

Handledning för beskattning av inkomst vid 2011 års taxering

Del 2

ISBN 978-91-86525-29-3
SKV 302 utgåva 27

Elanders Sverige 2011

Förord

Denna utgåva av handledningen ska användas vid 2011 års taxering.

Strukturen på handledningen är till övervägande del anpassad till uppbyggnaden av inkomstskattelagen. Handledningen består av tre delar. Del 1 behandlar huvudsakligen vissa grundläggande bestämmelser och inkomstlagen tjänst och kapital. Del 2 behandlar grundläggande bestämmelser för inkomstslaget näringsverksamhet samt enskild näringsverksamhet. I del 3 återfinns kommentarerna om juridiska personer, fämansreglerna samt bestämmelserna i samband med omstrukturering av företag. Frågor rörande beskattning av ideella föreningar och stiftelser samt frågor rörande internationell beskattning behandlas inte i denna handledning. Läsaren hänvisas i dessa delar i stället till Handledning för stiftelser, ideella föreningar och samfälligheter m.fl. (SKV 327) respektive Handledning för internationell beskattning (SKV 352). För en utförligare genomgång av sambandet mellan redovisning och beskattning hänvisas till Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

Handledningen är främst avsedd att användas inom Skatteverket i samband med taxering och vid utbildning. Lagtexten har återgetts i handledningen endast när avsikten varit att särskilt peka på oklarheter i lagtexten och därav följande tolkningssvårigheter. Fullständig lagtext återfinns bl.a. i skatte- och taxeringsförfattningarna. För att förbättra sökbarheten i och mellan handledningarna finns det i varje handledning ett översiktligt innehållsregister som omfattar del 1–3. Arbetet pågår med att ytterligare förbättra den digitala handledningen som återfinns på www.skatteverket.se. Med den snabba föränderlighet som kännetecknar skattelagstiftningen rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information om nyheter inom skatteområdet som finns på Skatteverkets webbsida på Internet (skatteverket.se). På webbsidan publiceras löpande även Skatteverkets ställningstaganden i rättsliga frågor.

Solna februari 2011

Vilhelm Andersson

Regeringsrätten har fr.o.m. den 1 januari 2011 ändrat namn till ”Högsta förvaltningsdomstolen”. I denna handledning används företrädesvis/genomgående det nya namnet.

Innehåll del 1

Denna del innehåller allmänna bestämmelser om inkomstbeskattning samt om beskattning av tjänst, kapital, fastigheter och bostadsrätter.

Förkortningslista	31
1 Allmänt om skattelagstiftningen	35
2 Bestämmelser om självdeklaration m.m.....	41
3 Rättskällorna.....	55
4 Grundläggande bestämmelser om inkomstskatt	79
5 Definitioner och förklaringar	83
6 Skattskyldighet för fysiska personer och dödsbon	95
7 Inkomster som är skattefria	101
8 Utgifter som inte får dras av.....	113
9 Gränsdragningen mellan inkomstlagen	119
10 Allmänna avdrag	123
11 Grundavdrag.....	129
12 Beräkning av skatten.....	133
13 Skatt på ackumulerad inkomst	147
14 Särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster	169
15 Lagen mot skatteflykt.....	173
16 Grundläggande bestämmelser – tjänst.....	207
17 Vad som ska tas upp i inkomstlaget tjänst	221
18 Värdering av förmåner	309
19 Vad som ska dras av i tjänst	355

6 *Innehåll del 1*

20	Pensionssparande m.m.....	439
21	Pensionssparavdrag.....	465
22	Sjöinkomst.....	479
23	Inkomst av kapital.....	491
24	Löpande intäkter och utgifter	497
25	Utdelning och kapitalvinst – onoterade företag.....	547
26	Kapitalvinst m.m. – allmänt	553
27	Avyttring av fastigheter	573
28	Avyttring av bostadsrätter.....	619
29	Uppskov vid bostadsbyten	633
30	Kapitalvinst – delägarätter	655
31	Uppskov med beskattning vid aktie- (andelsbyte).....	685
32	Kapitalvinst – svenska fordringsrätter o.d.....	701
33	Kapitalvinst – utländsk valuta och dylikt.....	707
34	Avyttring av andelar i handelsbolag.....	715
35	Avyttring av andelar i handelsbolag i vissa fall	729
36	Kapitalvinst – andra tillgångar	737
37	Överlåtelse av privata tillgångar till underpris	743
38	Optioner och terminer.....	749
39	Blankningsaffär	769
40	Fastighetsskatt och fastighetsavgift	773
41	Pensionsgrundande inkomst, PGI.....	789

Innehåll del 2

Denna del innehåller bl.a. en allmän del om beskattning av inkomst av näringsverksamhet, samt avsnitt om bl.a. fondavsättningar, inkomstuppdelning inom familjen, underskottsavdrag, jord- och skogsbruksbeskattning och uttag ur näringsverksamhet.

1	Principer för inkomstbeskattningen m.m.....	25
2	Allmänt om näringsverksamhet	31
3	Grundläggande bestämmelser – näring	35
4	Skattskyldighet.....	41
5	Avgränsning av inkomstlaget näringsverksamhet.....	49
6	Beräkning av resultatet av näringsverksamhet	73
7	Vad som ska tas upp i näringsverksamhet	83
8	Vad som ska dras av i näringsverksamhet	97
9	Lager och pågående arbeten.....	145
10	Inventarier och immateriella rättigheter.....	165
11	Fastigheter, byggnader	193
12	Markanläggningar och substansminskning	209
13	Hysesfastigheter m.m.	219
14	Återföring av värdeminskningssavdrag.....	225
15	Jord- och skogsbruk	237
16	Uttag ur näringsverksamhet.....	333
17	Näringsbidrag m.m.....	359
18	Periodiseringsfonder	373
19	Ersättningsfonder	385

20	Upphovsmannakonto.....	393
21	Räntefördelning	397
22	Expansionsfonder	429
23	Familjebeskattning	453
24	Underskottsavdrag – fysisk person och dödsbo.....	469
25	Egenavgifter	487
26	Värdepapper m.m. i näringsverksamhet.....	497
27	Begränsad avdragsrätt för vissa kapitalförluster	519

Innehåll del 3

Denna del innehåller bl.a. avsnitt om aktiebolag och ekonomiska föreningar, handelsbolag och EEIG, dödsbon, koncernbidrag, tidigare års underskott, byggnadsrörelse, fåmansföretag, omstrukturering av företag (t.ex. byte av företagsform, underprisöverlåtelser, fusion), inkomstbeskattning vid konkurs och ackord.

1	Aktiebolag och ekonomiska föreningar	27
2	Handelsbolag	73
3	Om dödsbobeckattning.....	117
4	Bestämmelser för vissa juridiska personer	163
5	Koncernbidrag och koncernavdrag	185
6	Kommissionärsförhållanden.....	209
7	Tidigare års underskott.....	215
8	Byggnadsrörelse m.m.	241
9	Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag.....	271
10	Fåmansföretag – utdelning och kapitalvinst.....	281
11	Pensionskostnader och personalstiftelser	349
12	Särskild löneskatt på pensionskostnader	399
13	Avkastningsskatt på pensionsmedel.....	423
14	Byte av företagsform	449
15	Underprisöverlåtelser	463
16	Fusioner och fissioner	499
17	Verksamhetsavyttringar, partiella fissioner samt skalbolag.....	515
18	Kapitalförlust i intressegemenskap.....	563

10 *Innehåll del 3*

19	Utdelning av andelar i dotterbolag, ”lex ASEA”	571
20	Samordning mellan omstruktureringsregler	577
21	Inkomstbeskattning vid konkurs och ackord	585
22	Skattefri kapitalvinst och utdelning på andelar	607
23	Begränsningar i avdragsrätten för ränta på vissa skulder ..	659

Innehåll

Förord	3
1 Principer för inkomstbeskattningen m.m.	25
1.1 Inledning	25
1.2 Allmänna bestämmelser	25
1.3 Vilka inkomster ska beskattas?	25
1.4 Redovisningsregler	26
1.4.1 Bokföringslagen	26
1.4.2 Årsredovisningslagen	26
1.4.3 God redovisningssed och rättvisande bild	27
1.5 Standardiserade räkenskapsutdrag (SRU).....	28
1.6 Sambandet mellan redovisning och beskattning	28
2 Allmänt om näringsverksamhet	31
2.1 Inledning	31
2.1.1 Enskild näringsverksamhet	31
2.1.2 Enkelt bolag	32
2.1.3 Näringsverksamhet bedriven i annan form	33
3 Grundläggande bestämmelser – näring	35
3.1 Inledning	35
3.1.1 Beskattningstidpunkten	35
3.1.2 Vem ska beskattas?	35
3.1.3 Statlig och/eller kommunal beskattning?.....	36
3.2 Underlaget för skatten	36
3.3 Beräkning av skatten	36
3.4 Taxeringsår	40
3.5 Beskattningsår	40
4 Skattskyldighet	41
4.1 Inledning	41
4.2 Fysiska personer	41
4.2.1 Obegränsat skattskyldiga	41

