

2 Handelsbolag

5 kap. 1 och 3 §§ IL

Lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL
SkU 1989/90:30, prop. 1989/90:110 s. 589 f, 592-596, 646-647,
766-767

SkU 1993/94:15, prop. 1993/94:50 s. 241 f och 333

SkU 1993/94:25, prop. 1993/94:234 s. 107 f

SkU 1999/2000:2, prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 67-69, 164-166

Sammanfattning

Ett handelsbolag är en juridisk person men beskattas inte för sin inkomst. I stället beskattas delägarna för sin andel av inkomsten oavsett om de tar ut inkomsten ur bolaget eller ej. Inkomsten ska som regel tas upp vid den beskattning som handelsbolaget skulle ha taxerats vid om det hade varit skattskyldigt.

Handelsbolag ska normalt ha kalenderår som räkenskapsår.

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon sker beskattning i olika inkomstslag. Som regel tas inkomsterna upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som är kapitaltillgångar tas upp i inkomstslaget kapital.

Räntefördelning, avsättningar till periodiseringsfonder och expansionsfonder görs hos bolagsdelägarna. Värdet av förmåner ska tas upp hos delägarna.

Bedömningen av om en verksamhet är aktiv eller passiv görs för hela verksamheten och för varje delägare för sig.

Underskott ska i allmänhet inte dras av samma beskattningsår utan ska dras av i samma näringsverksamhet påföljande år genom s.k. rullning.

Delägare som är en annan juridisk person än dödsbo ska ta upp handelsbolagets inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Är samtliga bolagsdelägarna juridiska per-

soner får handelsbolaget ha brutet räkenskapsår.

Kapitalvinster är som regel skattepliktiga fullt ut och kapitalförluster är i allmänhet avdragsgilla med 70 procent. När fysiska personer och dödsbon är delägare och handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska 90 procent av kapitalvinsten tas upp. Kapitalförluster på sådana tillgångar är avdragsgilla med 63 procent. Är innehavet näringsbetingat medges avdrag fullt ut.

När en delägare avyttrar sin andel i ett handelsbolag beskattas kapitalvinsten enligt 50 kap. IL (del 1, avsnitt 34).

Om beskattning av utländska handelsbolag och utländska juridiska personer, se RSV:s Handledning för internationell beskattning.

2.1 Civilrättsliga bestämmelser för handelsbolag

De skatterättsliga frågeställningarna som rör handelsbolag är inte alltid reglerade och en del skatterättsliga problem får lösas med utgångspunkt i den civilrättsliga regleringen av handelsbolag. De centrala bestämmelserna om handelsbolag finns i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag, HBL.

2.1.1 Allmänt

Bestämmelserna i HBL är i stor utsträckning utformade så att handelsbolagets delägare själva ska kunna bestämma i många rättsfrågor. De flesta bestämmelserna som reglerar delägarnas interna förhållanden är därför dispositiva, d.v.s. frivilliga. Detta innebär att bestämmelserna i HBL inte gäller om delägarna i stället kommit överens om något annat.

De bestämmelser i HBL som rör rättsförhållanden gentemot utomstående personer, främst förhållandet till bolagets fordringsägare, är av sådan karaktär att delägarna inte själva kan ändra dem. Dessa bestämmelser i HBL är därför tvingande och kan inte avtalas bort.

2.1.2 Bildandet av handelsbolag

Av 1 kap. 1 § HBL framgår att ett handelsbolag föreligger när

- två eller flera personer kommit överens om att
- gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och
- bolaget har förts in i handelsregistret hos PRV.

Ansökan hos PRV om registrering av handelsbolaget ska göras innan verksamheten i handelsbolaget påbörjas. Fram till utgången av år 1994 fanns inget krav på att handelsbolaget skulle registreras. Äldre handelsbolag omvandlades då till enkla bolag om de inte registrerades senast den 31 december 1994.

Delägarna	Såväl fysiska som juridiska personer kan vara delägare i handelsbolag. Något särskilt krav på viss minimiålder vad gäller fysiska personer finns inte. I praxis har omyndiga barn godtagits som delägare i handelsbolag.
Enkla bolag	Om två eller flera personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag, utan att det är ett handelsbolag, föreligger ett s.k. enkelt bolag enligt 1 kap. 3 § HBL. Enkla bolag kan inte registreras som handelsbolag. Eftersom enkla bolag inte är juridiska personer svarar varje delägare var för sig för sina tillgångar och skulder.
Tysta bolag	Saknas förutsättningar för att ett handelsbolag eller enkelt bolag ska föreligga kan bolagsförhållandet i vissa fall ses som ett s.k. tyst bolag. Detta är en samarbetsform, där en eller flera personer inte uppträder utåt, utan tillskjuter kapital i en rörelse eller annan verksamhet. Verksamheten drivs i eget namn av någon annan person med villkor att tillskottsgivaren har del i verksamhetens överskott och/eller underskott. Sådana avtal kan ofta jämföras med avtal om försträckning.

2.1.3 Handelsbolagets civilrättsliga ställning

Ett handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person och har därmed egen rättskapacitet, dvs. bolaget kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. Mot handelsbolag uppkomna krav kan därför göras gällande direkt mot bolaget och dess egendom, till skillnad från vad som gäller för t.ex. enkla bolag. Det är handelsbolaget som förvärvar äganderätten till tillgångarna och handelsbolaget kan få lagfart på fast egendom. Delägarnas äganderätt i handelsbolaget gäller inte någon viss andel i de enskilda tillgångarna som hör till bolaget utan viss andel i bolaget som sådant.

Handelsbolag är bokföringsskyldiga enligt reglerna i 2 kap. 1 § BFL oavsett om de bedriver någon näringsverksamhet eller ej. Under vissa förutsättningar behöver bolaget inte avsluta den löpande bokföringen med ett årsbokslut eller årsredovisning. Det gäller om bolaget

- har en årlig nettoomsättning som normalt inte uppgår till mer än tjugo prisbasbelopp
- endast har fysiska personer och dödsbon som delägare och
- inte är moderbolag i en koncern

Handelsbolag som inte uppfyller ovanstående villkor ska avsluta den löpande bokföringen med årsbokslut eller årsredovisning.

2.1.4 Delägarnas inbördes mellanhavanden

I HBL finns inte något krav på att delägarna ska tillskjuta medel till bolaget, varken vid bolagsbildningen eller under bolagets fortsatta verksamhet. Delägarna är i stället personligt ansvariga för bolagets förpliktelser och deras ansvar är utformat på så sätt att bolagets borgenärer inte behöver kräva bolaget utan kan som regel vända sig direkt mot bolagsdelägarna. Ansvar för bolagets förpliktelser är även solidariskt, dvs. borgenärerna kan utkräva hela förpliktelsen hos en enda delägare. Har delägarna inbördes kommit överens om hur ansvaret ska fördelas dem emellan får delägaren, i enlighet med överenskommelsen, kräva de andra på deras andelar av skulden.

Fördelning av resultatet

Varje delägare ska för varje räkenskapsår tillgodoföras ett belopp som motsvarar dels skäligt arvode för förvaltningen av bolaget och dels ränta på hans i bolaget vid räkenskapsårets början inne stående kapital, såvida inte annat har avtalats mellan dem. Rântan ska beräknas enligt den räntefot som motsvarar det av Riksbanken fastställda diskontot som gällde vid räkenskapsårets början, med tillägg av två procentenheter. Det överskott eller den brist som finns sedan delägarna har tillgodoförts arvode och ränta utgör årets resultat enligt HBL. Resultatet ska, enligt 2 kap. 8 § HBL, fördelas lika mellan delägarna, dvs. fördelning görs efter huvudtalet.

Kommanditbolag

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag, i vilket inte alla delägare, vare sig utåt eller internt, är obegränsat ansvariga för bolagets förpliktelser. Vid sidan av en eller flera obegränsat ansvariga delägare, *komplementärerna*, finns en eller flera delägare med begränsat ansvar, *kommanditdelägarna*.

Stiftelser och ideella föreningar kan inte vara komplementärer. Däremot kan t.ex. aktiebolag vara det. Kommanditdelägarna är inte ansvariga för bolagets förpliktelser med större belopp än de satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, insatsförpliktelsen. Storleken på insatskapitalet ska registreras i handelsregistret. Minst en av bolagsdelägarna måste vara komplementär.

Den avgörande skillnaden mellan en kommanditdelägares ansvar och en bolagsdelägare med obegränsat ansvar, är att kommanditdelägaren ska betala sin insats till bolaget. Ansvaret gäller i förhållande till kommanditbolaget. Det är bolagets möjlighet att kräva kommanditdelägaren på betalning för insatsförpliktelsen som utgör grunden för kommanditdelägarens ansvar.

För ett kommanditbolag gäller inte den dispositiva regeln att överskott eller underskott i bolaget ska fördelas lika mellan delägarna. HBL förutsätter i detta fall ett särskilt avtal som reglerar fördelningen.

I kommanditbolagens firma ska ordet kommanditbolag ingå.

2.1.5 Handelsbolagets företrädare

Varje delägare har enligt HBL rätt att företräda bolaget. Denna bestämmelse i HBL är frivillig. Detta leder ofta till att bolagsdelägarna av praktiska skäl sinsemellan kommer överens om att endast en av dem ska företräda bolaget. För att sådana avtal ska ha effekt måste de vara kända för de personer som gör affärer med handelsbolaget. Detta anses vara fallet om överenskommelsen är registrerad i handelsregistret.

2.1.6 Likvidation av handelsbolag

I HBL finns vissa bestämmelser om när bolaget ska träda i likvidation. Ett bolagsavtal kan träffas på antingen bestämd eller obestämd tid. Är avtalet träffat för bestämd tid ska bolaget likvideras när denna tidpunkt inträffat. Om avtalet i stället är slutet för obestämd tid ska bolaget i stället likvideras sex månader efter det att avtalet sägs upp om ingen annan tid har avtalats. Är avtalet slutet för bestämd tid och fortsätter bolaget sin verksamhet efter utgången av den tiden, anses avtalet därefter slutet för obestämd tid.

Om någon delägare väsentligen åsidosätter sina skyldigheter enligt bolagsavtalet, eller om det finns en annan viktig grund för bolagets upplösning, ska bolaget träda i likvidation om någon av delägarna begär det. Likaså ska bolaget träda i likvidation om någon av delägarna försätts i konkurs om det inte avtalats att denne i stället ska utträda eller uteslutas ur bolaget. Även när en delägare avlider ska bolaget träda i likvidation om inte annat har avtalats.

Endast en delägare

Om antalet bolagsdelägare har gått ned till endast en ska bolaget, enligt 2 kap. 28 § HBL, anses ha trätt i likvidation när detta förhållande har bestått under mer än sex månader.

2.2 Skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag

2.2.1 Allmänt

Det är *delägarna* i handelsbolaget som ska betala

- statlig och kommunal inkomstskatt,
- förmögenhetsskatt,
- egenavgifter,
- särskild löneskatt för inkomster av passiv näringsverksamhet samt för sådana delägare som är fysiska personer och som är 65 år eller äldre,
- särskild löneskatt för egen pensionsförsäkring,
- allmän pensionsavgift samt
- allmän löneavgift.

