I dom av KRNS 2000-03-17, mål nr 3275-1998, bedrev en skattskyldig aktiv nystartad enskild näringsverksamhet i form av utveckling av ett nödlarm för senildementa patienter. Tidigare hade hon genom ett handelsbolag bedrivit verksamhet i form av att utveckla larmsystem för värdetransporter. LR och KR fann att verksamheterna inte var likartade och medgav avdrag.

Aktiv näringsverksamhet

Det räcker att verksamheten bedrivits aktivt under det beskattningsår, för vilket avdrag yrkas. Detta betyder alltså att om verksamheten under t.ex. två år bedrivs passivt och ger ett underskott som rullas in år tre, då verksamheten bedrivs aktivt, och det finns ett underskott vid utgången av år tre, får detta underskott utnyttjas för avdrag. Om verksamheten varit passiv under de föregående beskattningsåren saknar således betydelse. Dödsbo, som inte kan anses bedriva aktiv näringsverksamhet annat än möj-

Avdragsbegrän- ning

ligen under dödsåret, kan därför endast utnyttja avdragsmöjligheten för detta år.

Avdraget får uppgå till högst 100 000 kr per beskattningsår. I de ursprungliga bestämmelserna fanns ingen sådan avdragsbegrän- ning. Om underskottet överstiger 100 000 kronor får det över- skjutande beloppet balanseras vidare till kommande år och kvit- tas mot eventuellt överskott av näringsverksamheten.

Om den skattskyldige t.ex. år 1 har ett underskott om 70 000 kr och år 2 ett underskott om 60 000 kr, kan avdrag år 2 medges med högst 100 000 kr, varvid 30 000 kr återstår. Detta underskott kan rullas vidare. Som alternativ kan den skattskyldige begära omprövning av taxeringen för år 1 och kvitta detta mot inkomst av tjänst. För år 2 kan sedan avdrag medges med hela beloppet (60 000 kr) då detta understiger beloppsgränsen 100 000 kr.

Om den skattskyldige i stället har ett underskott år 1 om 125 000 kr och år 2 ett underskott om 50 000 kr, kan kvittning ske år 1 med 100 000 kr och år 2 med 50 000 kr, varvid 25 000 kr från år 1 rullas vidare och får nyttjas mot framtida inkomster i närings- verksamheten. Detta belopp kan således aldrig utnyttjas för kvitt- ning mot inkomst av tjänst.

Avdrag medges inte

1. om den skattskyldige någon gång under de fem beskattnings- åren som föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit lik- artad verksamhet,
2. för underskott, som belöper på kommanditdelägare eller annan delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begrän- sat ansvar för bolagets förbindelser, med större belopp än vad han svarar för,
3. i den mån avdrag medgetts för underskott när näringsverk- samheten upphörde (42 kap. 34 § IL), för underskott av del- ägares andel av andelshus (42 kap. 33 § IL) eller för under- skott av näringsfastighet (45 kap. 32 § IL) eller näringsbo- stadsrätt (46 kap. 17 § IL), vilket kvittas mot vinst när fas- tigheten eller lägenheten avyttrats, se 62 kap. 2 § 2 st. IL.
4. för underskott av näringsverksamhet i vilken ingår privat- bostad på lantbruksfastighet, som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 2 kap. 9 § IL (småhusets storlek är minst 400 kvadratmeter och det är byggt före år 1930), se 62 kap. 3 § 2 st. 2 p IL.

Det kan påpekas att avdragsmöjlighet för underskott vid nystar- tad verksamhet inte begränsar rätten att göra avdrag i efterhand för utgifter som uppkommit före verksamhetens början (16 kap. 36 § IL).

**Förvärv från
närstående**

Har näringsverksamheten förvärvats benefikt från någon närstående får avdrag göras bara om denne varit berättigad till avdrag om han fortsatt att driva verksamheten. Förvärvaren inträder alltså i överlåtarens skattemässiga situation vad gäller avdragsrätten.

Om en skattskyldig däremot har övertagit hela näringsverksamheten genom köp, byte eller annat oneröst förvärv från förälder eller från far- eller morföräldrar, ska femårsperioden börja räknas från övertagandet (62 kap. 3 § 2 st. IL).

**Kommanditdel-
ägare**

Vid bedömningen av om en verksamhet är aktiv eller passiv utgår man från delägaren, dvs. i vilken omfattning han lagt ned arbete i verksamheten. Det innebär att inkomst från ett och samma handelsbolag kan hänföras till aktiv näringsverksamhet för en delägare och till passiv näringsverksamhet för annan delägare.

Exempel

A och B äger 50 % var av handelsbolaget X som bedriver två slags verksamheter; byggnadsverksamhet och försäljning av begagnade bilar. Båda arbetar heltid i bolaget. Arbetstiden fördelas jämnt mellan verksamheterna.

A sysslar dessutom med renovering och försäljning av begagnade bilar på sin fritid. Verksamheten bedrivs som enskild firma.