4.2.2	Begränsat skattskyldiga.....	41
4.3	Juridiska personer	44
4.3.1	Inledning.....	44
4.3.2	Obegränsat skattskyldiga	45
4.3.3	Begränsat skattskyldiga.....	45
4.4	Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar.....	47
4.5	Stiftelser, ideella föreningar, samfälligheter och liknande	47
4.5.1	Stiftelser.....	47
4.5.2	Ideella föreningar.....	47
4.5.3	Samfälligheter och liknande.....	47
4.6	Dödsbon.....	48
4.7	Helt skattebefriade juridiska personer.....	48
5	Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet.....	49
5.1	Inledning	49
5.2	Allmänt om avgränsningen	49
5.2.1	Näringsverksamhet.....	56
5.2.2	Ej näringsverksamhet	58
5.3	Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer	60
5.4	Handelsbolag	63
5.5	Enskilda näringsidkare.....	64
5.5.1	Enkelt bolag.....	65
5.5.2	Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter.....	65
5.5.3	Vissa tillgångar och skulder	65
5.5.4	Rabatt och pristillägg.....	67
5.5.5	Samfälligheter.....	67
5.5.6	Royalty m.m.	68
5.5.7	Inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet.....	69
5.5.8	Ändring av fastighets skattemässiga karaktär vid ombyggnation.....	70
5.6	Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	71
6	Beräkning av resultatet av näringsverksamhet	73
6.1	Beskattningstidpunkten	73
6.1.1	Bokföringsmässiga grunder	73
6.1.2	Räkenskaperna.....	74
6.1.3	Justeringar.....	75
6.1.4	Karaktärsbyte.....	75
6.1.5	Fordringar och skulder i utländsk valuta	76
6.1.6	Utgifter före verksamhetens påbörjande.....	77
6.2	Kapitalvinster och kapitalförluster	77

6.3	Gemensam eller särskild beräkning	79
6.4	Resultatet	80
7	Vad som ska tas upp i näringsverksamhet	83
7.1	Inledning	83
7.2	Avyttring av olika slag av tillgångar	83
7.3	Intäkter från bankkonton, värdepapper och dylikt.....	89
7.4	Grupplivförsäkringar m.m.....	91
7.5	Försäkringsersättningar	91
7.6	Inkomster i samfällighet	92
7.7	Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavares förbättringskostnader	92
7.8	Diverse intäkter	93
7.9	Överlåtelse av näringsverksamhet.....	94
7.10	Uttag	95
8	Vad som ska dras av i näringsverksamhet	97
8.1	Inledning	97
8.2	Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter	97
8.3	Råvaror	98
8.4	Varufordringar.....	98
8.5	Nedskrivning av fordringar.....	98
8.6	Representation.....	100
8.7	Framtida garantiutgifter	104
8.8	Organisationsutgifter m.m.	105
8.8.1	Icke avdragsgilla organisationskostnader	106
8.8.2	Avdrag i efterhand.....	107
8.8.3	Allmänt om avdragsgilla organisationskostnader.....	107
8.8.4	Speciellt om datorprogram m.m.	109
8.9	Forskning och utveckling.....	111
8.10	Utbildnings- och kurskostnader.....	113
8.11	Vissa bidrag och avgifter	116
8.12	Avgifter till arbetsgivarorganisationer.....	116
8.13	Avsättning till personalstiftelser	116
8.14	Skadestånd	116
8.15	Mervärdesskatt.....	119
8.16	Särskilda skatter och avkastningsskatt på pensionsmedel	119

8.17	Utländska skatter	120
8.18	Förluster av kontanta medel	120
8.19	Brandförsäkringar för all framtid.....	120
8.20	Hälso- och sjukvård m.m.....	121
8.21	Grupplivförsäkringar	121
8.22	Reseskyddsförsäkringar	122
8.23	Bilkostnader.....	122
8.24	Arbetsresor	123
8.25	Egenavgifter.....	123
8.26	Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton	124
8.27	Avgifter till arbetslöshetskassa	124
8.28	Arbete i bostaden.....	124
8.29	Reklam och sponsring.....	125
8.30	Ökade levnadskostnader.....	130
8.31	Personalkostnader	132
8.31.1	Allmänt	132
8.31.2	Löner och andra ersättningar och förmåner.....	133
8.32	Vinstandelsstiftelse.....	136
8.33	Personalvård.....	138
8.34	Lönebikostnader.....	139
8.35	Kostnader för anställdas pensionering.....	140
8.36	Flyttningkostnader m.m.....	140
8.37	Lokalkostnader.....	141
8.37.1	Förhyrd arbetslokal.....	141
8.37.2	Lokal i egen näringsverksamhet	141
8.38	Vissa särskilda förluster	141
8.38.1	Företagsbot, sanktionsavgifter och mutor.....	141
8.39	Föreningsavgifter	143
8.40	Lantmäteriförrättningsutgifter.....	143
9	Lager och pågående arbeten.....	145
9.1	Lager	145
9.1.1	Allmänt	145
9.1.2	Djur	158
9.1.3	Aktier som förvärvats genom vissa utdelningar (lex Asea) och utskiftningar	159
9.1.4	Vissa aktieförvärv.....	160
9.1.5	Aktiebyten	160

9.1.6	Fusioner och fissioner	160
9.1.7	Sammanläggning och delning av värdepappersfonder	161
9.1.8	Delägarätter i före detta investmentföretag	161
9.1.9	Försäkringsföretag m.m.	161
9.2	Kontraktsnedskrivning	162
9.3	Pågående arbeten	162
9.3.1	Löpande räkning eller fast pris	162
9.3.2	Löpande räkning	163
9.3.3	Fast pris	163
9.3.4	Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera	163
9.3.5	Justering	164
10	Inventarier och immateriella rättigheter	165
10.1	Inledning	165
10.2	Gränsdragning	165
10.2.1	Vad är inventarier	166
10.2.2	Immateriella rättigheter	168
10.3	Reparation och underhåll	170
10.4	Avdrag för anskaffning	171
10.4.1	Värdeminskningssavdrag	174
10.4.2	Omedelbart avdrag	174
10.5	Nyttjanderättsinnehavares avdragsrätt	176
10.6	Anskaffningsvärde	176
10.7	Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte	178
10.8	Justering av anskaffningsvärde	179
10.9	Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning	180
10.9.1	Räkenskapsenlig avskrivning	180
10.9.2	Restvärdesavskrivning	186
10.9.3	Avyttringar	187
10.9.4	Särskilt hög utgift	187
10.9.5	För stora avskrivningar i räkenskaperna (skattemässig överavskrivning) ..	187
10.9.6	Övergång till räkenskapsenlig avskrivning	189
10.9.7	Kontraktsnedskrivning	191
10.9.8	Mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget	191
11	Fastigheter, byggnader	193
11.1	Inledning	193
11.2	Allmänt om fastigheter och byggnad	193
11.3	Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten	194
11.4	Andelshus	196

11.5	Avdrag för anskaffningen.....	197
11.5.1	Värdeminskingsavdrag.....	197
11.5.2	Omedelbart avdrag.....	197
11.5.3	Avdrag för utrangering.....	198
11.6	Anskaffningsvärdet.....	198
11.6.1	Byggnadsinventarier och ledningar.....	198
11.6.2	Byggnad som uppförts av den skattskyldige.....	200
11.6.3	Byggnad som förvärvats genom köp, byte m.m.....	200
11.7	Förbättringar m.m.....	201
11.8	Arbeten i byggnadsrörelse.....	201
11.9	Justering av anskaffningsvärdet.....	202
11.10	Förvärv genom arv, gåva m.m.....	202
11.11	Karaktärsbyte.....	202
11.12	Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag.....	202
11.13	Statliga räntebidrag.....	202
11.14	Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag.....	203
11.15	Nyttjanderättshavares förbättringar.....	203
11.15.1	Nyttjanderättshavares beskattning.....	204
11.15.2	Fastighetsägarens beskattning.....	204
11.16	Exempel på beräkning av värdeminskingsavdrag för byggnad, inventarier och markanläggning.....	204
11.17	Schema över reglerna för värdeminskingsavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar m.m.....	206
11.18	Övergångsbestämmelser.....	207
12	Markanläggningar och substansminskning.....	209
12.1	Inledning.....	209
12.2	Definition av markanläggning.....	209
12.3	Reparation och underhåll.....	210
12.4	Avdrag för anskaffning av markanläggning.....	210
12.4.1	Värdeminskingsavdrag.....	210
12.4.2	Omedelbart avdrag.....	211
12.5	Nyttjanderättshavares anskaffningar.....	211
12.6	Anskaffningsvärdet.....	211
12.6.1	Markanläggning som anskaffats av den skattskyldige.....	211
12.6.2	Arv, gåva m.m.....	212
12.6.3	Karaktärsbyte.....	212
12.7	Markinventarier.....	212
12.7.1	Vad som hänförs till markinventarier.....	212