Det är däremot *handelsbolaget* som ska betala

- arbetsgivaravgifter,
- preliminär skatt på anställdas löner,
- särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster för de anställda i bolaget ,
- mervärdesskatt,
- fastighetsskatt på handelsbolagets fastigheter (del 1, avsnitt 43),
- särskild löneskatt för utfästa tjänstepensioner (avsnitt 12.1.1) samt
- avkastningsskatt på pensionsmedel (avsnitt 13).

Inkomstbeskattningen

Ett handelsbolag är civilrättsligt en juridisk person men beskattas inte för sin inkomst. Enligt 5 kap. 1 och 3 §§ IL är det i stället delägarna som beskattas med belopp som motsvarar deras andel av inkomsten.

Det kan noteras att i 5 kap. IL har begreppet ”inkomst” en något annan innebörd än i övriga IL. Normalt används begreppet i IL när det rör sig om inkomster som inte är periodiserade. I detta sammanhang har ordet en annan betydelse, nämligen att delägarna ska beskattas för sin andel av bolagets nettoinkomst, d.v.s. intäkterna minskade med kostnaderna, beräknad utifrån delägarnas situation (prop. 1999/2000:2, Del 1 s. 499).

Det kan i sammanhanget påpekas att det inte är delägarnas andel av någon individuell intäkts- eller kostnadspost som beskattas. Beräkningen av inkomsten görs i handelsbolaget varefter denna fördelas och tas upp till beskattning hos delägarna (RÅ 1994 ref. 52 I och II samt RÅ 1994 not. 487).

Begreppet näringsverksamhet

Ibland aktualiseras frågan om handelsbolaget ska anses bedriva näringsverksamhet eller ej. Utgångspunkten för denna bedömning är bestämmelserna 13 kap. 1 § IL. Här framgår dels att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet och dels att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

I definitionen av begreppet näringsverksamhet används uttrycket förvärvsverksamhet för att begränsa inkomstslaget till sådan verksamhet som bedrivs med förvärvssyfte. Detta innebär att syftet med verksamheten är att den ska ge ett ekonomiskt utbyte. Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten ska bedrivas regelbundet och med varaktighet samt ha viss omfattning. Genom kravet på självständighet är bl.a. antalet uppdragsgivare och det ekonomiska risktagandet sådana faktorer som kan vara avgörande för bedömningen.

Prövningen av om en verksamheten ska betraktas som näringsverksamhet görs genom en helhetsbedömning av samtliga föreliggande omständigheter i det enskilda fallet. Till stöd för prövningen finns dessutom en tämligen omfattande rättspraxis (del 1, avsnitt 9.1).

Utvidgning av begreppet...

Av 13 kap. 2 § IL framgår att för juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsten eller utgiften inte ingår i en näringsverksamhet enligt huvudregeln i 13 kap. 1 § IL.

...gäller även handelsbolag

Enligt 13 kap. 4 § IL gäller bestämmelsen också för inkomster och utgifter hos handelsbolag. Hos juridiska personer beskattas all inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt den terminologi som används i IL är bl.a. svenska handelsbolag inte juridiska personer, men genom den särskilda hänvisningen gäller den utvidgande bestämmelsen för inkomster och utgifter även för handelsbolag. Av motiven (prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 163) framgår att 13 kap. 2 § IL ska fånga in dels sådana inkomster som inte ingår i en näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster eller kapitalförvaltning, och dels sådana juridiska personer som inte bedriver näringsverksamhet som avses i huvudregeln, t.ex. stiftelser och ideella föreningar. Bestämmelsen avser även sådana juridiska personer som i och för sig bedriver näringsverksamhet enligt huvudregeln men som dessutom har inkomster av och utgifter för tillgångar vid sidan av den verksamheten.

Kapitaltillgångar

I IL används begreppet kapitaltillgång endast i inkomstslaget näringsverksamhet. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än

- lagertillgångar,
- pågående arbeten,
- kundfordringar och liknande tillgångar och
- inventarier och patent och andra rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § 2 st. IL

Kapitalvinster och kapitalförluster är, enligt 25 kap. 3 § IL, vinster och förluster vid avyttring av kapitaltillgångar. Innebörden av bestämmelserna är att handelsbolagets kapitalvinster på t.ex.

- delägarätter i bl.a. aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag,
- konvertibla skuldebrev,
- optionsrätter och teckningsrätter avseende andelsrätter,
- vinstandelsbevis,
- skuldebrev och andra fordringar,
- utländsk valuta,
- utländska värdepapper ,
- skulder i utländsk valuta samt
- övrig lös egendom

ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Även kapitalförluster på sådana tillgångar ska hänföras till detta inkomstslag.

Beskattningstidpunkten

När det gäller beskattningstidpunkten för kapitalvinster finns en avgörande skillnad jämfört med den som gäller när beräkningen görs enligt bestämmelserna i näringsverksamhet. Enligt huvudregeln i 44 kap. 26 § IL jämförd med 14 kap. 9 § IL ska kapitalvinst tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras.

2.2.2 Beräkning av handelsbolagets inkomst

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamheten. Utgångspunkten i IL är att all avkastning på tillgångar i näringsverksamheten, liksom alla vinster och förluster vid avyttring av tillgångar, räknas till näringsverksamheten. I 15 kap. 1 § IL anges även att ersättning för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten ska tas upp som intäkt.

Av 14 kap. 21 § IL framgår att överskott och underskott i en av ett handelsbolag bedriven näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Det beräknad överskottet eller underskottet, inkomsten eller resultatet, fördelas herefter på bolagsdelägarna.

God redovisnings- sed och beskatt- ningstidpunkten	Enligt 14 kap. 2 § IL ska handelsbolagets resultat beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vidare framgår av bestämmelsen att vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkter och utgifter ska dras av som kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat särskilt föreskrivs i lag. Detta innebär att innehållet i redovisningslagstiftningarna och god redovisningssed till stor del ligger till grund för periodiseringen av bolagets inkomster och utgifter och därmed det skattemässiga resultatet (del 2, avsnitt 6). Detta gäller även sådana skattskyldiga som inte är bokföringsskyldiga.
Fastigheter, inven- tarier och lager	Avskrivningar på fastigheter, maskiner och andra inventarier, markanläggningar samt värdering av t.ex. lager och pågående arbeten görs av handelsbolaget.
Arbetsgivar- avgifter	Eftersom ett handelsbolag civilrättsligt är en juridisk person ska arbetsgivaravgifter inte betalas för ersättningar till bolagen. Det är dock handelsbolaget som ska betala arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för vissa förvärvsinkomster för den av bolaget anställda personalen. Motsvarande belopp ska dras av handelsbolaget.
Mervärdesskatt	När det gäller mervärdesskatt är det handelsbolaget som är skattskyldigt för den verksamhet bolaget bedriver.
Valutakursreserv	Om handelsbolaget tidigare gjort avsättning till valutakursreserv ska den återföras till beskattning av handelsbolaget. Som intäkt i handelsbolaget redovisas också schablonintäkt avseende den kvarvarande valutakursreserven enligt 5 § lagen (1998:1620) om beskattning av valutakursreserv. Reglerna om omedelbar återföring av reserven i vissa fall finns i 6 § och överlåtelse vid ombildningar i 7 och 8 §§ nämnda lag.
Ersättningsfonder	Avdrag för avsättning till ersättningsfonder enligt 31 kap. 2 § IL ska göras i handelsbolaget. Även återföring av sådana avsättningar tas upp av bolaget.
Fastighetsskatt	Bolaget ska betala fastighetsskatt för de fastigheter som bolaget äger. Beloppet ska dras av av handelsbolaget.

2.2.3 Beskattning när delägarna är fysiska personer och dödsbon

2.2.3.1 Allmänt

Såsom framgår av den tidigare framställningen är utgångspunkten att de inkomster som fördelas på handelsbolagets ägare som regel ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. I vissa fall kan dock andra inkomstslag aktualiseras. Det är handelsbolagets verksamhet som är avgörande för i vilket inkomstslag och i vil-

ken näringsverksamhet delägarna beskattas (RÅ 1986 ref. 123). Inkomsterna har således samma karaktär hos delägarna som hos handelsbolaget.

Fastigheter och bostadsrätter

För delägare som är fysiska personer och dödsbon räknas dock kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital. Hit räknas även en del andra inte så vanligt förekommande inkomster, t.ex. vinster vid avyttring av fastighetsoptioner.

Förbjudna lån

Om ett penninglån har lämnats till ett handelsbolag i strid med 12 kap. 7 § aktiebolagslagen (1975:1385) eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., ska lånebeloppet, enligt 11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § 2 st. IL, tas upp som intäkt i inkomstslaget tjänst hos delägare som är fysisk person, om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Sådana synnerliga skäl kan vara att lånet återbetalats under beskattningsåret. Det förhållandet att lånet har återbetalats genom att låntagaren eller någon honom närstående person tagit ett nytt förbjudet lån innebär inte – enligt RSV:s uppfattning - att någon återbetalning ägt rum (RSV 2001:19).

2.2.3.2 Delägarbeskattningen

Av 10 kap. 4 § 1 st. 2. IL framgår att när delägarna erhåller ersättningar från bolaget i form av lön ska denna inte tas upp i inkomstslaget tjänst utan i något av inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital beroende på ur vilken verksamhet den uppkommit.

RÅ 1993 ref. 67 belyser frågan om avdrag kan göras för delägarrens kostnader i handelsbolagets verksamhet. En person var från en tidigare anställning bunden av en skadeståndssanktionerad konkurrensklausul. Han startade trots detta förhållande en konkurrerande verksamhet i handelsbolagsform och tvingades att utge skadestånd. Beloppet ansågs som en avdragsgill driftkostnad i handelsbolagets verksamhet.

Ränta på eget kapital

I rättspraxis har även andra inkomster från handelsbolaget än arvoden och löner hänförts till handelsbolagets inkomstslag och näringsverksamhet. Ränta på eget kapital har t.ex. räknats som inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet) när handelsbolaget har drivit rörelse (RÅ 1959 ref. 40). Eventuell ränta som tillgodoförs delägare i handelsbolaget på grundval av gjord kapitalinsats i bolaget utgör således inkomst av näringsverksamhet. Även ersättningar till delägande make utgör inkomst av näringsverksamhet.

