

3 Grundläggande bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet

Skattskyldighet

3.1 Skattskyldighet

Bestämmelser om *skattskyldighet* (den subjektiva skattskyldigheten) för fysiska personer, dödsbon, svenska handelsbolag, juridiska personer och vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer finns i 3-7 kap. IL. Bestämmelser om *skatteplikten* (den objektiva skattskyldigheten) finns på andra ställen i IL. Den objektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda inkomster om de ska beskattas.

3.1.1 När har inkomsten uppstått?

Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Tillämpning av bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter i näringsverksamhet ska periodiseras och att fordringar, skulder, varulager m.m. ska värderas enligt Årsredovisningslagen (1995:1560), ÅRL, och god redovisningssed.

3.1.2 Vem ska beskattas?

Den subjektiva skattskyldigheten reglerar för särskilda skattesubjekt om de ska beskattas, dvs. om de överhuvudtaget är skattesubjekt, och i så fall i vilken utsträckning de ska beskattas. Skattskyldigheten är antingen obegränsad (omfattar all inkomst) eller begränsad (omfattar endast vissa inkomster). Skattskyldigheten behandlas utförligt i kapitel 4 .

3.1.3 Var ska inkomsten beskattas?

Juridiska personer fränsett dödsbon beskattas enbart statligt. Fysiska personer och dödsbon beskattas både statligt och kommunalt. Taxeringen för samtliga fysiska personer sker i princip i hemortskommunen oavsett i vilken kommun inkomsten förvärvats.

Hemortskommun

Hemortskommun är den kommun där den skattskyldige ska vara folkbokförd för året före taxeringsåret (65 kap. 3 § IL jmf med 2 kap. 1 § Skattebetalningslagen). I 2 kap. 1 § andra stycket SBL föreskrivs att med hemortskommun avses för en fysisk person den kommun där han författningsenligt ska vara folkbokförd den 1 november året före det år beslutet ska fattas. Vid inkomsttaxeringen blir således hemortskommun den kommun där den skattskyldige skulle ha varit folkbokförd den 1 november året före beskattningsåret.

En fysisk person kan ha varit bosatt i Sverige under beskattningsåret utan att han bort folkbokföra sig i någon kommun. För en sådan person anses den kommun där han först varit bosatt eller stadigvarande vistats vara hemortskommun.

En fysisk person som inte under någon del av beskattningsåret har varit i beskattningshänseende bosatt i Sverige, saknar hemortskommun här. En sådan person kan ändå vara skattskyldig i Sverige för vissa slag av inkomster. För den som är obegränsat skattskyldig på grund av väsentlig anknytning ska den kommun till vilken anknytningen varit starkast under året före taxeringsåret anses som hemortskommun.

För dödsbo efter den som vid dödsfallet varit bosatt i Sverige ska hemortskommunen anses vara den avlidnes hemortskommun för dödsåret. Hade den avlidne bytt folkbokföringsort efter den 1 november under dödsåret blir emellertid dödsboets hemortskommun fr.o.m. andra taxeringsåret efter dödsåret, den kommun där den döde efter flyttningen hade sin rätta folkbokföringsort. Den sistnämnda regeln infördes genom IL (65 kap. 3 § st. 2 IL).

Med beskattningsort avses den ort som ska erhålla den kommunala inkomstkatten. Genom att beskattningsorten knyts till begreppet hemortskommun kommer de som flyttar in i eller ut ur riket att beskattas i hemortskommunen för all inkomst som är att hänföra till det beskattningsår då in- resp. utflyttning sker. Detta innebär en förändring i förhållande till vad som tidigare gällt, då in- resp. utflyttningsdagen varit avgörande för om inkomsten skulle beskattas i någon viss kommun eller i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål.

Skatt för all inkomst ska betalas i hemortskommunen om den skattskyldige har varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige under någon del av året före taxeringsåret. I annat fall (fysiska personer som varit begränsat skattskyldiga under hela beskattningsåret) sker beskattning i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål (2 kap. 1 st. Skattebetalningslagen).