12.7.2	Ledningar.....	213
12.8	Frukt- och bärodlingar	213
12.9	Avdrag för substansminskning	213
12.9.1	Förutsättningar för avdrag.....	213
12.9.2	Inträdd substansminskning.....	213
12.9.3	Framtida substansminskning.....	214
12.9.4	Avdrag för substansminskning av naturtillgångar.....	214
12.10	Övergångsbestämmelser	218
13	Hyresfastigheter m.m.	219
13.1	Inledning	219
13.2	Allmänt.....	219
13.3	Exempel på intäkter av hyresfastighet	220
13.4	Exempel på kostnader för hyresfastighet.....	220
13.5	Deläggande och andelshus	221
14	Återföring av värdeminskningssavdrag	225
14.1	Inledning	225
14.2	Allmänt.....	225
14.3	Kapitaltillgångar	227
14.3.1	Fastigheter	227
14.3.2	Begränsning vid värdenedgång.....	228
14.4	Lagertillgångar	230
14.5	Skattemässig kontinuitet vid arv, gåva m.m. av närings- bostadsrätter	231
14.6	Beräkning av vinst eller förlust.....	231
15	Jord- och skogsbruk	237
15.1	Jordbruk	237
15.1.1	Inledning.....	237
15.1.1.1	Allmänt.....	237
15.1.1.2	Vad är jord- och skogsbruk?	237
15.1.1.3	Vem ska beskattas för jord- och skogsbruk?.....	237
15.1.1.4	Avgränsning näringsverksamhet (jord- och skogsbruk) – andra inkomstslag.....	239
15.1.1.5	Räkenskaper	239
15.1.2	Intäkter	239
15.1.2.1	Allmänt.....	239
15.1.2.2	Förmåner	248

15.1.2.3	Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavarens förbättringskostnader.....	252
15.1.3	Kostnader.....	253
15.1.3.1	Allmänt.....	253
15.1.3.2	Personalkostnader.....	253
15.1.3.3	Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m.....	254
15.1.3.4	Räntekostnader m.m.....	256
15.1.3.5	Bilkostnader m.m.....	257
15.1.3.6	Avdrag för förluster m.m. – avgränsningen.....	259
15.1.4	Värdeminskning.....	260
15.1.4.1	Allmänt.....	260
15.1.4.2	Markanläggning.....	260
15.1.4.3	Byggnads- och markinventarier.....	262
15.1.4.4	Byggnader.....	263
15.1.4.5	Fastighet som ändrar karaktär.....	263
15.1.5	Lager och lagervärdering.....	265
15.1.5.1	Allmänt.....	265
15.1.5.2	Vad är lager?.....	265
15.1.5.3	Lagervärdering av djur.....	266
15.1.6	Skyldighet att avveckla fastighetsinnehavet för dödsbo.....	267
15.2	Skogsbruk.....	268
15.2.1	Inledning.....	268
15.2.1.1	Vad är inkomst av skogsbruk.....	268
15.2.2	Intäkter.....	269
15.2.2.1	Olika slag av intäkter i skogsbruk.....	269
15.2.2.2	När sker beskattning av skogsinkomster?.....	273
15.2.2.3	Intäkter av skogsbruk i samband med markupplåtelse.....	274
15.2.3	Kostnader.....	277
15.2.3.1	Driftkostnader eller omkostnader.....	277
15.2.3.2	Avsättningar m.m.....	279
15.2.3.3	Framtida återväxtåtgärder.....	280
15.2.4	Skogsavdrag.....	283
15.2.4.1	Allmänt.....	283
15.2.4.2	Skogsavdragets storlek.....	284
15.2.4.3	Avdragsutrymme.....	288
15.2.4.4	Anskaffningsvärde (hel fastighet) gemensamma bestämmelser.....	289
15.2.4.5	Förvärv efter övergången till 1981 års regler.....	291
15.2.4.6	Anskaffningsvärde vid förvärv av del av fastighet.....	298
15.2.4.7	Rationaliseringsförvärv.....	304
15.2.4.8	Övergångsbestämmelser.....	306
15.2.4.9	Beräkning av ingångsvärde enligt äldre regler.....	307
15.2.4.10	Avverkningsrätter.....	309
15.2.5	Skogskonto och skogsskadekonto.....	312
15.2.5.1	Insättning på skogskonto.....	312

15.2.5.2	Insättning på skogsskadekonto.....	315
15.2.5.3	Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto	318
15.2.6	Inkomst av kapital	321
15.2.6.1	Avyttring av hel fastighet eller ideell andel av fastighet.....	322
15.2.6.2	Avyttring av markområde (delavyttring)	323
15.2.6.3	Marköverföring	326
15.2.6.4	Allframtidsupplåtelse	328
15.2.6.5	Ersättning för skog ingående i ersättningen för allframtidsupplåtelse	329
15.2.6.6	Ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse.....	329
15.2.6.7	Vilka skogsavdrag ska återföras.....	330
15.2.6.8	Slutförsäljning	330
16	Uttag ur näringsverksamhet.....	333
16.1	Bakgrund	333
16.2	Vad som avses med uttag.....	335
16.2.1	Inledning	335
16.2.2	Uttag av tillgång ur en enskild näringsverksamhet eller handelsbolag	336
16.2.3	Benefika överlåtelser och blandade fång	339
16.2.4	Uttag i samband med ombildning till AB.....	341
16.2.5	Upphörande av näringsverksamhet.....	342
16.2.6	Uttag av tillgång i bolagssektorn	342
16.2.7	Uttag av tillgång vid ombildning från AB till enskild firma eller handelsbolag	343
16.2.8	Uttag av tjänst.....	343
16.3	Innebörden av uttagsbeskattning	345
16.4	När uttagsbeskattning inte ska ske	346
16.5	Exempel på uttagsbeskattning	348
16.6	Konsekvenser för ägare vid uttags-beskattning	351
16.7	Förvärvarens anskaffningsvärde när uttagsbeskattning skett.....	354
17	Näringsbidrag m.m.....	359
17.1	Inledning	359
17.2	Näringsbidrag.....	359
17.2.1	Näringsbidrag – definition	359
17.2.1.1	Stöd som är förenat med viss återbetalningsskyldighet	361
17.2.2	Beskattning av näringsbidrag	361
17.2.3	Praxis gällande näringsbidrag	367
17.3	Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet	368
17.3.1	Inledning	368
17.3.2	Beskattning vid befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet	369
17.4	Statligt räntebidrag för bostadsändamål	369

17.5	Avgångsvederlag till jordbrukare.....	369
17.6	Familjebidrag till totalförsvarspliktiga	370
17.7	Redovisning av offentliga stöd	370
18	Periodiseringsfonder.....	373
18.1	Inledning	373
18.2	Avdrag för avsättningar	373
18.3	Beloppsgränser	375
18.4	Återföring av avdragen.....	376
18.5	I vilka fall fonderna får tas över	379
18.5.1	Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag	379
18.5.2	Från handelsbolag till aktiebolag	380
18.5.3	Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare	381
18.5.4	Från handelsbolag till enskild firma	382
18.5.5	Från juridisk person till annan juridisk person	383
18.6	Effekter hos den som tar över fonderna.....	384
18.7	Räntebeläggning av periodiseringsfonderna	384
19	Ersättningsfonder	385
19.1	Inledning	385
19.2	Avdrag för avsättningar	386
19.3	Ersättningar som ger rätt till avdrag	386
19.4	Avdragets storlek	387
19.5	Ianspråktagande av fonderna	388
19.6	Återföring av avdragen.....	390
19.7	I vilka fall fonderna får tas över	391
19.8	Effekter hos den som tar över fonderna.....	392
19.9	Överklagande.....	392
20	Upphovsmannakonto.....	393
20.1	Inledning	393
20.2	Huvudregler.....	393
20.3	Avdragets storlek	394
20.4	Insättning på kontot.....	394
20.5	Uttag från kontot.....	395
20.6	Byte av kreditinstitut	395
20.7	Överlåtelse, pantsättning, utflyttning och dödsfall	395