Ränta på lån till bolaget	I RÅ79 Aa 228 hänfördes ränta på ett lån från delägaren till bolaget till inkomst av rörelse (numera näringsverksamhet). Det utlånade kapitalet hade i detta fall arbetat i bolaget år från år på samma sätt som om det rörde sig om ett insatskapital (jfr även Kammarrättens i Göteborg dom den 28 mars 2000, mål nr 8026-1998).
Bolagets konkurs	Beträffande utgiftsräntor medges inte avdrag efter handelsbolagets konkurs om inte delägaren är huvudgäldenär och således direkt betalningsansvarig för lånet. Det förhållandet att en bolagsdelägare är solidariskt betalningsansvarig tillsammans med bolaget och dessutom borgensman för bolagets skulder är inte tillräckligt för att avdrag ska kunna medges (RÅ 1988 ref. 121 och RÅ 1992 ref. 17).
Sjukpenning	Delägare kan ha erhållit ersättningar som grundar sig på den verksamhet som handelsbolaget bedriver. Det kan röra sig om ersättningar i samband med sjukdom, t.ex. sjukpenning. Av 15 kap. 8 § IL framgår att sådana ersättningar ska hänföras till handelsbolagets näringsverksamhet.
Bilförmåner	Värdet av bilförmån fastställs enligt de bestämmelser som finns i 61 kap. IL jämförd med 22 kap. 7 § 2 st. IL (RSFS 2000:26). Detta gäller även förmån av drivmedel för förmånsbil. Värdet på förmånen ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet.
Egen bil	<p>Om delägaren använt sin egen bil i handelsbolagets verksamhet har han, enligt 16 kap. 27 § IL, rätt till avdrag för egna utgifter med 16 kr per mil. Den som använt handelsbolagets bil och beskattats för bilförmån har rätt till avdrag för drivmedel med 6 kr per mil för dieselolja och med 9 kr per mil för bensin eller annat drivmedel. En förutsättning är dock att handelsbolaget inte betalat drivmedlen.</p> <p>Delägare i handelsbolag har rätt till avdrag för utgifter för resor till och från arbetsplatsen enligt 12 kap. 2 § 26-30 §§ IL jämförd med 16 kap. 28 § IL, under förutsättning att kraven på avstånd och tidsvinst är uppfyllda. Avdrag får bara göras för den del av utgifterna som sammanlagt överstiger 7 000 kr. Om den skattskyldige har inkomster av såväl tjänst som näringsverksamhet reduceras avdraget i tjänst i första hand. Om resorna företagits med bil medges avdrag med 16 kr per mil.</p> <p>Den som beskattas för bilförmån får inte schablonavdrag för bilresor under den tid förmånen åtnjuts. Den som använder handelsbolagets bil och beskattas för uttag av bilförmån har i stället rätt till avdrag för drivmedel med 6 kr per mil för dieselolja och med 9 kr per mil för bensin eller annat drivmedel. Avdragsrätt föreligger i detta fall även om handelsbolaget betalar drivmedlet eftersom delägaren i så fall ska förmånsbeskattas för</p>

detta. Samma avdragsrätt har den som företagit resorna med bil som förmånsbeskattats hos make, sambo eller sådan närstående som anges i 2 kap. 20-22 §§ IL.

Bostadsförmåner

Om delägaren, eller närstående till delägaren, utnyttjar en lägenhet som ägs av handelsbolaget ska värdet av denna bostadsförmån tas upp till beskattning hos delägaren i inkomstslaget näringsverksamhet.

I RRK R76 1:70 hade en delägare i ett kommanditbolag bott i en lägenhet som ägdes av bolaget. Hyresvärdet hade inte tagits upp hos bolaget. Delägaren beskattades för bostadsförmånen som en del av överskottet från bolaget.

I RÅ 1988 ref. 21 erhöll en delägare i ett handelsbolag ersättning från uthyrning av en lägenhet i en fastighet som ägdes av handelsbolaget. Hyresvärdet av lägenheten ansågs som en inkomst för handelsbolaget och beskattades hos delägaren. Avdrag för de utgifter som var hänförliga till lägenheten medgavs.

Bostadsrätter

Enligt 15 kap. 4 § IL ska en delägares förmån av att få utnyttja en bostadsrätt normalt inte tas upp. Utgifter till föreningen som hänför sig till utnyttjandet ska dras av.

Räntefördelning

Räntefördelning görs hos varje delägare för sig under förutsättning att delägaren är en fysisk person eller ett svenskt dödsbo (del 2, avsnitt 21).

Expansionsfonder

Bolagets delägare får göra avdrag för belopp som sätts av till expansionsfond. Avdraget beräknas för varje delägare för sig och avsättningarna görs hos delägarna. Om avdrag för avsättning återförs ska den tas upp till beskattning hos delägarna (del 2, avsnitt 22).

Periodiseringsfonder

Avdrag för avsättning till periodiseringsfonder och återföring av sådana fonder beräknas, enligt 30 kap. 2 § IL, för varje delägare för sig. Avsättningen görs hos delägarna. (del 2, avsnitt 18).

Skogskonto

Delägare i handelsbolag har inte rätt till avdrag för avsättning till skogskonto eller till upphovsmannakonto.

Förmögenhetsskatt

Delägarna ska redovisa den förmögenhet som finns i handelsbolaget i den mån förmögenheten är skattepliktig och delägarna är skattskyldiga till förmögenhetsskatt (del 1, avsnitt 43).

Egenavgifter

Enligt 16 kap. 31 § IL ska avdrag för egenavgifter beräknas för varje delägare för sig. Avsättningarna görs hos delägarna.

A-kassa

Delägarna ska dra av avgifter till arbetslöshetskassa enligt 12 kap. 35 § IL.

Pensionsförsäkringar

Avdrag för pensionsförsäkringspremier eller insättningar avseende individuellt pensionssparande kan göras i inkomstslaget

näringsverksamhet i stället för som allmänt avdrag. Delägarna är däremot skattskyldiga för SLP på sina egna pensionsförsäkringspremier och får motsvarande avdrag.

2.2.3.3 Uppdelning i skilda näringsverksamheter

Uppdelning i skilda verksamheter görs bara i inkomstslaget näringsverksamhet enligt bestämmelserna i 14 kap. 12-13 §§ IL.

För fysiska personer och dödsbon gäller som huvudregel att all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs i ett handelsbolag hänförs till en och samma näringsverksamhet. Så är fallet oavsett om det föreligger flera olika verksamheter i bolaget och oavsett om verksamheterna saknar naturlig anknytning till varandra.

Om en person är delägare i flera handelsbolag utgör verksamheten i respektive handelsbolag en egen näringsverksamhet för denne person.

Enskild näringsverksamhet och näringsverksamhet i ett handelsbolag hänförs alltid till olika näringsverksamheter. Detta gäller även om den enskilda näringsverksamheten och verksamheten i handelsbolaget är av samma slag.

Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag ingår de i samma näringsverksamhet.

Verksamhet i utlandet

Undantag gäller dock för det fallet att handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet i utlandet. Denna verksamhet hänförs alltid till en särskild näringsverksamhet.

Uppdelning i vissa fall

Det kan i sammanhanget påpekas att det är nödvändigt att göra åtskillnad mellan å ena sidan det fallet att en delägare får ersättningar, t.ex. sjukpenning, eller har utgifter för t.ex. bilresor i handelsbolagets verksamhet och å andra sidan det fallet att delägaren bedriver en helt egen näringsverksamhet. I det förra fallet hänförs posterna till handelsbolagets näringsverksamhet och i det senare fallet ska de inkomster och utgifter som hör till delägarens egen näringsverksamhet tas upp där.

2.2.3.4 Aktiv och passiv näringsverksamhet

Bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv görs med hänsyn till hela verksamheten och för varje bolagsdelägare för sig (del 1, avsnitt 5.1.8). Handelsbolagets verksamhet kan således vara aktiv för en delägare och passiv för en annan beroende på hur aktiv delägaren varit.

Av 2 kap. 23 § 2 st. IL framgår att näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid utgör passiv näringsverksamhet.

2.2.3.5 Underskott

2.2.3.5.1 Huvudregeln

Rullning

När verksamheten i handelsbolag lämnar underskott ett år ska det fördelas på delägarna. Underskottet fastställs vid delägarnas inkomsttaxering det beskattningsår det uppkommit. Delägarna kan sedan, enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § IL, dra av underskottet i samma näringsverksamhet påföljande beskattningsår genom s.k. rullning. Någon tidsbegränsning för hur länge rullning kan göras finns inte. Rullning av underskott kan således som regel göras så länge handelsbolaget bedriver sin verksamhet. (del 2, avsnitt 25.1).

2.2.3.5.2 Avdrag samma beskattningsår

Från huvudregeln om rullning till påföljande beskattningsår finns dock några undantag som innebär att underskottet i vissa fall får dras av mot inkomster i inkomstslaget tjänst, näringsverksamhet eller kapital samma beskattningsår. Undantagen är följande.

Nystartad verksamhet

Av 62 kap. 2 och 3 §§ IL framgår att en delägare i ett handelsbolag, liksom andra fysiska personer, har möjlighet att göra avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag från annan förvärvsinkomst samma år underskottet uppkommer. Resterande del av underskottet får rullas vidare till påföljande beskattningsår (del 2, avsnitt 25.4).

Det kan noteras att avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, kan vara begränsad (avsnitt 2.2.4.1).

Litterär och konstnärlig verksamhet

Delägare i handelsbolag har, enligt 62 kap. 4 § IL, möjlighet till allmänt avdrag för underskott i näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (del 2, avsnitt 25).

Avdrag medges för den del av underskottet som hänför sig till det aktuella beskattningsåret. Avdrag för underskott som är hänförligt till tidigare beskattningsår och eventuellt kvarstående underskott från det aktuella beskattningsåret ska sparas och dras av påföljande år.

Även i detta fall kan avdragsrätten för kommanditdelägare, och sådana delägare i handelsbolag som gentemot de andra delägarna förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, vara begränsad (avsnitt 2.2.4.1).

Avdrag mot vissa kapitalvinster	Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller bostadsrätt som är kapitaltillgång ska delägarna i handelsbolag som är fysiska personer eller dödsbon, enligt 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL, räkna av verksamhetens underskott från eventuell kapitalvinst på avyttringen (avsnitt 2.2.5.10).
Verksamheten avslutas	Delägare i handelsbolag kan till skillnad från enskilda näringsidkare och dödsbon inte få avdrag i inkomstlaget kapital för kvarstående underskott i en avslutad näringsverksamhet som tidigare bedrivits av ett handelsbolaget. När andelen i handelsbolaget avyttras, genom t.ex. en likvidation, sker i stället en ”tyst kvittning” vid kapitalvinstbeskattningen på andelen. Eftersom avdrag för beloppet inte medges kommer anskaffningsutgiften för andelen inte att sättas ned. I stället medges således avdrag i praktiken vid kapitalvinstbeskattningen på andelen.
	2.2.3.5.3 Begränsningar i avdragsrätten
	Fysiska personer och dödsbon som är ägare till en andel i ett handelsbolag har som regel rätt till avdrag för handelsbolagets underskott. För kommanditdelägare finns dock en begränsning.
Kommanditdelägare	Enligt 14 kap. 14 § IL får kommanditdelägare inte dra av underskott hos kommanditbolaget till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår skulle överstiga ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.
Delägare med begränsat ansvar	Delägare som i förhållande till de andra delägarna har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser kan enbart dra av ett belopp som motsvarar hans ansvar. Enligt 14 kap. 15 § IL ska underskott som kommanditdelägare och delägare med begränsat ansvar inte kan dra av, dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget det följande beskattningsåret.
Indirekt ägande	Om ett handelsbolag i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag föreligger en näringsverksamhet och underskott i det ägda handelsbolaget får normalt dras av från överskott hos det ägande bolaget. Detsamma gäller om det ägande handelsbolaget är komplementär i ett kommanditbolag. Om det ägande handelsbolaget däremot är får underskott från kommanditbolaget bara dras av med belopp som motsvarar vad handelsbolaget satt in eller åtagit sig att sätta in i kommanditbolaget. Begränsningen gäller för de totala underskotten och inte för varje år för sig. Det som återstår av underskottet ska rullas.
Ackord	Om handelsbolaget erhållit ackord utan konkurs under beskattningsåret är 40 kap. 21 § IL tillämplig. Bestämmelsen innebär att

avdrag inte medges för underskott i handelsbolagets näringsverksamhet till den del det motsvarar de skulder som fallit bort genom ackordet.