B är också delägare till 50 % i handelsbolaget Y som arrenderar mark och bedriver jordbruksverksamhet i mindre omfattning. Verksamheten bedrivs huvudsakligen med delägarnas arbetsinsatser.

Indelning av näringsverksamheter för A

Handelsbolaget

A arbetar heltid i handelsbolaget. Näringsverksamheten i handelsbolaget är därför aktiv hos A.

Enskilda firman

Verksamheten i A:s enskilda firma är aktiv eftersom den bedrivs huvudsakligen med A:s arbetsinsats. Här finns en likhet med handelsbolagets verksamhet (bilförsäljningen). Någon hopslagning ska dock inte göras eftersom ett handelsbolags verksamhet alltid är en särskild näringsverksamhet.

A redovisar alltså resultat från två olika näringsverksamheter. Båda två är aktiva näringsverksamheter.

Indelning av näringsverksamhet för B

Handelsbolagen

Näringsverksamheten i X är aktiv, på samma sätt som för A (se ovan).

Handelsbolaget Y bedriver endast en sorts verksamhet. Eftersom verksamheten bedrivs huvudsakligen med delägarnas egna arbetsinsatser är även den aktiv.

B redovisar alltså resultat av två olika näringsverksamheter; en från handelsbolaget X och en från handelsbolaget Y. Båda två är aktiva näringsverksamheter.

25.5 Litterär, konstnärlig och liknande verksamhet

För vissa kulturarbetare finns flera olika avdragsregler för underskott.

Rullning

Huvudregeln är att underskott av näringsverksamheten på samma sätt som för annan näringsverksamhet rullas vidare till nästa beskattningsår (avsnitt 25.2).

Kvittning mot tjänst eller annan näringsverksamhet

Vid sidan av de generella reglerna om allmänt avdrag för underskott i aktiv nystartad verksamhet, kan fria kulturarbetare alternativt yrka allmänt avdrag för ett beskattningsårs underskott mot inkomst av tjänst eller mot inkomst av annan näringsverksamhet (62 kap. 4 § IL). Detta förutsätter att inkomsten ska hänföras till näringsverksamhet och inte utgör hobby, vilket beskattas i inkomstlaget tjänst (se vidare del 1 avsnitt 19.14). Avdrag får göras utan beloppsbegränsning och utan begränsning i tiden, men endast för det aktuella beskattningsårets underskott, dvs. inte för från tidigare beskattningsår inrullat underskott. Den skattskyldige har valfrihet att utnyttja denna fördelningsregel. Valfriheten innebär således ibland att endast del av underskott kan utnyttjas för kvittning mot tjänst eller mot annan näringsverksamhet. Ett resterande vidare rullat underskott kan kommande år endast kvittas mot överskott av näringsverksamheten.

Konstnärlig och liknande verksamhet

För att denna kvittningsmöjlighet ska föreligga förutsätts att den aktuella verksamheten är att anse som litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Att t.ex. skiva läroböcker räknas inte hit, se dom av KRNS 1999-12-08, mål nr 4273-1998 (överklagad). Hit hänförs inte heller hobbyinkomster till följd av konstnärlig eller liknande aktivitet. För att kunna komma ifråga för kvittningsmöjligheten ska det således vara fråga om yrkesmässig konstnärlig eller liknande verksamhet.

Det underskott som kan kvittas enligt dessa bestämmelser är endast det underskott som är direkt hänförligt till den kulturella verksamheten. Övrigt underskott som redovisas i näringsverk-

samheten kan inte användas för sådan kvittning utan får i stället rullas vidare i näringsverksamheten.

Aktiv verksamhet

En av förutsättningarna för kvittning är att underskottet uppkommit i aktiv näringsverksamhet. Detta krav torde ofta vara uppfyllt när det gäller litterär eller konstnärlig verksamhet. I de fall den skattskyldiges verksamhet endast består i att uppbära ersättningar för upphovsmannarätt eller royalty, eller annan liknande inkomst, kan dock inte aktiv näringsverksamhet anses föreligga.

Intäkter av någon betydenhet

Kvittningsmöjligheten förutsätter att den skattskyldige redovisat intäkter av verksamheten (kulturarbetet) som är av ”någon betydenhet” under beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren. Detta innebär alltså att man godtar att verksamheten genererar intäkter mer sporadiskt och att den skattskyldige har möjlighet att åberopa intäkter även för de föregående tre beskattningsåren när man ska ta ställning till om den yrkesmässiga konstnärliga eller liknande verksamheten genererat intäkter av någon betydenhet. Till de intäkter som ska beaktas hänförs även inkomster från den kulturella verksamheten som redovisats i inkomstslaget tjänst. Däremot räknas inga andra intäkter hit än de som direkt hänför sig till den kulturella verksamheten. Vad som avses med intäkter av någon betydenhet är inte reglerat.