21	Räntefördelning.....	397
21.1	Inledning	397
21.2	Tillämpningsområde	398
21.3	Hur räntefördelning görs.....	399
21.3.1	Positiv räntefördelning	399
21.3.2	Negativ räntefördelning.....	399
21.3.3	Särskilt om positiv räntefördelning.....	400
21.3.4	Sparat fördelningsbelopp.....	401
21.4	Kapitalunderlaget – Enskilda näringsidkare.....	402
21.4.1	Tillgångar.....	403
21.4.2	Värderingen	405
21.4.3	Värdering av fastigheter	406
21.4.4	Skulder	411
21.4.5	Skatter	414
21.4.6	Underskott från föregående år.....	414
21.4.7	Expansionsfond	415
21.4.8	Tillskott föregående år.....	415
21.4.9	Sparat fördelningsbelopp.....	416
21.4.10	Övergångsposten	416
21.4.11	Överlåtelse av övergångsposten.....	417
21.4.12	Makar	418
21.5	Kapitalunderlaget – Handelsbolagsdelägare	419
21.5.1	Justerad anskaffningsutgift/skattemässigt värde.....	420
21.5.2	Tillskott.....	423
21.5.3	Ränteförmånligt lån	423
21.5.4	Sparat fördelningsbelopp.....	424
21.5.5	Övergångsposten	425
21.5.6	Överlåtelse av övergångsposten.....	425
21.5.7	Makar.....	425
21.6	Justering vid långa och korta räkenskapsår.....	425
21.7	Flera näringsverksamheter	426
22	Expansionsfonder.....	429
22.1	Inledning	429
22.2	Tillämpningsområde	430
22.3	Expansionsfondsskatt	430
22.4	Beloppsgränser	431
22.4.1	Huvudregel	431
22.4.2	Justerat resultat	433
22.4.3	Kapitalunderlag för enskilda näringsidkare.....	434
22.4.4	Kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare.....	437

22.5	Återföring av avdragen.....	438
22.6	I vilka fall fonderna får tas över	442
22.6.1	Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare	442
22.6.2	Från enskild näringsverksamhet till handelsbolag.....	446
22.6.3	Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag	447
22.6.4	Från handelsbolagsdelägare till annan handelsbolagsdelägare	449
22.6.5	Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet.....	450
22.6.6	Från handelsbolag till aktiebolag	451
22.6.7	Definition av reattillgångar	451
23	Familjebeskattning	453
23.1	Inledning	453
23.2	Enskild näringsverksamhet.....	453
23.2.1	Ersättning till barn	454
23.2.2	Ersättning till make	454
23.3	Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet	455
23.3.1	Företagsledande och medhjälpande make	456
23.3.2	Verksamhet med en företagsledande och en medhjälpande make.....	458
23.3.2.1	Aktiv eller passiv näringsverksamhet.....	459
23.3.3	Gemensamt bedriven verksamhet	461
23.3.4	Hur sker fördelning?.....	461
23.3.4.1	Expansionsfond och räntefördelning	462
23.4	Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	463
23.4.1	Allmänt	463
23.4.2	Ersättning för arbete till barn	463
23.4.3	Ersättning för arbete till medhjälpande make	463
23.4.4	Företagsledare eller medhjälpare	464
23.4.5	Marknadsmässig ersättning för utfört arbete	464
23.4.5.1	Arbete i bostaden.....	465
23.4.6	Särskilt om ersättning från fåmanshandelsbolag.....	466
23.4.7	Ersättning till barn eller make som är delägare i fåmanshandelsbolag.....	466
23.4.8	Schema – inkomstfördelning i fåmanshandelsbolag.....	467
24	Underskottsavdrag – fysisk person och dödsbo.....	469
24.1	Inledning	469
24.2	Allmänt.....	469
24.3	Kvittning och rullning inom en näringsverksamhet	470
24.4	Kvittning mellan olika näringsverksamheter och inkomstslag.....	472
24.5	Nystartad verksamhet.....	476
24.6	Litterär, konstnärlig och liknande verksamhet.....	483
24.7	När har näringsverksamheten upphört?	485

25	Egenavgifter.....	487
25.1	Inledning	487
25.2	Vem ska påföras egenavgifter?	487
25.2.1	Vad består egenavgifterna av?	488
25.3	Särskild löneskatt i stället för egenavgifter.....	491
25.4	Gemensamma bestämmelser	492
25.5	När bör rättelse göras?	494
25.6	Avdrag för egenavgifter vid skönstaxering.....	494
25.7	Ändring vid avvikelse från deklARATIONEN.....	494
25.7.1	Mindre ändring	494
25.7.2	Avstämning i deklARATIONEN	495
25.7.3	Brutet räkenskapsår	495
25.7.4	Senare års ändringar	495
25.7.5	Egenavgifter i samband med skalbolagsbeskattning.....	496
26	Värdepapper m.m. i näringsverksamhet	497
26.1	Inledning	497
26.2	Gränsdragningen mellan bokföringsmässiga grunder och kapitalregler.....	501
26.3	Beskattning enligt bokföringsmässiga grunder	506
26.4	Beskattning enligt kapitalreglerna	508
26.5	Derivat.....	511
27	Begränsad avdragsrätt för vissa kapitalförluster	519
27.1	Inledning	519
27.2	Avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägarätter	521
27.2.1	Kapitalförluster på delägarätter	521
27.2.2	Kapitalförluster och kapitalvinster i olika koncernföretag.....	522
27.3	Avdrag för kapitalförluster som uppkommit i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer	523
27.3.1	Särskilt om tekniken i 48 kap. 27 § första stycket	526
27.3.2	Rörelsebetingade delägarätter.....	527
27.3.3	Stoppregler fr.o.m. 2009-06-18.....	527
27.4	Äldre bestämmelser	528

Skrivelser	531
Sökordsregister till IL.....	533
Sammanställning av termer och uttryck i IL	544
Rättsfallsregister	550
Sakregister	556

1 Principer för inkomstbeskattningen m.m.

1.1 Inledning

Kapitlet innehåller en översikt över de grundläggande reglerna som gäller för inkomstbeskattningen av näringsverksamhet.

1.2 Allmänna bestämmelser

För fysisk person och dödsbo tas statlig och kommunal inkomstskatt ut på beskattningsbar förvärvsinkomst. Beskattningsbar förvärvsinkomst är summan av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet, minskad med allmänna avdrag och grundavdrag. För inkomst av kapital tas endast ut statlig inkomstskatt. Juridisk person (förutom dödsbo) beskattas endast statligt för inkomst av näringsverksamhet. Ett handelsbolags inkomster beskattas hos delägarna. Särskilda regler gäller för beskattning av föreningar och stiftelser, se Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327), och för beskattning av dödsbon se SKV 336, avsnitt 3.

Resultatet av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder med tillämpning av god redovisningssed om inte annat är särskilt föreskrivet i lag (14 kap. 2 § IL), så är t.ex. förhållandet vid avyttring av kapitaltillgångar enligt 25 kap. IL. För enskild näringsidkare som upprättar ett för-enklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen finns inget krav på att bokföringsmässiga grunder ska tillämpas, däremot gäller god redovisningssed.

1.3 Vilka inkomster ska beskattas?

All inkomst från näringsverksamheten som inte är uttryckligt undantagen är i princip skattepliktig, antingen som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av kapital. Intäkterna kan vara ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster m.m.

1.4 Redovisningsregler

I inkomstslaget näringsverksamhet föreligger ett nära samband mellan skatte- och redovisningsreglerna. Dels genom att bokföringen ligger till grund för uppgifterna i deklarationen, dels genom att god redovisningssed är styrande för periodiseringen av inkomster och utgifter om inget annat är särskilt reglerat i IL.

1.4.1 Bokföringslagen

I Bokföringslagen (1999:1078, BFL) regleras vilka som är bokföringsskyldiga och hur bokföringen ska ske. Lagen innehåller regler om hur den löpande bokföringen ska upprättas och hur räkenskapshandlingar ska arkiveras. Den innehåller också bestämmelser om vilka företag som ska upprätta årsredovisning, vilka som i stället får upprätta årsbokslut och vilka som får upprätta förenklat årsbokslut. Reglerna om årsredovisning finns i Årsredovisningslagen (1995:1554, ÅRL). När det gäller reglerna om årsbokslut finns dessa i BFL dels i form av hänvisningar till vissa paragrafer i ÅRL vad gäller redovisningsprinciper, uppställningsformer för resultat- och balansräkning och värderingsregler, dels i form av specifika regler för vilka tilläggsupplysningar som ska lämnas. För det förenklade årsbokslutet saknas hänvisningar till ÅRL förutom vad gäller undertecknandet. Det föreskrivs endast att det ska bestå av resultaträkning och balansräkning och upprättas enligt god redovisningssed och i vanlig läsbar form eller elektronisk form. BFL innehåller i sig inga särskilda regler om värdering och periodisering. I BFL stadgas att Bokföringsnämnden (BFN) ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed.