Skuldsanering

Motsvarande bestämmelse gäller då delägare erhållit ackord eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen.

Konkurs

Om ett handelsbolag går i konkurs är rätten till underskottsavdrag inte inskränkt. Orsaken är att borgenärerna kan vända sig till bolagsmännen och kräva betalning för bolagets skulder av dem i stället. Rör det sig om ett kommanditbolag kan en komplementär krävas fullt ut. Skulderna kan således ändå bli betalda. Om borgenärerna efterger kravet på betalning eller om delägaren inte kan betala utan själv försätts i konkurs mister delägaren emellertid rätten till avdrag för underskott om inte konkursen läggs ned p.g.a. att borgenärerna erhållit full betalning.

2.2.3.5.4 Underskott i kapital

När det gäller inkomstslaget kapital görs ingen uppdelning i olika verksamheter. Inkomstberäkningen görs gemensamt för hela inkomstslaget. Det innebär t.ex. att kapitalvinster på fastigheter som härrör från handelsbolag får användas för kvittning mot delägarnas andra utgifter eller kapitalförluster i inkomstslaget. Skattereduktion (se nedan) ska göras först när det föreligger ett totalt underskott i inkomstslaget.

Skattereduktion

Föreligger ett underskott av kapital ska skatten, enligt bestämmelserna i 65 kap. 9 § IL om skattereduktion, minskas med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr. För underskott som överstiger 100 000 kr är skattereduktionen begränsad. I ett sådant fall ska 70 procent av reduktionen beaktas och 21 procent (70 procent x 30 procent =) av den del av återstående underskott ska minska skatten. Bestämmelsen tillämpas även om underskottet hos delägaren helt eller delvis härrör från kapitalförluster i handelsbolagets verksamhet.

2.2.4 Beskattning när delägarna är juridiska personer

Enbart näringsverksamhet

För andra juridiska personer än dödsbon räknas inkomster och utgifter enbart till inkomstslaget näringsverksamhet.

Endast en verksamhet

Enligt 14 kap. 10 § IL ska all näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett handelsbolag ska dessutom handelsbolagets verksamhet räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet. Detta innebära att handelsbolagets

verksamhet alltid ingår i den juridiska personens näringsverksamhet oavsett om det rör sig om t.ex. kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter som för fysiska personer ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Förbjudna lån

Av 13 kap. 3 och 4 §§ IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med 12 kap. 7 § ABL eller 11 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. till en juridisk person eller ett handelsbolag, så ska lånet räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Av 15 kap. 3 § IL framgår att om penninglån har lämnats i strid med låneförbudet i ABL eller i lagen om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska lånebeloppet tas upp som intäkt hos låntagaren eller hos en juridisk person som är delägare i ett handelsbolag som är låntagare, om det inte finns synnerliga skäl mot detta. Sådana synnerliga skäl kan vara att det lånade kapitalbeloppet återbetalas under beskattningsåret. Det förhållandet att lånet har återbetalats genom att låntagaren eller någon honom närstående person tagit ett nytt förbjudet lån innebär inte – enligt RSV:s uppfattning - att någon återbetalning ägt rum (RSV 2001 :19).

Skattesatser

Skatt tas ut enligt de regler som gäller för den juridiska personen som är delägare i handelsbolaget. Av 1 kap. 3 § 2 st. IL framgår att juridiska personer enbart ska betala statlig inkomstskatt.

2.2.4.1 Underskott från handelsbolag

Eftersom det bara finns en näringsverksamhet för juridiska personer ska handelsbolagets underskott dras av där. Detta gäller även om handelsbolaget bedriver en eller flera verksamheter utan naturlig anknytning till aktiebolagets verksamhet. Ett underskott som härrör från ett handelsbolag får därmed dras av från överskott hos den ägande juridiska personen. Underskott i den näringsverksamhet som den juridiska personen själv driver får på motsvarande sätt kvittas mot överskott hos handelsbolaget.

Rullning

Om det blir ett totalt underskott hos delägaren får det rullas till påföljande beskattningsår.

Kommanditdelägare

Ett undantag från rätten till full kvittning mellan överskott och underskott finns när ägarbolaget är kommanditdelägare. I det fallet medges, enligt 14 kap. 14 § IL, bara avdrag med totalt så stort underskott som motsvarar det belopp som kommanditdelägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Av 14 kap. 15 § IL framgår att underskott som inte kan dras av enligt denna bestämmelse i stället ska dras av vid beräkningen av resultatet från kommanditbolaget påföljande beskattningsår.

Delägare med begränsat ansvar

Motsvarande begränsning gäller för bolagsdelägare som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser i förhål-

lande till de andra delägarna. Sådana delägare får högst dra av ett belopp som motsvarar ansvaret. Resterande del ska dras av vid beräkningen av resultatet från bolaget påföljande beskattningsår.

Konkurs

Vid konkurs ska samma regler som rör begränsningen i rätten till avdrag tillämpas för juridiska personer som för fysiska personer (avsnitt 2.2.3.5.3).

Ackord

Om handelsbolaget får ett ackord utan konkurs under beskattningsåret gäller 40 kap. 21 § IL. Bestämmelsen innebär att avdraget för ackordsårets inrullade underskott ska minskas med belopp som motsvarar summan av de skulder som fallit bort genom ackordet. Det kan noteras att utgångspunkten i IL är att det är underskott som kvarstår från året före ackordsåret som begränsas av ackordet (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 478).

Innebörden av den aktuella bestämmelsen har tidigare varit oklar. Det har hävdats att bestämmelsen innebar att det är underskott som härrör från handelsbolaget som är föremål för avdragsbegränsningen vid ackord. Ett annan tolkning av bestämmelsen har varit att det är delägarens underskott i näringsverksamheten, inklusive resultatet från handelsbolaget, som ska träffas av begränsningen. Rättsläget har numera klargjorts genom RR:s dom den 8 oktober 2002, mål nr 2717-1999. Utgången i målet innebär att det inte är handelsbolagets underskott som avses utan det delägande aktiebolagets underskott. Det saknas således betydelse om underskottet härrör från ägarbolagets egen verksamhet eller från handelsbolagets verksamhet.

En ytterligare konsekvens av RR:s dom är att ackordbeloppet ska fördelas på delägarna.

Exempel 1

Ett handelsbolag har två ägare, A AB och B AB. A AB äger hälften av andelarna och ägarna har kommit överens om att handelsbolagets resultat ska fördelas lika. Från på föregående år hade A AB ett överskott från den egna verksamheten 200 000 kr och ett underskott hänförligt till handelsbolagsandelen på 700 000 kr. A AB har således ett inrullat underskott om 500 000 kr som härrör från handelsbolaget. Handelsbolaget har nu fått ackord med 800 000 kr. Under ackordåret har A AB ett överskott om 1 milj. kr från den egna bedrivna verksamheten.

Hos A AB ska det inrullade underskottet på 500 000 kr reduceras med den del av ackordet som får anses hänförlig till andelen i handelsbolaget, dvs. 400 000 kr. A AB ska därmed beskattas för (-500 000 kr + 400 000 kr + 1 000 000 kr =) 900 000 kr.

Exempel 2 (fortsättning)

Om istället det inrullade underskottet om 500 000 kr här-
rör från dels handelsbolagets verksamhet med 200 000,
dels ägarbolagets egen verksamheten med 300 000 kr är
det inrullade underskottet fortfarande 500 000 kr och A
AB beskattas för samma belopp som i exempel 1, 900 000
kr.

**2.2.5 Fastigheter, bostadsrätter och andra kapitaltill-
gångar**

2.2.5.1 Allmänt

Inkomster som fördelas på delägarna tas som regel upp i in-
komstslaget näringsverksamhet hos delägarna, utom när det
gäller fysiska personer. För dessa delägare räknas bolagets kapi-
talvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och närings-
bostadsrätter till inkomstslaget kapital. Övriga kapitalvinster och
kapitalförluster i handelsbolaget räknas till inkomstslaget när-
ingsverksamhet.

I kap. 25 IL finns bestämmelser om kapitalvinster och kapital-
förluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Av 25 kap. 2 § IL
framgår bl.a. att storleken av kapitalvinster och kapitalförluster
ska beräknas enligt de grundläggande bestämmelserna i 44 kap.
IL om vinster och förluster. För vissa särskilt angivna slag av
tillgångar finns ytterligare bestämmelser i 45, 46, 48-50, 52 och
55 kap. IL. Bestämmelserna om beskattning av kapitalvinster på
fastigheter respektive bostadsrätter i 45 kap. IL och 46 kap. IL är
således tillämpliga vid beräkningen av handelsbolagens resultat.
Det kan även noteras att i 16 kap. IL, som tar upp frågan om vad
som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och i 25 kap.
IL, som rör kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget
näringsverksamhet, även innehåller hänvisningar till bestämmel-
serna om kapitalvinster och kapitalförluster i bl.a. 44 kap. IL.

Vad som avses med avyttring och tidpunkten för beskattningen
vid avyttringar av kapitaltillgångar finns närmare kommenterat i
del 1, avsnitten 34.3 och 34.4.

Vid beräkningen av resultatet i ett handelsbolag med såväl fy-
siska som juridiska personer som delägare, aktualiseras frågan
om bestämmelserna i inkomstslaget kapital eller näringsverk-
samhet ska tillämpas vid avyttring av fastigheter och bostadsrät-
ter. Enligt allmänna principer för handelsbolag gäller att han-
delsbolagets inkomst ska beräknas innan det fördelas på del-
ägarna. Utgångspunkten torde vara att en enda kapitalvinstberäk-
ning ska göras och att denna ska göras hos handelsbolaget. Enligt
RSV:s uppfattning är det således inte fråga om att tillämpa olika

bestämmelser på den del av kapitalvinsten som ska fördelas på delägare som är fysiska personer eller dödsbon och på den del som ska fördelas på juridiska personer. Detsamma gäller om det föreligger flera kapitalvinster och kapitalförluster under samma år. Samma andel av förlusterna måste då gälla för samtliga delägare oavsett om de är fysiska personer eller juridiska personer. Det kan dock framhållas att frågeställningen kan komma att bli föremål för Regeringsrättens prövning.

2.2.5.2 Uppskov

Vid avyttring av andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag eller utländska juridiska personer med kapitalvinst till ett företag som ingår i samma koncern som ett handelsbolag kan uppskov med beskattningen medges enligt 25 kap. 6-27 §§ IL. Om handelsbolag avyttrar aktier eller andra andelar i ett företag i utbyte mot andelar i det förvärvande företaget kan uppskov med beskattningen av kapitalvinsterna även komma ifråga enligt 49 kap. IL.

2.2.5.3 Kapitalförluster kan falla bort

Enligt 44 kap. 24 § IL ska kapitalförluster som beror på att tillgångar avyttrats mot ersättning som understiger deras marknadsvärde anses som kapitalförluster bara om det framgår av omständigheterna att säljaren inte har för avsikt att öka köparens förmögenhet.

Vidare framgår av 44 kap. 25 § IL att om en skattskyldig, eller någon närstående till honom, på grund av avyttringen, direkt eller indirekt, får en rättighet eller en förmån som får antas ha ett värde och det uppkommer en kapitalförlust, är den del av förlusten som motsvarar detta värde inte avdragsgill. Så är fallet trots att rättigheten eller förmånen inte ska räknas in i ersättningen när kapitalvinstberäkningen görs.