3.2 Underlaget för skatten

**Fysiska personers
skatt på
- förvärvs-
inkomster**

Fysiska personer ska betala kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet (förvärvs-inkomster), statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget kapital (kapitalinkomster), och statlig inkomstskatt på avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt).

Fysiska personers skatt på förvärvsinkomster ska beräknas på den beskattningsbara förvärvsinkomsten. Denna ska beräknas på följande sätt.

Summan av överskott i inkomstslagen tjänst och näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt hundratal kronor och utgör den taxerade förvärvsinkomsten.

Från den taxerade förvärvsinkomsten dras 50 procent av sådana avgifter enligt lagen (1994:1744) om allmän pensionsavgift som avser beskattningsåret, avrundat uppåt till helt hundratal kronor, samt grundavdrag eller särskilt grundavdrag och sjöinkomstavdrag. Avdragen ska göras i nu nämnd ordning. Det återstående beloppet är den beskattningsbara förvärvsinkomsten.

- kapitalinkomster

Fysiska personers skatt på kapitalinkomster ska beräknas på överskottet i inkomstslaget kapital.

**Juridiska
personers skatt**

Juridiska personer ska betala statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet.

Juridiska personers skatt ska beräknas på den beskattningsbara inkomsten. Denna beräknas på följande sätt.

Överskottet i inkomstslaget näringsverksamhet minskas med allmänna avdrag. Det återstående beloppet avrundas nedåt till helt tiotal kronor och är den taxerade och den beskattningsbara inkomsten. För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 28 procent av den beskattningsbara inkomsten. För värdepappersfonder är skatten i stället 30 procent.

3.3 Beräkning av skatten

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas samt om skattereduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift och sjöinkomst finns i 65 kap. IL. Bestämmelser om beräkning av skatt på ackumulerad inkomst finns i 66 kap. IL.

	<p>Inkomstslaget näringsverksamhet har olika omfattning och beräknas på olika sätt beroende på om den skattskyldige är fysisk person, dödsbo eller juridisk person.</p> <p>Ett handelsbolags eller en EEIG:s inkomster beskattas hos delägarna. För delägare som är fysisk person eller dödsbo hänförs inkomst från handelsbolaget eller grupperingen, utom vinst vid försäljning av fastighet och bostadsrätt, till inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är juridisk person hänförs all inkomst från handelsbolaget eller grupperingen till inkomstslaget näringsverksamhet.</p>
Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	<p>Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.</p> <p>Innehav av näringsfastigheter, näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.</p> <p>Det finns särskilda bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detta regleras i 27 kap. IL. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.</p> <p>För fysiska personer (inklusive delägare i handelsbolag) och dödsbon utgörs inkomst av näringsverksamhet antingen aktiv eller passiv näringsverksamhet.</p>
Överskott	<p>Överskott läggs ihop med nettoinkomst av tjänst och utgör taxerad förvärvsinkomst.</p>
Underskott	<p>Förlustutjämnning sker enligt ett rullande system som innebär att underskott i en näringsverksamhet får dras av vid beräkning av inkomst av verksamheten närmast följande beskattningsår.</p>
Spärregler mot förlustutjämnning finns i 40 kap. IL.	<p>I 40 kap. IL regleras avdragsrätten för tidigare års underskott. Kapitlet innehåller även spärregler mot förlustutjämnning i vissa särskilt reglerade fall.</p>
Kriterier näringsverksamhet	<p>En verksamhet måste bedrivas yrkesmässigt och självständigt för att den ska hänföras till näringsverksamhet. Detta innebär att verksamheten ska kännetecknas av varaktighet, självständighet och vinstsyfte. Av dessa krav är vinstsyfte och självständighet i första hand avgörande för gränsdragningen mot inkomstslaget tjänst. Varaktigheten utgör gräns mot inkomstslaget kapital.</p>

När det gäller innehav av näringsfastighet eller annan bostadsrätt än privatbostad samt innehav och avyttring av rätt att avverka skog finns inte något krav på yrkesmässighet eller självständighet. Det innebär t.ex. att en näringsfastighet alltid hänförs till näringsverksamhet oavsett om den ingår i en bedriven verksamhet eller ej.