1.4.2 Årsredovisningslagen

Det finns tre olika årsredovisningslagar: Årsredovisningslagen (ÅRL), Lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag (ÅRKIL) samt Lagen om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFIL). I det följande behandlas endast ÅRL.

ÅRL är tillämplig på aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag med en eller fler juridiska personer som delägare och vissa stiftelser. Den är också tillämplig på andra företag (däribland enskild näringsidkare) om dessa uppfyller mer än ett av följande villkor

- a. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

- b. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,
- c. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor

I ÅRL regleras bl.a. årsredovisningens innehåll och uppställningsformer för resultat- och balansräkning. Här finns också principer för hur redovisningen ska upprättas och hur värdering och periodisering ska ske. I ÅRL finns även regler för offentliggörande av årsredovisningen.

ÅRL är resultatet dels av en modernisering av tidigare redovisningslagstiftning, dels en implementering av EG:s fjärde och sjunde bolagsdirektiv.

1.4.3 God redovisningssed och rättvisande bild

Både BFL och ÅRL är ramlagstiftningar. Hur lagarna ska tolkas och fyllas ut där detaljreglering saknas styrs av bestämmelserna om att redovisningen ska upprättas i enlighet med god redovisningssed. Innehållet i begreppet god redovisningssed fastställs i huvudsak av normgivande organ genom utfärdande av olika redovisningsrekommendationer. När det gäller den löpande redovisningen och arkiveringen är BFN den enda kvalificerade normgivaren i Sverige. På ÅRL:s område när det handlar om värdering, periodisering, klassificering och tilläggsinformation är det internationella inflytandet påtagligt. Det internationella organet International Accounting Standards Board (IASB) är här mest betydelsefullt för svenska förhållanden. Rådet för finansiell rapportering (tidigare Redovisningsrådet) verkar för att harmonisera den svenska redovisningen med IASB:s rekommendationer och utfärdar rekommendationer för noterade företag och deras koncernredovisning. För övriga företag utfärdar BFN redovisningsrekommendationer. BFN avser att ta fram kompletta regelverk för olika företagskategorier. Hittills har BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktiebolag, BFNAR 2009:1 Bokföringsnämndens allmänna råd om årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar och BFNAR 2010:1 Ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut getts ut. Parallellt med redovisningsrekommendationerna från BFN gäller även Redovisningsrådets äldre

normgivning till dess att BFN gett ut kompletta regelverk för alla företagskategorier.

Enligt ÅRL ska räkenskaperna upprättas så att de ger en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Begreppet ”en rättvisande bild” infördes i ÅRL genom implementeringen av EG:s redovisningsdirektiv. Bestämmelsen om en rättvisande bild har en i förhållande till övriga redovisningsprinciper överordnad ställning. Den innebär bl.a. att tillämpning av grundläggande redovisningsprinciper eller rekommendationer från normgivande organ inte får leda till en missvisande redovisning. Så kan t.ex. ske i det enskilda fallet genom en alltför formell tillämpning av generella principer eller normer.

Någon konflikt mellan begreppen god redovisningssed och en rättvisande bild kan inte sägas föreligga. I god redovisningssed ligger att lag och rekommendationer tillämpas på ett sätt som ger en rättvisande bild. Av förarbetena till ÅRL framgår dock att själva lagen aldrig kan åsidosättas oavsett om det motiveras av tillämpning av någon allmänt accepterad rekommendation eller önskan att åstadkomma en mer rättvisande redovisning.

1.5 Standardiserade räkenskapsutdrag (SRU)

Med SRU avses ett enhetligt uppgiftslämnande för den som redovisar inkomst av näringsverksamhet. Uppgiftsskyldigheten regleras i lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Uppgifterna om näringsverksamhet ska för varje sådan lämnas på ett särskilt schema som utgör en del av deklarationsblanketten. De poster som ingår i schemat utgör ett utdrag ur företagets räkenskaper och avser uppgifter om varje slag av intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner samt tillgångar, skulder, avsättningar, obeskattade reserver och eget kapital. Årsredovisning behöver inte bifogas deklarationen. Genom det standardiserade uppgiftslämnandet erhålls enhetliga uppgifter från företagen oavsett organisationsform, storlek eller bransch. SRU används bl.a. för urval i Skatteverkets kontrollverksamhet.

1.6 Sambandet mellan redovisning och beskattning

Sambandet mellan redovisning och beskattning regleras i IL. Dels finns generella bestämmelser i 14 kap. 2–6 §§, dels finns speciella regler som reglerar förhållandet till redovisningen för

vissa balansposter och kostnadslag i 16–18 kap. IL. Här behandlas de generella reglerna medan övriga regler behandlas i samband med respektive balanspost eller kostnad.

Periodiseringsfrågan
Omfångsfrågan

Enligt 14 kap. 2 § IL ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och periodisering av inkomster och utgifter (periodiseringsfrågan) ske enligt god redovisningssed om inget annat föreskrivs i IL. Innebörden är att periodiseringsfrågan i ej speciellt reglerade fall kommer att bestämmas av belöpanprincipen vilket är bokföringsmässiga grunder och det redovisningsmässiga rättsläget vilket motsvaras av god redovisningssed. För enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut gäller god redovisningssed som periodiseringsprincip även om detta skulle strida mot bokföringsmässiga grunder. Undantaget är ränteinkomster och ränteutgifter som sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr. Här ska bokföringsmässiga grunder tillämpas, dvs. inkomst och utgift tas upp det beskattningsår de är hänförliga till.

När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt föreligger (omfångsfrågan) avgörs den däremot av skattelagstiftningen utan samband med god redovisningssed.

Bokslutets betydelse för beskattningen

Enligt 14 kap. 4 § IL ska om räkenskaper förs dessa läggas till grund för beskattningen. Enligt lagens förarbeten innebär detta att om periodiseringen i bokslutet är förenlig med god redovisningssed ska den följas vid taxeringen. Såväl Skatteverket som den skattskyldige blir då bundna av den värdering och periodisering som skett i bokslutet. Detta gäller även om en annan värdering eller periodisering hade varit möjlig enligt god redovisningssed. Någon betydelse för skatteplikten eller avdragsrätten har dock inte räkenskaperna utöver detta. I 14 kap. 5 § IL sägs att det redovisade resultatet ska justeras om en intäkt- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid mot god redovisningssed. Följändringar ska göras ett tidigare eller senare år för att undvika att intäkter eller kostnader utelämnas eller räknas dubbelt (prop. 1999/2000:2 s. 179 ff.).

I förarbetena betonas också att bestämmelsen enbart tar sikte på redovisningsreglernas materiella betydelse för periodiseringsfrågan och att något formellt krav på att den skattmässiga inkomstberäkningen ska följa vad den skattskyldige redovisat i bokslutet utöver vad som framgår av 14 kap. 4 § IL inte åsyftas. En konsekvens av detta är att om den skattskyldige t.ex. ej redovisat en kostnad i bokslutet som borde

redovisats enligt god redovisningssed ska ändå avdrag erhållas vid taxeringen. Motsvarande skattemässiga justering får då göras det senare år då kostnaden eventuellt redovisas.

I vissa speciella fall föreskrivs dock att för skattemässigt avdrag krävs att motsvarande avdrag gjorts i bokslutet. Så är t.ex. fallet vid räkenskapsenlig avskrivning av inventarier i 18 kap. 14 § IL och avsättning till periodiseringsfond i 30 kap. 3 § IL.

Frågan om skattemässiga justeringar och andra ändringar av resultatet behandlas närmare i RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100 Ändringar i efterhand av redovisat resultat av näringsverksamhet vid taxeringen. Se även Skatteverket 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111 Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL.

För en mer utförlig redogörelse för sambandet mellan redovisning och beskattning se Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

2 Allmänt om näringsverksamhet

2.1 Inledning

Näringsverksamhet kan bedrivas i olika företagsformer. Beskattningsreglerna syftar till en neutral beskattning oavsett i vilken företagsform verksamheten bedrivs. Detta syfte kan dock inte helt uppnås bl.a. på grund av de olikheter som finns i de civilrättsliga reglerna.

I skatterättslig mening föreligger näringsverksamhet då någon bedriver yrkesmässig och självständig förvärvsverksamhet, oavsett i vilken företagsform detta sker.