2.2.5.4 Uppskjuten avdragsrätt

Om handelsbolaget avyttrar en tillgång med kapitalförlust till en juridisk person och är handelsbolaget och personen moderföretag och dotterföretag, eller står de under i huvudsak gemensam ledning, är förlustregeln i 25 kap. 28-32 §§ IL tillämplig. Bestämmelserna innebär att avdragsrätten för kapitalförluster skjuts upp och det säljande företaget ska dra av förlusten först när tillgången inte längre existerar eller innehas.

Med uttrycket ”under i huvudsak gemensam ledning” avses inte bara koncerner enligt de civilrättsliga lagstiftningarna utan också det fallet att t.ex. en fysisk person har det bestämmande inflytan-

det över två eller flera juridiska personer utan att företagen ingår i ett formellt koncernförhållande (RÅ83 Aa 225, Ds Fi 1986:19 s. 50 f och prop. 1986/86:42 s. 34 f).

Bestämmelserna gäller sedan tidigare när det köpande eller säljande företaget är handelsbolag och delägaren en juridisk person. Av 45 kap. 31 § IL och 46 kap. 16 § IL framgår emellertid att bestämmelsen också gäller när handelsbolag avyttrar en fastighet eller bostadsrätt med kapitalförlust och bolaget har delägare som är fysiska personer. Det är således klart uttalat i IL att bestämmelsen numera även gäller i inkomstslaget kapital (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 323 och 335).

Med juridiska personer avses i detta sammanhang inte svenska dödsbon. Utländska dödsbon är dock enligt 6 kap. 6-7 § § IL juridiska personer.

2.2.5.5 Priset kan korrigeras i vissa fall

Om ett handelsbolag överlåter en fastighet till en delägare som är en fysisk person, eller till någon närstående till delägaren, till ett pris som understiger marknadsvärdet och fastigheten blir eller kan antas bli privatbostad i och med förvärvet ska det, enligt 45 kap. 30 § IL, anses som att den avyttrats till ett pris som motsvarar marknadsvärdet. Bestämmelsen gäller dessutom för tomtmark som avses bli bebyggd med en sådan bostad. En motsvarande bestämmelse finns i 46 kap. 15 § IL som avser bostadsrätter.

2.2.5.6 Ytterligare begränsningar av rätten till avdrag

Förslaget

Numera föreligger ytterligare begränsningar av rätten till avdrag för kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet på delägarätter och på andelar i svenska och utländska handelsbolag. Bestämmelserna innebär inskränkningar i rätten till avdrag för bl.a.

- kapitalförluster i handelsbolag på rörelsebetingade delägarätter samt
- kapitalförluster på andelar i handelsbolag (se vidare avsnitt 28 i del 2)

2.2.5.7 Fastigheter

2.2.5.7.1 Den löpande beskattningen

Om ett handelsbolag äger en fastighet är fastigheten alltid en näringsfastighet. Löpande inkomster och utgifter ska tas upp i

Aktiv eller passiv verksamhet

inkomstslaget näringsverksamhet och beräkningen görs enligt bokföringsmässiga grunder.

När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader samt värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar gäller samma regler för fastigheter som ägs av handelsbolag som för andra näringsfastigheter i näringsverksamhet.

Särskilda bestämmelser gäller för andelshus (del 2, avsnitten 11 och 13 hyresfastigheter).

Om delägaren är en fysisk person eller ett dödsbo ska bedömningen av om näringsverksamheten är aktiv eller passiv göras för varje delägare för sig (avsnitt 2.2.3.4).

Näringsverksamheten i handelsbolaget kan inte slås samman med fastighetsförvaltning som en delägare som är en fysisk person eller dödsbo själv bedriver eller som bedrivs av ett annat handelsbolag som han är delägare i (avsnitt 2.2.3.3).

2.2.5.7.2 Avyttring av fastigheter

När handelsbolag avyttrar fastigheter som är kapitaltillgång ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten tas upp i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. Avyttring av fastigheter som är lagertillgång ska tas upp i näringsverksamheten. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer som är delägare i handelsbolag.

För delägare som är juridiska personer, utom dödsbon, sker beskattningen vid avyttring av fastigheter som är kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet.

När det gäller avyttring av fastigheter gäller följande enligt 45 kap. 28 § IL. Vid avyttringar den 1 juli 1994 och senare ska kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För fastigheter som förvärvats före 1952 får bolaget som anskaffningsutgift använda 150 procent av taxeringsvärdet 1952.

Enligt 45 kap. 33 § IL ska 90 procent av kapitalvinsten tas upp när delägaren är en fysisk person eller dödsbo. För delägare som är juridiska personer är hela kapitalvinsten skattepliktig (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 558).

När fastigheten avyttras ska dessutom vissa avdrag återföras till beskattning (avsnitt 2.2.5.9).

För andelshus gäller särskilda regler enligt 45 kap. 14 § IL (del 2, avsnitt 11.3). Kapitalvinstbeskattningen av näringsfastigheter behandlas närmare i del 2, avsnitt 13.

**Uppskov enligt
47 kap. IL**

Eftersom ett handelsbolag inte kan inneha privatbostäder kan uppskov med beskattningen av kapitalvinster på fastigheter inte erhållas med stöd av 47 kap. IL.

2.2.5.8 Bostadsrätter

2.2.5.8.1 Den löpande beskattningen

Om handelsbolag äger en bostadsrätt är den alltid en näringsbostadsrätt. Löpande inkomster och utgifter ska, i likhet med vad som gäller för fastigheter, tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet och beräkningen av resultatet görs enligt bokföringsmässiga grunder.

När det gäller reparationer, underhåll och ombyggnader gäller samma regler för bostadsrätter som ägs av ett handelsbolag som för andra bostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet.

2.2.5.8.2 Avyttring av bostadsrätter

När handelsbolaget avyttrar en bostadsrätt som är en kapitaltillgång beskattas kapitalvinsten eller kapitalförlusten i inkomstslaget kapital för delägare som är fysiska personer och dödsbon. För delägare som är juridiska personer, utom dödsbon, sker beskattningen vid avyttring av en bostadsrätt som är en kapitaltillgång i inkomstslaget näringsverksamhet.

Avyttring av bostadsrätter som är lagertillgång ska tas upp i näringsverksamhet. Detta gäller för såväl fysiska som juridiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag.

Vid avyttringar den 1 juli 1994 och senare tillämpas följande regler. Kapitalvinsten beräknas på konventionellt sätt enligt grundregeln. För bostadsrätter som förvärvats före den 1 januari 1974 får bolaget, enligt 46 kap. 14 § IL, som anskaffningsutgift använda 150 procent av bostadsrättens andel i föreningens förmögenhet per den dagen.

Samma kvoteringsregler gäller för bostadsrätter som för näringsfastigheter. Det innebär, enligt 46 kap. 18 § IL, att 90 procent av kapitalvinsten är skattepliktig för delägare som är fysiska personer. För delägare som är juridiska personer är hela vinsten skattepliktig.

Medgivna avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll ska dessutom återföras till beskattning (avsnitt 2.2.5.9).

**Uppskov enligt
47 kap. IL**

Handelsbolag kan inte inneha privatbostäder och därmed kan uppskov med beskattning av kapitalvinster på bostadsrätter inte erhållas med stöd av 47 kap. IL.

2.2.5.9 Återföring av avdrag

Fastigheter

Vid avyttring av näringsfastigheter ska, enligt 26 kap. 2 § IL, vissa tidigare medgivna avdrag återföras till beskattning i näringsverksamheten. Det gäller avdrag för

- värdeminskning på byggnader och markanläggningar, dock inte värdeminskningsavdrag som hänför sig till tiden före år 1952
- substansminskning
- sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk
- avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar samt
- skogsavdrag

När det gäller fastigheter som är lagertillgångar ska, enligt 26 kap. 1 § IL, värdeminskningsavdragen återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna.

Reparationer och underhåll anses som förbättrande till den del fastigheten på grund av åtgärderna är i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret. Om fastigheten förvärvats vid en senare tidpunkt än vid ingången av det femte beskattningsåret genom köp, byte eller på liknade sätt, är jämförelsetidpunkten dagen för förvärvet.

Bostadsrätter

När det gäller avyttring av näringsbostadsrätter ska utgifter för förbättrande reparationer och underhåll återföras till beskattning enligt 26 kap. 10 § IL på samma sätt som gäller för näringsfastigheter.

2.2.5.10 Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter

Kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter är avdragsgilla till 63 procent för delägare som är fysiska personer och dödsbon enligt 46 kap. 18 § IL och fullt ut för delägare som är juridiska personer (prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 558).

Om handelsbolaget avyttrar en fastighet eller en bostadsrätt med kapitalförlust ska kapitalförlusten i vissa fall dras av vid ett senare tillfälle (avsnitt 2.2.5.4).

Kvittning av underskott

I 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL finns bestämmelser om att underskott av den näringsverksamhet som fastigheten eller bostadsrätten ingått i, under vissa förutsättningar, ska dras av från kapitalvinster vid försäljning av fastigheter eller bostadsrätter. Avdraget får dock inte överstiga kapitalvinsten, beräknad utan hänsyn till avdraget. Bestämmelserna gäller för fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolaget. Motivet för denna möjlighet till kvittning är att undvika en del av de konsekvenser som följer av att kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter beskattas i kapital medan de löpande inkomsterna och utgifterna hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (prop. 1990/91:54 s. 225 ff).

Bestämmelserna omfattar inte juridiska personer som är delägare i handelsbolag. Eftersom dessa personer bara har en enda näringsverksamhet, får de alltid kvitta underskott från handelsbolaget löpande mot andra inkomster. De får också dra av underskott från kapitalvinster samma beskattningsår som avyttringen görs.

2.2.5.11 Andra kapitaltillgångar

2.2.5.11.1 Den löpande beskattningen

Räntor

Till näringsverksamhet räknas sådana räntor som för enskilda näringsidkare ska tas upp i näringsverksamheten, t.ex. vanliga inkomst- och utgiftsräntor i näringsverksamhet. Även löpande inkomster på värdepapper i form av räntor tas upp i näringsverksamhet.

Utgiftsräntor på lånade medel ska dras av i näringsverksamhet. Detta gäller oavsett på vilket sätt lånet använts till i handelsbolaget. Även räntor i utländsk valuta hänförs till näringsverksamhet.

För diskonteringspapper blir bedömningen av vad som är ränta och vad som är kapitalvinst eller kapitalförlust densamma som i inkomstslaget kapital.

Beträffande begreppet ränta kan nämnas att räntekompensation vid förtida inlösen av lån, till skillnad från vad som gäller i kapital, inte är jämställd med ränta enligt 42 kap. 7 § IL i näringsverksamhet. Till ränta räknas heller inte räntekompensation för upplupen men inte betald ränta vid överlåtelse av skuldebrev, eftersom 42 kap. 8 § IL inte ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom 13 kap. 4 § IL anger vad som inte ska

tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet så ska övriga inkomster och utgifter hänföras till näringsverksamhet. Handelsbolagets utgifter i form av räntekompensation kan därmed dras av enligt bestämmelserna i näringsverksamhet.

Utdelningar

Utdelning ska tas upp i näringsverksamheten. Skattefrihet för utdelningar kan dock aktualiseras när 42 kap. 16 § IL (lex ASEA) är tillämplig.