Brottslig verksamhet

Brottslig verksamhet kan vanligen inte konstituera någon näringsverksamhet, se RÅ 1991 ref. 6. Däremot föreligger i allmänhet skatteplikt för intäkter i bedriven näringsverksamhet även om intäkterna förvärvats på olagligt sätt, se t.ex. RÅ 1988 ref. 69.

Aktiv/passiv näringsverksamhet

Man delar in inkomster i en näringsverksamhet i aktiv och passiv näringsverksamhet för fysiska personer som är enskilda näringsidkare eller som ska beskattas som delägare i handelsbolag. När det gäller inkomster i handelsbolag avgör man för varje delägare för sig om verksamheten är aktiv eller passiv. Om en person är delägare i flera handelsbolag, ska klassificering göras för varje handelsbolag för sig. Orsaken till indelningen är numera i första hand att på aktiva inkomster utgår fulla egenavgifter, medan man på passiva inkomster ska betala särskild löneskatt. Det finns emellertid vissa regler i IL om olika behandling av aktiva och passiva inkomster, se 51 kap. 2 och 3 §§ (de särskilda reglerna om avyttring av andelar i handelsbolag blir tillämpliga om det är fråga om aktiv näringsverksamhet), 59 kap. 4-6 §§ (man får pensionsavdrag bara på inkomster av aktiv näringsverksamhet), 59 kap. 10 § (efter dispens kan man få pensionsavdrag också på passiv näringsverksamhet), 62 kap. 2 § (vissa underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänna avdrag) och 63 kap. 5 § (bara aktiv näringsverksamhet får ligga till grund för beräkning av grundavdrag).

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Kravet på aktivitet innebär att den skattskyldige ska ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver verksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller dock inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter krävs en arbetsinsats om minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten ska hänföras till aktiv näringsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 646, se även 2 kap. 23 § IL).

Passiv näringsverksamhet

Om kraven på aktiv näringsverksamhet inte är uppfyllda är verksamheten passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverk-

samhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet.

Ändrad karaktär

Aktiv till passiv

Bestämmelsen om underskott i IL är tillämplig även om verksamheten i förvärvskällan ändrat karaktär från aktiv till passiv näringsverksamhet. Underskott som uppkommit under den aktiva tiden får således dras av också efter förvärvskällans karaktärsförändring.

Passiv till aktiv

En verksamhet kan även ändra karaktär från passiv till aktiv näringsverksamhet. En sådan ändring begränsar inte avdragsrätten.

3.4 Taxeringsår

Taxeringsåret är det kalenderår då taxeringsbeslut om den årliga taxeringen för ett beskattningsår ska meddelas enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324).

3.5 Beskattningsår

Fysiska personer

Beskattningsåret är för fysiska personer kalenderåret före taxeringsåret.

Om en enskild näringsidkare som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078) har ett räkenskapsår som inte sammanfaller med kalenderåret och har följt bestämmelserna i 3 kap. bokföringslagen, är beskattningsåret för näringsverksamheten i stället det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret.

Inkomster i handelsbolag

Inkomster i ett svenskt handelsbolag ska tas upp vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det hade varit skattskyldigt. För delägare som är fysiska personer gäller detta dock bara sådana inkomster som inte ska tas upp i inkomstslaget kapital.

Juridiska personer

Beskattningsåret är för juridiska personer det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. För näringsverksamhet som bokföringslagen (1999:1078) inte tillämpas på är dock kalenderåret före taxeringsåret alltid beskattningsår.

I 37 kap. 19 § IL finns bestämmelser om beskattningsåret vid kvalificerade fusioner och fissioner (se del 3, kapitel 16).