2.1.1 Enskild näringsverksamhet

Civilrättsliga regler

En enskild näringsverksamhet uppkommer när *en* person börjar driva förvärvsverksamhet. Den enskilda näringsverksamheten är inte någon juridisk person. Firmans ägare svarar själv för de avtal som han ingått genom företaget.

Skatterättsliga regler

Då en enskild person bedriver näringsverksamhet beskattas överskottet av verksamheten som inkomst av näringsverksamhet hos honom. Den enskilda näringsverksamheten är inte heller något självständigt skattesubjekt. Näringsverksamhetens inkomster beskattas i huvudsak efter de skattesatser som gäller för fysiska personer. Enskild näringsidkare har dock möjlighet att få i verksamheten kvarstående vinstmedel, expansionsfond, beskattade efter samma skattesats som gäller för aktiebolag (se avsnitt 22). Näringsidkaren påförs sociala avgifter i form av egenavgifter. Vid passiv näringsverksamhet påförs i stället särskild löneskatt. Näringsidkare födda 1938 eller senare och som fyllt 65 påförs endast ålderspensionsavgift. Näringsidkare födda 1937 eller tidigare påförs särskild löneskatt på förvärvsinkomster endast på inkomst av passiv näringsverksamhet. Vid inkomstberäkningen gäller också reglerna om räntefördelning och periodiseringsfonder (se avsnitt 21 och avsnitt 18).

**Försäljning av
enskild närings-
verksamhet**

En försäljning av enskild näringsverksamhet innebär att ägaren avyttrar sina tillgångar och skulder i verksamheten. Erhållen köpeskilling betraktas som den sista affärshändelsen i näringsverksamheten. Detta innebär att vinsten eller förlusten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. I vissa fall kan reglerna om ackumulerad inkomst få tillämpas (se SKV 301, avsnitt 13). Vinst och förlust vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt som utgör kapitaltillgång, hänförs däremot till inkomstslaget kapital. När det gäller värdepapper kan dessa normalt sett inte ingå i en enskild näringsverksamhet. Om de ingår i näringsverksamheten, exempelvis andel i kooperativ förening, ska kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Särskilda regler gäller vid ombildning av enskild näringsverksamhet till handelsbolag eller aktiebolag (se SKV 336, avsnitt 14) och vid underprisöverlåtelser (se SKV 336, avsnitt 15).

Om underskott föreligger när enskild näringsverksamhet upphör får i allmänhet avdrag göras i inkomstslaget kapital med 70 %. Underskottet ska dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, fördelas på det året och de två därefter följande beskattningsåren (42 kap. 34 § IL).

2.1.2 Enkelt bolag

**Civilrättsliga
regler**

Associationsformen enkelt bolag regleras i Lag (1980:1102 om handelsbolag och enkla bolag).

Enkelt bolag föreligger när två eller fler fysiska eller juridiska personer har avtalat att utöva verksamhet i bolag utan att handelsbolag föreligger.

Det enkla bolaget är inte, till skillnad från handelsbolaget, ett självständigt rättssubjekt och får därför i stort sett betydelse bara för delägarnas interna mellanhavanden. Om delägarna inte bestämt annat, ska vinst eller förlust från bolagsverksamheten fördelas lika. Delägarna kan inte frita sig från personligt betalningsansvar. En delägare i ett enkelt bolag får inte utan de andra delägarnas samtycke sätta annan i sitt ställe som bolagsman.

Lotteribolag, tipsbolag och liknande verksamhet är ofta att anse som enkla bolag. I vissa fall kan dock annan mera omfattande verksamhet förekomma. Som enkelt bolag räknas också vissa former av konsortier där ett visst samarbete förekommer men bolagsmännen utåt framträder i eget namn. Partrederi liknar i viss mån ett enkelt bolag men regleras av bestämmelser i sjölagen.

Skatterättsliga regler

Det enkla bolaget taxeras inte för någon inkomst. Inkomsten beskattas i stället hos delägarna i förhållande till vars och ens andel av verksamheten. Tillgångarna ägs inte av bolaget. Varje delägare äger i stället del i de olika tillgångarna i samma proportion som respektive delägars insats i förhållande till den totala insatsen. Om förutsättningar för exempelvis värdeminskningsavdrag, underskottsavdrag, räntefördelning samt avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond föreligger, görs dessa dispositioner hos delägaren. Om delägare uppburit inkomst rubricerad som lön från enkelt bolag beskattas inkomsten i regel i inkomstslaget näringsverksamhet. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolagsverksamheten. Har delägare överlåtit andel i bolag med näringsstillgångar, t.ex. varulager och inventarier, beskattas han för erhållet vederlag såsom för inkomst av näringsverksamhet.

2.1.3 Näringsverksamhet bedriven i annan form

Aktiebolag, ekonomiska föreningar, handelsbolag, kommanditbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar behandlas i SKV 336, avsnitt 1 och 2.

Dödsbo

Ett dödsbo utgör ett särskilt skattesubjekt. För dödsåret gäller de regler som skulle ha gällt för den avlidna. För senare beskattningsår gäller de bestämmelser som gäller för fysiska personer dock med vissa särregler. För ett dödsbo efter en person som vid sin död var begränsat skattskyldig tillämpas för senare beskattningsår än dödsåret de bestämmelser som gäller för utländska bolag (4 kap. 3 § IL, 2 kap. 5a § IL). En utförlig beskrivning av dödsbobsbeskattningen finns i SKV 336, avsnitt 3.

Ideell förening och stiftelse

Huruvida ideell förening eller stiftelse ska beskattas för viss näringsverksamhet eller inte är särskilt reglerat. En mer utförlig redogörelse för beskattning av ideella föreningar och stiftelser finns i Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327).

Försäkringsföretag m.fl.

Även för försäkringsföretag, investmentföretag och värdepappersfonder m.fl. gäller särskilda skatteregler (SKV 336, avsnitt 4).

Staten, kommuner m.fl.

Staten, landstingskommuner, kommuner och andra menigheter, allmänna pensionsfonden samt pensionsstiftelser enligt TrL är helt frikallade från inkomstskatt. Begreppet staten inbegriper även affärsverken men inte statliga bolag. Kommunalförbund är i detta sammanhang jämställt med kommun (RÅ 1994 ref. 92).

3 Grundläggande bestämmelser – näring

Skattskyldighet

3.1 Inledning

Bestämmelser om *skattskyldighet* (den subjektiva skattskyldigheten) 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 Beskattningstidpunkten

Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. För enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut kan denna grundsats sättas ur spel av särbestämmelser.

Tillämpning av bokföringsmässiga grunder innebär att inkomster och utgifter i näringsverksamhet ska periodiseras. Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänförs till enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i lag. Vad som är god redovisningssed fastställs i praktiken av normgivande organ genom utfärdande av olika redovisningsrekommendationer (se del 2 avsnitt 1.3.3). Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, och dessa förs i enlighet med god redovisningssed, ska beskattningstidpunkten bestämmas utifrån räkenskaperna.

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 avsnitt 4.

3.1.3 Statlig och/eller kommunal beskattning?

Juridiska personer frånsett 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 (se SKV 301, avsnitt 4).

3.2 Underlaget för skatten

Fysiska personers skatt på förvärvs-inkomster

Fysiska personer ska betala kommunal och statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstlagen tjänst och näringsverksamhet (förvärvsinkomster), statlig inkomstskatt på inkomster i inkomstslaget kapital (kapitalinkomster), och statlig inkomstskatt på avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt). Se även SKV 301, avsnitt 4.

Juridiska personers skatt

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

Juridiska personers skatt ska beräknas på den beskattningsbara inkomsten. För juridiska personer är den statliga inkomstskatten 26,3 % av den beskattningsbara inkomsten. För investeringsfonder (tidigare värdepappersfonder) är skatten i stället 30 %.

3.3 Beräkning av skatten

Bestämmelser om hur skatten ska beräknas samt om skatte-reduktion för underskott av kapital, allmän pensionsavgift och sjöinkomst finns i 65 kap. IL. Inkomstslaget näringsverksamhet har olika omfattning och beräknas på olika sätt beroende på om den skattskyldige är fysisk person, dödsbo eller juridisk person.

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.

Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Innehav av näringsfastigheter, näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Skatteverket anser att med ”innehav” enligt 13 kap. 1 § andra stycket IL avses ägande eller sådant innehav som jämföras med ägande enligt 1 kap. 5 § FTL (Se Skatteverkets skrivelse 2007-11-07, dnr 131 663003-07/111). Begreppet omfattar därmed inte jordbruksarrende enligt 9 kap. JB. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.