2.2.5.11.2 Avyttringar

Lagertillgångar

Avyttring av tillgångar som ingår i handelsbolagets näringsverksamhet, dvs. avyttring av lagertillgångar, beskattas enligt de bestämmelser som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet. Till näringsverksamhet hänförs även t.ex. näringsverksamhetens fordringar och skulder i svensk och utländsk valuta.

Handel med värdepapper

För aktier och andra andelsrätter aktualiseras gränsdragningen mellan inkomstlagen näringsverksamhet och kapital. I RÅ81 1:4 hade ett handelsbolag, ägt av fysiska personer, handlat med aktier. Handeln hade uteslutande varit inriktad på att med eget och upplånat kapital förvärva aktier i avsikt att efter kort tid sälja dem med vinst. Handeln hade bedrivits för bolagets eller en av delägarnas räkning och hade inte varit inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare som skulle ha kunnat betraktas som handelsbolagets kunder. Verksamheten ansågs därför inte som rörelse (numera näringsverksamhet) i skatterättslig mening. Att handeln hade stor omfattning och inriktats på korta spekulationsvinster saknade betydelse. Bestämmelserna om beskattning av vad som numera benämns kapitalvinster var därför tillämpliga.

Avyttring av värdepapper ska dock som regel tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Det angivna rättsfallet torde emellertid fortfarande vara vägledande för gränsdragningen mellan vad som ska avses som lagertillgång i värdepappershandel och vad som ska avses som kapitaltillgång (prop. 1989/90:110 s. 457-458). Det torde därför fortfarande krävas att handelsbolag, som ägs enbart av fysiska personer, handlar med värdepapper för utomstående räkning för att värdepappershandel ska kunna föreligga. Motsvarande regler torde gälla för skuldebrev och andra värdepapper. Det kan i sammanhanget noteras att denna form av verksamhet kräver Finansinspektionens tillstånd och att sådana tillstånd endast lämnas till aktiebolag. I anledning härav torde värdepappershandel genom handelsbolag inte vara vanligt förekommande.

Delägarätter

När bolaget avyttrar delägarätter och fordringsrätter ska, enligt 48 kap. 7 § IL, genomsnittsmetoden användas. Enligt 48 kap.

	15 § IL är schablonregeln för marknadsnoterade delägarätter på 20 procent tillämplig.
Teckningsrätter	Enligt 48 kap. 13 § IL ska teckningsrätter och delrätter som grundas på aktieinnehav anses ha anskaffningsutgiften noll.
Optionslån	Fördelningen av anskaffningsutgiften mellan skuldebrev och optionsrätt vid optionslån är densamma för handelsbolag som för fysiska personer.
Optioner	Beträffande optioner, terminer och blankningsaffärer är bestämmelserna de samma för handelsbolag som för fysiska personer.
Utländsk valuta	Enligt 44 kap. 16 § IL är ”trettiodagarsregeln” tillämplig vid avyttringar av utländsk valuta och vinsten eller förlusten på valutan räknas in i vinsten eller förlusten för den sålda egendomen.
Skulder i utländsk valuta	Skulder i utländsk valuta behandlas enligt bestämmelserna i kapital och tas upp i näringsverksamhet.
Lös egendom	Avyttringar av annan lös egendom ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.
Personliga tillgångar	Vad gäller sådana personliga tillgångar som omnämns i 52 kap. IL torde handelsbolag, i analogi med att de inte kan ha privatbostäder, inte heller kunna inneha tillgångar för personligt bruk.

2.2.5.11.3 Kapitalförluster

	När det gäller avdragsrätten för kapitalförluster finns särskilda bestämmelser för handelsbolag. Kapitalförluster ska som regel dras av med 70 procent. För egendom vars innehav är näringsbetingat får förlusterna dras av fullt ut.
Förlust på syntetiska optioner	Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 februari 2001 gällde ett optionsprogram för anställda och frågan i beskedet var hur förlust på syntetiska optioner - som inte skulle leda till förvärv av underliggande aktier - skulle behandlas. Moderbolaget och ett dotterbolag i en koncern var delägare i ett handelsbolag och handelsbolaget skulle utfärda optioner med aktier i moderbolaget som underlag. Enligt Skatterättsnämnden var optionerna att anses som värdepapper och förluster som uppkom skulle begränsas till 70 procent. Nämnden fann att förlusten inte var näringsbetingad (jfr RÅ 2000 not. 47), att den s.k. aktiefällan inte var tillämplig samt att svaren inte förändrades vid en tillämpning av IL. RR fastställde förhandsbeskedet i de delar det överklagades, d.v.s. de delar som gällde förlustbegränsningen, om förlusten var näringsbetingad och IL:s tillämnning (Regeringsrättens dom den 8 februari 2002, mål nr 1835-2001).
Full kvittning mot vissa vinster	För marknadsnoterade andelsrätter, såsom aktier, utom andelar i avkastnings- och räntefonder, får full kvittning ske mot kapital-

vinster på sådana tillgångar. Förluster på andelsrätter i onoterade bolag eller i onoterade utländska juridiska personer ska dras av i sin helhet från kapitalvinster på sådana andelar i enlighet med 48 kap. 21 § IL. Kapitalförluster får också dras av från vinster på marknadsnoterade andelsrätter.

Det kan dock noteras att Regeringen aviserat vissa begränsningar i avdragsrätten när det gäller näringsbetingade andelsrätter (se avsnitt 2.2.5.6).

Fordringar

Kapitalvinster och kapitalförluster på marknadsnoterade fordringar i SEK som beskattas enligt 48 kap. 3 § IL, utom premieobligationer samt andelar i räntefonder enligt 48 kap. 22 och 23 §§ IL, behandlas som ränta. För handelsbolag innebär det att hela kapitalvinsten är skattepliktig och förlusten avdragsgill fullt ut.

Endast en begränsning

Ett handelsbolags kapitalförlust ska träffas av endast en avdragsbegränsning och inte av ytterligare begränsningar i avdragsrätten som kan vara aktuell för delägarna. Om t.ex. ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag ska förluster som dras av med 70 procent inte dessutom placeras i den fälla som gäller för aktiebolagets egna kapitalförluster på aktier och andra andelsrätter. Förlusten ska inte heller reduceras ytterligare om den ska tas upp hos delägare som är fysiska personer. Om handelsbolag har en kapitalförlust i inkomstslaget kapital kan däremot den del som belöper på delägare som är fysiska personer begränsas av bestämmelserna om skattereduktion för underskott i kapital (avsnitt 2.2.3.5.4).

<i>Sammanställning</i>		
<i>Tillgångslag</i>	<i>Inkomstslag</i>	<i>Avdrag för förlust</i>
Fastigheter	Kapital	63 procent
Bostadsrätter	Kapital	63 procent
Lagertillgångar	Näringsverksamhet	100 procent
Näringsbetingade innehav	Näringsverksamhet	100 procent
Aktier och andra delägarrätter	Näringsverksamhet	70 procent (dock fullt avdrag mot vissa kapitalvinster)
Andelar i räntefond	Näringsverksamhet	100 procent
Andelar i blandfond	Näringsverksamhet	70 procent

Andelar i handelsbolag	Näringsverksamhet	70 procent
Skuldebrev, SEK, marknadsnoterade	Näringsverksamhet	100 procent
Skuldebrev, SEK, ej marknadsnoterade	Näringsverksamhet	70 procent
Premieobligationer	Näringsverksamhet	70 procent
Utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 procent
Fordringar i utländsk valuta	Näringsverksamhet	70 procent

2.2.6 Utskiftning och uttag av tillgångar

Delägarnas andel av handelsbolagets inkomst beskattas hos delägarna oavsett om de tagit ut beloppet under året eller inte. Om delägarna tar ut tillgångar ur bolagets verksamhet ska uttagsbeskattning ske (se nästa avsnitt). Handelsbolagets inkomst ska ökas med det uttagsbeskattade beloppet och tas som regel upp hos den delägare som gjort uttaget. Uttag av likvida medel beskattas däremot inte. Utskiftning av handelsbolagets tillgångar i samband med likvidation av handelsbolaget jämföras som regel med sådana uttag.

Alla uttag, såväl beskattade som obeskattade, påverkar även delägarens justerade anskaffningsutgift på andelen (del 2, avsnitt 34).

2.2.6.1 Uttagsbeskattning

I 22 kap. IL finns bestämmelser om uttag av tillgångar som vid en avyttring skulle ha beskattats som inkomst av näringsverksamhet. I 23 kap. IL finns undantagsregler vid överlåtelser till underpris. Vad som anges nedan gäller under förutsättning att bestämmelserna i 23 kap. IL inte är tillämpliga.

Av 22 kap. 1-6 §§ IL framgår att med *uttag* avses att den skattskyldige

- tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamhet för privat bruk, eller att han
- för över den till en annan näringsverksamhet, eller
- överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat. Detta gäller även om ett handelsbolag, som den skattskyldige är delägare i, överlåter en tillgång till den skattskyldige eller någon annan.

Som *uttag* räknas också att

- näringsverksamheten upphör,
- skattskyldigheten för inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis upphör,
- tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om skattskyldighet föreligger för inkomst från den förra delen men inte för inkomst från den senare delen och
- inkomsten från en näringsverksamhet helt eller delvis inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal eller
- tillgångar förs över från en del av en näringsverksamhet till en annan del om den senare delen men inte den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal.

Huvudregeln anger således att uttagsbeskattning ska ske som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Avdrag medges för anskaffningsutgiften enligt vanliga regler för det slag av egendom det rör sig om.

Uttagsbeskattning sker också vid uttag i mer än ringa omfattning av tjänst. Om uttaget av tjänsten har samband med uttag av tillgång som inte ska uttagsbeskattas, ska inte heller tjänsten uttagsbeskattas.

2.2.6.2 Undantag från uttagsbeskattning

Enligt 27 kap. 6 § IL anses i vissa fall andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar. Så är fallet om någon av företagets fastigheter skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen. Detta gäller även om det fastighetsförvaltande företaget är ett handelsbolag. Uttagsbeskattning ska enligt 22 kap. 10 § 2 st. IL inte ske om uttaget avser sådana andelar som är lagertillgångar.

Undantag från uttagsbeskattning kan även komma ifråga när överlåtelse sker till ett handelsbolag från ett företag eller från ett annat handelsbolag. Undantag från uttagsbeskattning kan dessutom aktualiseras när överlåtelsen sker till underpris från handelsbolag till

- fysisk person,
- annat företag än svensk stiftelse eller svensk ideell förening samt

– annat handelsbolag

men endast om vissa förutsättningar är uppfyllda (avsnitt 15).

För de fall juridiska personer utom dödsbon är delägare i handelsbolag gäller bestämmelserna ovan samtliga slag av tillgångar eftersom dessa generellt ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

Kapitalbeskattad egendom

I de fall uttagna tillgångar ska beskattats i inkomstslaget kapital vid en avyttring sker inte uttagsbeskattning. Eftersom begreppet förtäckt kapitalvinst inte existerar i inkomstslaget kapital (RÅ 1947 Fi. 632) kan delägarna själva bestämma avräkningsvärdena på dessa tillgångar till belopp mellan kapitalvinsttaket och marknadsmässigt pris. Därmed kan beskattning undvikas om priset sätts till kapitalvinsttaket.