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.

Överskott

Överskott läggs ihop med nettoinkomst av tjänst samt minskas med allmänna avdrag och, avrundat nedåt till helt hundratal kronor, utgör taxerad förvärvsinkomst.

Underskott

Förlustutjämning sker enligt ett rullande system som innebär att underskott i en näringsverksamhet får dras av vid beräkning av inkomst av verksamheten närmast följande beskattningsår. Underskott av aktiv näringsverksamhet får, under förutsättningar som framgår av 62 kap. 2–4 §§ IL, ske alternativt som allmänt avdrag vid nystartad verksamhet under de första fem åren. Särskilda bestämmelser finns för näringsverksamhet som uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet.

Spärregler mot förlustutjämning

I 40 kap. IL regleras avdragsrätten för tidigare års underskott. Kapitlet innehåller även spärregler mot förlustutjämning i vissa särskilt reglerade fall.

Kriterier näringsverksamhet

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.

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

En verksamhet som i sin helhet alltid är brottslig kan inte konstituera någon näringsverksamhet, se RÅ 1991 ref. 6. Däremot föreligger i allmänhet skatteplikt för intäkter i bedriven näringsverksamhet även om intäkterna delvis förvärvats på olagligt sätt, se t.ex. RÅ 1988 ref. 69. Att en viss verksamhet erfordrat tillstånd för att drivas men drivits utan sådant tillstånd innebär däremot inte att verksamheten undgår beskattning, se RÅ 2005 ref. 14. Skatteverket anser att detta senare rättsfall är generellt tillämpligt vid beskattningen av otillåten, tillståndspliktig näringsverksamhet (Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 662996-07/111).

Aktiv och 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. 2–4 §§ (vissa underskott av aktiv näringsverksamhet får dras av som allmänna avdrag) och 63 kap. 5 § (som huvudregel gäller att 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 (2 kap. 23 § första stycket IL).

Kravet på aktivitet innebär att den skattskyldige i normalfallet 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 regelmäs-

sig anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot 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).

Annan näringsverksamhet än aktiv anses som passiv näringsverksamhet. Självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands anses alltid som passiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § andra stycket IL).

I RÅ 2002 ref. 15 ansåg RR att verksamhet avseende skogsbruk på en fastighet om ca 30 hektar, där den skattskyldige själv utförde allt arbete, utgör aktiv näringsverksamhet. Av domen framgår bl.a. följande.

Jordbruksfastigheten är en skogsfastighet med en areal om ca 30 hektar. Ägaren har skött fastigheten själv. Omfattningen av arbetet på fastigheten under beskattningsåret har inte närmare klarlagts men synes i vart fall inte ha överstigit ett par hundra timmar.

Gränsdragningens syfte och dess betydelse för inkomstbaserad pension medför att sådan verksamhet där en näringsidkare lägger ner en stor del av sin arbetskraft alltid måste betecknas som en aktiv näringsverksamhet. Likaså måste rimligen en verksamhet vars avkastning helt eller till allt övervägande del närmast kan ses som ersättning för arbete, t.ex. verksamhet som konsult, skribent eller hantverkare, alltid betecknas som aktiv oavsett omfattningen. Ett sådant synsätt överensstämmer också med vad som uttalats i förarbetena (prop. 1989/90:110, del 1, s. 646).

Svårare blir gränsdragningen när det är fråga om en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång och den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning. Näringsidkarens befattning med verksamheten kan då närmast ha karaktären av förmögenhetsförvaltning. Tydliga sådana fall kan vara innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel omhänderhas av annan. Om däremot den skattskyldige i ett jord- eller skogsbruk utför allt det arbete som krävs får denna arbetsinsats anses ha sådan betydelse för avkastningen att det förhållandet att verksamheten är av mindre omfattning och

att arbetsinsatsen därför bli begränsad inte hindrar att verksamheten bedöms utgöra aktiv näringsverksamhet.

Mot denna bakgrund bör det bedrivna skogsbruket på jordbruksfastigheten anses utgöra aktiv näringsverksamhet.

I Handledning för skattebetalning (SKV 404) behandlas förutsättningen för att inkomster från näringsverksamhet ska grunda pensionsrätt.

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 (1 kap. 13 § IL).

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 (1 kap. 14 § IL).

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 (1 kap. 15 § IL, se även SKV 336, avsnitt 16).

4 Skattskyldighet

4.1 Inledning

Fysisk eller juridisk person som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Detta framgår av 3 kap. 8 § IL beträffande fysiska personer och 6 kap. 4 § IL beträffande juridiska personer.

Den som är obegränsat skattskyldig är i vissa fall skattskyldig för inkomst hos utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster (39 a kap. 13 § IL). Obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig för personens inkomster (5 kap. 2 a § IL).

Fysisk eller juridisk person som är begränsat skattskyldig är endast skattskyldig för vissa särskilt angivna inkomster med anknytning till Sverige.

Avgörande för om en fysisk person är obegränsat skattskyldig i Sverige är i första hand bosättningen. Avgörande för om en juridisk person är obegränsat skattskyldig i Sverige är om den är att anse som en svensk juridisk person.

4.2 Fysiska personer

4.2.1 Obegränsat skattskyldiga

Reglerna om vilka fysiska personer som är obegränsat skattskyldiga behandlas i SKV 301, avsnitt 6.2.

4.2.2 Begränsat skattskyldiga

Reglerna om vilka fysiska personer som är begränsat skattskyldiga behandlas i SKV 301, avsnitt 6.4.

Innebörden av begränsad skattskyldighet

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för

- inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen (3 kap. 18 § första stycket 2 IL),

- inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 3 IL),
- återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt (3 kap. 18 § första stycket 4 IL),
- återförda avdrag för egenavgifter (3 kap. 18 § första stycket 5 IL),
- återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond (3 kap. 18 § första stycket 6 IL),
- schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a § IL (3 kap. 18 § första stycket 7 IL),
- uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap. IL (3 kap. 18 § första stycket 8 IL),
- utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar (3 kap. 18 § första stycket 13 IL).

Nyhet 2011

Punkterna 2, 6 och 7 i 3 kap. 18 § första stycket IL har införts genom SFS 2009:1060, som trätt i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas från och med 2011 års taxering.

För definitionen av fast driftställe, se 2 kap. 29 § IL och Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 8.

Återförda avdrag för egenavgifter

Begränsat skattskyldiga är som anges ovan skattskyldiga i inkomstlagen näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter. Med egenavgift avses enligt 2 kap. 26 § IL inte enbart egenavgift enligt 3 kap. socialavgiftslagen (2000:980) utan också särskild löneskatt enligt 2 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och allmän löneavgift enligt 2 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift.

Utdelning på andel i ekonomisk förening

Begränsat skattskyldiga fysiska personer som bedriver näringsverksamhet här beskattas med stöd av 3 kap. 18 § första stycket 3 IL för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, om utdelningen hänför sig till ett fast driftställe i Sverige. För utdelning som inte hänför sig till ett fast driftställe beskattas utdelningen med stöd av 3 kap. 18 § första stycket 13 IL. Motsvarande gäller för begränsat skattskyldiga fysiska personer som är skattskyldiga i inkomstlagen näringsverksamhet för utdelningsinkomster i svenska handelsbolag.

Skattskyldighet för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar gäller inte för utländska diplomater m.fl. (3 kap. 18 § tredje stycket IL).

Positivt räntefördelningsbelopp

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige eller idrottslig eller artistisk verksamhet i Sverige (3 kap. 18 § första stycket 9 IL).

Royalty m.m.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (3 kap. 18 § andra stycket IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

Kapitalvinst – tioårsregeln

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst om han vid något tillfälle under det kalenderår då avyttringen sker eller under de föregående tio kalenderåren har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (3 kap. 19 § IL). Skattskyldigheten gäller också för kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet samt när avyttring av andelar i handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 51 kap. 3 och 4 §§ IL.

Efter en lagändring som trätt i kraft den 1 januari 2008 och tillämpas på avyttringar som skett efter den 31 december 2007 omfattar skattskyldigheten enligt 3 kap. 19 § IL både svenska och utländska delägarätter enligt 48 kap. 2 § IL samt andelar i både svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Andelar i investeringsfonder omfattas dock inte (3 kap. 19 § första–andra styckena IL).

Delägarätter som getts ut av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person omfattas bara om de förvärvats under tid då den skattskyldige varit obegränsat skattskyldig. Delägarätter och andelar som har ersatt sådana delägarätter eller andelar ska anses förvärvade vid samma tidpunkt som det ursprungliga förvärvet (3 kap. 19 § tredje stycket IL). Detta gäller dock inte delägarätter som getts ut av ett utländskt företag eller andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som har ersatt svenska delägarätter eller andelar i svenska handelsbolag (3 kap. 19 § sista stycket IL).