I de ovan angivna fallen där kapitalbeskattning blir aktuell gäller att avdrag för utgifter avseende förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar på fastighet under beskattningsåret och de närmast fem föregående beskattningsåren oavsett avräkningspris ska återföras till beskattning (avsnitt 2.2.5.9). Däremot torde återföringen av värdeminskningssavdragen i näringsverksamheten kunna undvikas i dessa fall genom att avräkningsvärdet sätts tillräckligt lågt. Har värdeminskningssavdragen inte återförts i inkomstslaget näringsverksamhet ska, enligt 45 kap. 16 § IL, i stället anskaffningsutgiften minskas med sådana värdeminskningssavdrag som inte återförts.

2.2.6.3 Omstruktureringar

Vid omstruktureringar och andra former av ombildningar aktualiseras ett stort antal beskattningsbestämmelser. Nedan finns hänvisningar till bestämmelser som kommenteras på andra ställen i denna handledning och som kan komma ifråga när ett handelsbolag är part i sådana transaktioner. Det kan röra sig om de bestämmelser som gäller

- underprisöverlåtelser i 23 kap. IL (avsnitt 15) ,
- uppskov med beskattningen vid koncerninterna andelsöverlåtelser i 25 kap. 6 - 7 §§ IL (avsnitt 18.1) och
- kapitalförluster i 25 kap. 28 och 30 §§ IL (avsnitt 18.2).

När handelsbolaget är överlåtare är bestämmelserna om verksamhetsöverlåtelser i 38 kap. IL och bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (lex ASEA) inte tillämpliga. När handelsbolaget är förvärvare är lex ASEA tillämplig medan bestämmelserna om andelsbyten i 49 kap. IL, verksamhetsöverlåtelser i 38 kap. IL samt bestämmelserna i 53 kap. IL däremot inte är tillämpliga.

2.2.7 Resultatfördelning

Av 5 kap. 1 och 3 §§ IL framgår att delägarna i ett handelsbolag ska beskattas för ett belopp som motsvarar deras andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej.

Fördelningen av inkomsten mellan delägarna ska i normalfallet göras i enlighet med vad som avtalats mellan dem. Det civilrättsliga avtalet är således oftast tillämpligt också vid den skatterättsliga bedömningen. När avtalet innebär en obehörig överföring av inkomsten mellan bolagsdelägarna kan dock avtalet frångås (SOU 1991:100 s. 108).

För att fördelningen ska kunna godtas skattemässigt är bl.a. storleken på delägarnas kapital- och arbetsinsatser, förekomsten av affärsmässiga överväganden och risktaganden i verksamheten, ägarförhållandet och delägarnas faktiska deltagandet i den bedrivna verksamheten avgörande faktorer vid bedömningen. Avtalen kan dessutom framstå som orimliga med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet (RÅ 1957 not. Fi 2409, RÅ 1963 Fi. 1503 och RÅ 1970 Fi. 579, 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274 och RÅ 1995 ref. 35).

I RÅ 1997 not. 126 var ett aktiebolag och tre fysiska personer delägare i ett kommanditbolag. De fysiska personerna var dessutom delägare i aktiebolaget. Aktiebolaget var kommanditdelägare och hade satsat 1 000 kr i bolaget och de fysiska personerna var komplementärer. En stor del av kommanditbolagets inkomst hade fördelats på det delägande aktiebolaget. RR konstaterade att en beslutad vinstfördelningen kan frångås dels om den innebär en obehörig inkomstöverföring och dels om den framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal. Regeringsrätten ansåg att den aktuella fördelningen inte borde godtas vid beskattningen.

Det förekommer att delägarna hävdar att de ingått ett nytt avtal om resultatfördelning som avviker från vad som ursprungligen gällde dem emellan. Om den nya fördelningen framstår som orimlig kan det finnas anledning att frångå den (RÅ 1991 not. 335).

Ofta ingår resultatfördelningen som ett led i s.k. skatteupplägg med handelsbolag och handel med skalbolag. Det är dock inte ovanligt att resultatfördelningen underkänns av skattemyndigheterna och domstolarna (se t.ex. Kammarrättens i Stockholm

dom den 7 december 2001, mål nr 5501--5504-1999 samt Kamrarrättens i Sundsvall dom den 24 mars 1999, mål nr 4092-1996).

Ägarbyte under året

Om en andel i ett handelsbolag byter ägare under beskattningsåret beskattas normalt köparen för det aktuella beskattningsårets resultat. För att en fördelning av resultatet ska kunna göras mellan köpare och säljare per överlåtelsedag måste det föreligga ett delbokslut som visar hur stor del av årets totala resultat som ska hänföras till säljaren respektive köparen (RÅ 1971 Fi. 922, RÅ 1962 Fi. 933, RÅ 1994 ref. 52 II och not. 487, RÅ 1995 ref. 33, not. 8, RÅ 1996 not. 240 och RÅ 1997 not. 126). Frågan om en överlåtelse var giltig i sig prövades i.

2.2.7.1 Resultatfördelning mellan närstående

Fördelningen av inkomsten enligt det civilrättsliga avtalet kan i skatterettsligt hänseende i vissa fall vara oacceptabel. Detta kan framför allt vara fallet om bolagsdelägarna har nära personliga relationer till varandra och det kan antas att enbart skattemässiga synpunkter varit avgörande för fördelningen. Så kan vara fallet t.ex. när handelsbolaget har anställda som är närstående till delägarna. Ersättningar kan då vara satta till belopp som överstiger marknadsmässig lön i syfte att få skattefördelar för familjen som helhet.

Inkomster från handelsbolag beskattas i allmänhet i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en närstående till en delägare är anställd av bolaget beskattas ersättningar till den närstående på samma sätt som till en vanligt anställd. Skatteskalen är i båda fallen progressiv. För att sänka skatten kan det därför vara intressant att fördela resultatet på olika familjemedlemmar. Det kan också medföra en lägre beskattning att överföra inkomster till en delägare i familjen som är passiv i näringsverksamheten eftersom särskild löneskatt är lägre än egenavgifterna. För närstående som inte är delägare ska ränta på fordran tas upp i inkomstslaget kapital, dvs. skattebelastningen blir lägre än vid beskattning i näringsverksamhet.

Om delägarna inte är närstående kan överskottet fördelas på så sätt att underskott uppstår för en delägare och överskott för en annan. I RÅ 1968 Fi. 945 uppgick handelsbolagets nettointäkt till 10 376 kr. En av delägarna hade fått en ersättning på 12 000 kr och underskottet utgjorde efter avdrag för denna ersättning 1 624 kr. Underskottet fördelades lika mellan de två bolagsdelägarna. RR fann inte anledning att vägra den andre delägaren avdrag för underskottet. Förutsättning för att bolaget ska få avdrag är dock att den utbetalda ersättningen är skäligt i förhållande till delägarrens arbetsinsats.

rens arbetsinsats.

Om resultatet fördelas mellan närstående, t.ex. företagsledare och medhjälpande make, får fördelningen inte leda till underskott (SkU 1976/77:12).

Exempel

Handelsbolagets överskott är 50 000 kr. Medhjälpande make har fått ett skäligt arvode på 60 000 kr och handelsbolaget redovisar efter avdrag för arvodet ett underskott om 10 000 kr. Trots att fördelningen är marknadsmässig får den inte leda till underskott för företagsledaren. I detta fall kan således medhjälpande make endast få ett arvode på 50 000 kr.

I del 2, avsnitt 24, finns en närmare redogörelse för de särskilda bestämmelserna som rör inkomstfördelningen mellan närstående personer som är delägare i fåmanshandelsbolag.

I vissa fall saknas dock särskilda bestämmelser. Om ersättningar utgår till t.ex. en sambo, som inte är jämställd med make enligt 2 kap. 20 § IL eller till föräldrar till någon av delägarna, saknas bestämmelser om någon annan skattemässig fördelning. Motsvarande gäller när handelsbolaget inte är ett fåmanshandelsbolag eller när bolaget betalat ut ränta på kapital som lånats från någon närstående som inte är delägare. Vid uppenbara fall av inkomstöverföring kan fördelningen emellertid frångås. Detsamma gäller när ett förfarande innebär förtäckt gåva mellan närstående.

2.2.8 Beskattningsort

Handelsbolagets inkomst beskattas där delägarna ska beskattas. De allmänna reglerna om beskattningsort finns i 1 kap. 4 § IL och den normala beskattningsorten är delägarrens hemortskommun enligt 65 kap. 3 § IL. Även eventuella allmänna avdrag som periodiskt understöd, som härrör från handelsbolaget, hänförs till delägaren och därmed till den kommun där han ska beskattas. Om delägaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av taxeringsåret, se RSV:s Handledning för internationell beskattning.

2.2.9 Beskattningsår

För delägare som är fysiska personer eller dödsbon ska vissa inkomster, främst kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter, tas upp i inkomstslaget kapital. För kapitalvinster är avyttrings-

Kapital

tidpunkten avgörande för vilket år de ska hänföras till (del 1, avsnitt 34.4).

**Fysiska personer
är delägare**

Om fysiska personer ska beskattas för bolagets inkomst ska, enligt 3 kap. 1 § 2 st. BFL, kalenderår vara räkenskapsår för handelsbolaget. Så är även fallet om någon juridisk person dessutom är delägare i bolaget. Detsamma gäller om handelsbolaget saknar fysiska personer som delägare men har ett annat handelsbolag som delägare, som i sin tur har fysiska personer som delägare. Bestämmelsen har införts för att få en fast avstämningstidpunkt gentemot delägarnas privatekonomi vid tillämpning av bestämmelserna om räntefördelning.

**Juridiska personer
är delägare**

Om däremot enbart juridiska personer, t.ex. aktiebolag, är delägare i ett handelsbolag får de tre tillåtna brutna räkenskapsåren användas. Brutet räkenskapsår ska, enligt 3 kap. 1 § 3 st. BFL, omfatta tiden 1 maj - 30 april, 1 juli - 30 juni eller 1 september - 31 augusti. Det är ägarförhållandet vid utgången av kalenderåret som är avgörande för vilket räkenskapsår som får användas.

Dispenser

Enligt 3 kap. 2 § BFL kan RSV medge att annan period av tolv månader får tillämpas. Denna möjlighet ska enligt förarbetena användas mycket restriktivt (prop. 1989/90:110 s. 767).

Enligt 3 kap. 5 § BFL ska företag som ingår i samma koncern ha gemensamt räkenskapsår. Om det finns synnerliga skäl kan RSV medge att olika räkenskapsår får tillämpas. Av 3 kap. 6 § BFL framgår att räkenskapsår får läggas om endast om skattemyndigheten ger tillstånd till det. Något tillstånd behövs dock varken för omläggning från brutet år till kalenderår, för omläggning till gemensamt räkenskapsår om företaget bedriver flera verksamheter enligt 4 § eller när omläggning sker för att företagen i en koncern ska få ett gemensamt räkenskapsår.

Enligt 1 kap. 14 § IL ska inkomsterna i ett handelsbolag tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ta taxerats om det hade varit skattskyldigt. Om ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag ingår resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet för aktiebolaget och i den näringsverksamhet som aktiebolaget har.

Exempel:

Ett handelsbolag har räkenskapsår motsvarande kalenderår. Ett aktiebolag som är delägare har 1 juli – 30 juni som räkenskapsår.

Handelsbolagets inkomst för kalenderåret 2001 ska redovisas hos aktiebolaget vid inkomsttaxeringen 2002.

I vissa fall kan det förekomma att en delägare ska åsättas två

taxeringar vid samma inkomsttaxering. Reglerna föreskriver inget om till vilken taxering handelsbolagets resultat ska hänföras. Den skattskyldige torde därför ha valrätt och kan hänföra handelsbolagets resultat till vilken taxering han önskar.

Om samtliga delägare i ett handelsbolag är juridiska personer kan handelsbolaget ha brutet räkenskapsår. Då bör även sådana inkomster som för fysisk person beskattas i kapital, dvs. främst kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter, redovisas per räkenskapsår och inte per kalenderår. Inkomsterna kan nämligen inte fördelas mellan delägarna förrän handelsbolagets räkenskapsår gått till ända.

2.2.10 Förmögenhetsbeskattning

Delägarbeskattning

Vid förmögenhetsbeskattningen är handelsbolaget inte något eget skattesubjekt. Enligt 3 § 6. SFL förmögenhetsbeskattas andelar i handelsbolag hos de delägare som är skattskyldiga för förmögenhetsskatt, bl.a. fysiska personer och dödsbon.

Privatbostäder

Av 14 § SFL framgår att tillgångar och skulder i bolaget beaktas i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren. Bostäder som vid direktinnehav skulle ha varit en privatbostäder eller privatbostadsrätter ska dock alltid tas upp. Detsamma gäller skulder på sådana bostäder.

Tillgångar och skulder som ingår i näringsverksamhet eller till annan näringsfastighet än sådan som skulle ha varit privatbostad ska inte tas med vid beskattningen. Även bostäder enligt 3 § p. 2 och 3 SFL räknas vid indirekt ägande till näringsverksamhet. Förmögenhetsskatt tas såldes inte ut på sådan nettoförmögenhet. Det innebär emellertid också att en nettoskuld i sådan verksamhet inte kan räknas med vid beräkningen av storleken på förmögenheten.

Kapitalförvaltning

Tillgångar och skulder som är hänförliga till kapitalförvaltning ska beskattas. Eventuella underskott kan då vara avdragsgilla. För aktier som är inregistrerade vid börs gäller att de ska tas upp till 80 procent av marknadsvärdet. Skulder hänförliga till sådana aktier är avdragsgilla fullt ut.

Negativt förmögenhetsvärde

Om en andel i ett handelsbolag har ett negativt förmögenhetsvärde får detta beaktas av delägaren först om denne är ansvarig för bolagets förbindelser fullt ut. Delägare med begränsat ansvar, t.ex. kommanditdelägare, får inte dra av någon skuld alls, således inte heller för ett belopp motsvarande vad han satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget.

Skulder på handelsbolags-

Skulder som hänför sig till andelar i handelsbolag får inte dras av till den del de motsvarar tillgångar och skulder i bolaget som inte

andelar ska räknas med.

2.2.11 Deklarationer och annat uppgiftslämnande

2.2.11.1 Handelsbolagets deklARATION

Handelsbolag är skattskyldiga enligt

- 2 § lagen om statlig fastighetsskatt för statlig fastighetsskatt,
- 1 § SLP för särskild löneskatt för den som utfäst en tjänstepension samt
- 2 § AvP för avkastningsskatt på pensionsmedel som hänför sig till handelsbolagets verksamhet.

Handelsbolag ska, enligt 2 kap. 7 § 5. LSK, lämna särskild självdeklARATION så att underlaget för skatterna ska kunna fastställas. Första sidan av blankett INK4 ska användas.

2.2.11.2 Handelsbolags uppgiftsskyldighet

Inkomst av näringsverksamhet

Av 5 kap. 2 § LSK framgår att handelsbolag som inte är skyldiga att lämna självdeklARATION ska lämna särskilda uppgifter till skattemyndigheterna om den näringsverksamhet som bolaget bedriver. Det innebär att handelsbolaget för varje näringsverksamhet ska lämna uppgifter till ledning för delägarnas taxeringar om

- intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner,
- tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital,
- justeringar i förhållande till bokföringen samt
- andra uppgifter om verksamheten av betydelse för taxeringen

Handelsbolaget ska även lämna uppgifter om

- varje delägars andel av bolagets inkomster av varje inkomstslag och näringsverksamhet samt
- varje delägars andel eller lott i bolaget

Om handelsbolaget har avyttrat en fastighet och kapitalvinsten inte kan beräknas på grund av att den är beroende av någon händelse i framtiden, ska bolaget lämna uppgift om detta.

InkomstdeklARATION (INK4) samt Näringsuppgifter enligt räkenskapschema s. 5-6 eller s. 7 ska användas.

Arbetsgivaravgifter

Av 3 kap. 19 § LSK framgår att handelsbolaget även ska lämna uppgifter om dels det totala beloppet av arbetsgivaravgifter och

dels varje delägars andel av avdraget enligt 2 kap. 28 och 29 §§ socialavgiftslagen från dessa avgifter. En arbetsgivare får vid beräkning av arbetsgivaravgifter göra avdrag från avgifterna med fem procent av avgiftsunderlaget, dock med högst 3 550 kr varje månad. Bestämmelsen är föranledd av att skattemyndigheterna ska kunna stämma av att ett handelsbolag inte sammantaget får avdrag för arbetsgivaravgifter med mer än 42 600 kr.

Tidpunkten för uppgiftslämnandet

Självdeklaration och de särskilda uppgifterna ska, enligt 4 kap. 5 § LSK jämförd med 5 kap. 4 § LSK, fr.o.m. taxeringsåret 2003 lämnas senast den 2 maj under taxeringsåret. Tidpunkten gäller för alla deklarationsskyldiga, såväl fysiska som juridiska personer. Med begreppet juridisk person avses i LSK även handelsbolag, dödsbon och EEIG. Fysiska personer som är bosatta utomlands eller som stadigvarande vistas utomlands vid den tidpunkten får lämna självdeklaration senast den 31 maj taxeringsåret.

Anstånd

Det finns möjlighet att få anstånd med att lämna deklaration och särskilda uppgifter enligt 16 kap. 1 och 3 §§ LSK i anledning av förhinder. Det finns dessutom möjlighet till s.k. byråanstånd enligt 16 kap. 2 och 3 §§ LSK.

Förseningsavgift

Om handelsbolaget lämnar in uppgifterna för sent kan förseningsavgift påföras bolaget med stöd av 5 kap. 5 § 5 st. TL. Förseningsavgift kan även tas ut om uppgift lämnats men med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering.

2.2.11.3 Delägarnas deklaration

Löpande inkomster

Delägarna redovisar sina andelar av bolagets inkomst vad avser inkomster av näringsverksamhet och kapitalvinster på fastigheter och bostadsrätter. Fysiska personer och dödsbon ska använda blankett N3A och juridiska personer N3B.

Delägare i handelsbolag får inte lämna förenklad självdeklaration utan ska lämna särskild självdeklaration.

Uppskov

När handelsbolag gjort en koncernintern andelsavyttring eller ett aktie- eller andelsbyte kan delägarna, enligt 25 kap. 11 § IL respektive 49 kap. 6 § IL, begära uppskov med beskattningen av kapitalvinsten. Delägare som begärt uppskov ska lämna uppgifter om denna begäran enligt 3 kap. 15 § LSK. Blankett N4 ska användas. På denna blankett lämnas även uppgifter som har samband med arv, testamente, bodelning, eller gåva av andelar enligt 3 kap. 16 § LSK. Det rör sig om uppgifter om

- antalet andelar som har förvärvats,
- uppskovsbelopp för varje andel samt

- identifikationsuppgifter för den som andelarna har övergått från.

Den till vilken äganderätten till andelarna har övergått ska årligen lämna de uppgifter som är av betydelse för om uppskottsbeloppet ska tas upp till beskattning.

Skattetillägg

Skattetillägg kan påföras delägarna i bolaget enligt vanliga regler om uppgiften om inkomst från handelsbolaget är felaktig och förutsättningar i övrigt föreligger (prop. 1990/91:5 s. 86-87).

2.2.11.4 Fåmanshandelsbolag

I 3 kap. 21 § LSK finns bestämmelser om en utvidgad skyldighet för en särskilt angiven krets av personer som på olika sätt kan vara knutna till fåmanshandelsbolag att lämna information till skattemyndigheterna om vissa ekonomiska mellanhavanden. Bestämmelserna avser uppgiftsskyldigheten för

- företagsledare,
- delägare i handelsbolag samt
- närstående till företagsledare och delägare i fåmanshandelsbolag.

Närståendekretsen

Av 1 kap. 5 § LSK jämförd med 2 kap. 22 § IL framgår att med närstående avses

- make,
- förälder,
- mor- och farförälder,
- avkomling och avkomlings make (styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling),
- syskon,
- syskons make och avkomling samt
- dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i.

Personer som ingår i den ovan angivna personkretsen ska lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om beräkning av överskott eller underskott från bolaget. En närstående person behöver dock inte lämna uppgifterna om denne inte har tagit emot ersättning från bolaget, träffat avtal med bolaget eller företagit någon annan rättshandling med bolaget.

De personer som ingår i närståendekretsen ska även lämna uppgifter om

- vilka arbetsuppgifter han har i företaget,

- vad han har tillskjutit eller tagit emot från företaget i form av pengar, varor eller annat,
- företagets kostnader för hans privata utgifter samt

- avtal eller någon annan rättshandling mellan honom själv och företaget.

Utlandsbetalningar

När det gäller vissa betalningar till utlandet så framgår av 3 kap. 23 § LSK att delägare i fåmanshandelsbolag även ska lämna uppgift om

- ränta (dock inte dröjsmålsränta) och
- betalning för nyttjandet av eller för rätten att utnyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (även biograffilm), patent, varumärke, mönster, eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller
- för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur

Uppgift behöver endast lämnas om utgifterna har tillgodoräknats mottagare i utlandet och utgör utgift som ska dras av vid inkomsttaxeringen. Uppgift ska avse ersättningarnas sammanlagda belopp för varje land.

2.2.12 Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG)

Europeiska ekonomiska intressegrupperingar (EEIG) kan registreras i Sverige. Av 5 kap. 2 § IL framgår att vad som anges om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem, gäller vid beskattningen också i fråga om EEIG samt för delägare respektive andelar i dem. Inkomsterna hos ett EEIG beskattas således hos delägarna. Räntefördelning och avsättning till expansionsfond kan dock inte göras. Kapitalbeskattning vid avyttring av andelarna i en gruppering sker enligt bestämmelserna om avyttring av andelar i handelsbolag i 50 kap. IL (del 2, avsnitt 34).

Det finns bestämmelser för EEIG vad gäller t.ex. mervärdesskatt och fastighetsskatt motsvarande de som gäller för svenska handelsbolag och deras delägare. Dessutom finns bestämmelser som innebär att grupperingarna behandlas på samma sätt som svenska handelsbolag beträffande skattebetalning och skyldigheten att lämna och bevara uppgifter till ledning för taxeringen enligt LSK.

Uppgiftsskyldigheten

Den uppgiftsskyldighet som gäller för handelsbolag och delägare i handelsbolag gäller, enligt 3 kap. 24 § LSK, även för EEIG och för delägarna i sådana grupperingar.