Nyhet 2011

Skattskyldigheten enligt 3 kap. 19 § första stycket IL gäller också sådan kapitalvinst på avyttrade andelar som ska tas upp som intäkt enligt 48 a kap. 11 § IL. Detta gäller bara om den skattskyldige vid något tillfälle under det kalenderår då kapitalvinsten ska tas upp som intäkt, eller under de föregående tio kalenderåren, har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här (3 kap. 19 a § IL). Bestämmelsen har införts genom SFS 2009:1229, som trätt i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas från och med 2011 års taxering. Det som sägs om kapitalvinst i 3 kap. 19 a § gäller också sådant uppskovsbelopp som avses i p. 2 i övergångsbestämmelserna till lagen (2002:1143) om ändring i inkomstskattelagen (punkt 3 i övergångsbestämmelserna till SFS 2009:1229).

Fysiska personer beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalvinster på andelar i svenska kooperativa föreningar om innehavet betingas av näringsverksamheten. Delägare i svenska handelsbolag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för handelsbolagets kapitalvinster på delägarätter. När dessa inkomster inte hänför sig till fast driftställe i Sverige kan begränsat skattskyldiga fysiska personer beskattas för kapitalvinster i den utsträckning som anges i 3 kap. 19 § IL.

Angående tioårsregeln, se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

Kapitalförlust

En begränsat skattskyldig har rätt till avdrag för en kapitalförlust om skattskyldighet skulle ha förelegat för en motsvarande kapitalvinst (3 kap. 20 § IL).

Negativt räntefördelningsbelopp

En begränsat skattskyldig har rätt till avdrag för ett negativt räntefördelningsbelopp om skattskyldighet skulle ha förelegat för ett positivt räntefördelningsbelopp (3 kap. 20 § IL), se ovan vid kantrubriken Positivt räntefördelningsbelopp.

4.3 Juridiska personer

4.3.1 Inledning

I 6 kap. IL finns regler om skattskyldighet för juridiska personer, i 4 kap. om dödsbonds skattskyldighet, i 5 kap. om skattskyldighet för handelsbolag, europeiska ekonomiska intressegrupperingar och utländska delägarbeskattade juridiska personer samt i 7 kap. om skattskyldighet för vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer.

4.3.2 Obegränsat skattskyldiga

Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer (6 kap. 3 § IL). I förarbetena anges att den omständigheten att den juridiska personen har ett organ som motsvarar en styrelse och att detta organ har sitt säte i Sverige är en ”annan sådan omständighet” som leder till obegränsad skattskyldighet (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 71). Vidare sägs att om någon sådan motsvarighet helt och hållet saknas, får man se till andra omständigheter, såsom att den huvudsakliga verksamheten bedrivs här.

Investeringsfonder Investeringsfonder likställs med juridiska personer (2 kap. 3 § andra stycket IL).

Innebörden av obegränsad skattskyldighet Den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 4 § IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

Svenska investeringsfonder Svenska investeringsfonder är skattskyldiga för inkomst av tillgångar som ingår i fonden (6 kap. 5 § IL).

Den som är obegränsat skattskyldig är i vissa fall skattskyldig för inkomst hos utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster (39 a kap. 13 § IL). Obegränsat skattskyldig delägare i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person är skattskyldig för personens inkomster (5 kap. 2 a § IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

4.3.3 Begränsat skattskyldiga

Utländsk juridisk person Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga (6 kap. 7 § IL). Med utländsk juridisk person avses en utländsk association om, enligt lagstiftningen i den stat där associationen hör hemma,

- den kan förvärva rättigheter och åta sig skyldigheter,
- den kan föra talan inför domstolar och andra myndigheter, och
- enskilda delägare inte fritt kan förfoga över associationens förmögenhetsmassa (6 kap. 8 § första stycket IL).

Även om villkoren ovan inte är uppfyllda ska bestämmelserna om utländska juridiska personer tillämpas på vissa utländska associationer som bedriver verksamhet avseende skadeförsäk-

ring genom en sådan generalrepresentation som avses i 1 kap. 12 § lagen (1998:293) om utländska försäkringsgivares och tjänstepensionsinstituts verksamhet i Sverige. Detsamma gäller för utländska associationer som bedriver tjänstepensionsverksamhet i Sverige enligt samma lag (6 kap. 8 § andra stycket IL).

Utländska juridiska personer delas in i utländska bolag (2 kap. 5 a § IL) och andra utländska juridiska personer än utländska bolag (6 kap. 8 IL).

Angående utländska juridiska personer, se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

Utländska stater etc.

Utländska stater och utländska menigheter likställs med utländska bolag (6 kap. 9 § första stycket IL).

Utländska investeringsfonder

Utländska investeringsfonder är begränsat skattskyldiga (6 kap. 10 a § IL).

Innebörden av begränsad skattskyldighet

Juridisk person som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för följande inkomster (6 kap. 11 § första stycket IL):

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,
3. inkomst i form av utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,
4. inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,
5. återförda avdrag för periodiseringsfond, och
6. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap. IL.

Nyhet 2011

Punkterna 4–6 har införts genom SFS 2009:1409, som trätt i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas från och med 2011 års taxering.

För definitionen av fast driftställe, se 2 kap. 29 § IL samt Handledning för internationell beskattning (SKV 352), avsnitt 8.

Avyttring av näringsbostadsrätt

Punkt 2 ovan omfattar sådan avyttring av näringsbostadsrätt som inte hänför sig till näringsverksamhet bedriven från ett fast driftställe i Sverige.

Royalty m.m.	Ersättning i form av royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas ska anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här (6 kap. 11 § andra stycket IL). Se vidare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).
Kapitalförlust	En begränsat skattskyldig har rätt till avdrag för en kapitalförlust om skattskyldighet skulle ha förelegat för en motsvarande kapitalvinst (6 kap. 11 § tredje stycket IL).
Utländska investeringsfonder	Utländska investeringsfonder är skattskyldiga för inkomst av <ul style="list-style-type: none">– fastighet i Sverige, och– tillgångar som är hänförliga till det fasta driftstället i Sverige och som ingår i fonden (6 kap. 16 a § IL).

4.4 Handelsbolag och europeiska ekonomiska intressegrupperingar

Svenska handelsbolag är inte själva skattskyldiga för sina inkomster. Inkomsterna ska i stället beskattas hos delägarna (5 kap. 1 § IL). Detsamma gäller i fråga om europeiska ekonomiska intressegrupperingar, EEIG. Vad som i övrigt sägs i IL om svenska handelsbolag samt om delägare och andelar i dem gäller också i fråga om EEIG samt för delägare och andelar i dem (5 kap. 2 § IL). Varje delägare ska beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av handelsbolagets inkomst, oavsett om beloppet tas ut ur bolaget eller ej (5 kap. 3 § första stycket IL). Se vidare SKV 336, avsnitt 2.

4.5 Stiftelser, ideella föreningar, samfälligheter och liknande

4.5.1 Stiftelser

Se Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327).

4.5.2 Ideella föreningar

Se Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327).

4.5.3 Samfälligheter och liknande

Mark- eller reglerings-samfällighet

Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan mark-samfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild

**Annan
samfällighet**

taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster i Sverige och från utlandet (6 kap. 6 § första stycket IL).

Svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta andra samfälligheter, är inte själva skattskyldiga. Intäktsposterna och kostnadsposterna fördelas i stället på delägarna i samfälligheten med belopp som för varje delägare motsvarar hans andel (6 kap. 6 § andra stycket IL). Se vidare SKV 336, avsnitt 4.6.

4.6 Dödsbon

Reglerna om skattskyldighet för dödsbon behandlas i SKV 301, avsnitt 6.7, och mer utförligt i SKV 336, avsnitt 3.

4.7 Helt skattebefriade juridiska personer

Följande juridiska personer är helt undantagna från skattskyldighet till inkomstskatt (7 kap. 2 § första stycket IL):

- staten,
- landsting, kommuner och kommunalförbund,
- pensionsstiftelser enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m., och
- samordningsförbund enligt 4 § lagen (2003:1210) om finansiell samordning av rehabiliteringsinsatser.

Pensionsstiftelser

Pensionsstiftelser är dock skattskyldiga till avkastningsskatt på pensionsmedel. Se vidare SKV 336, avsnitt 13.

5 Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet

5.1 Inledning

Indelningen i olika inkomstslag samt avgränsningen av dessa har tidigare behandlats i SKV 301, avsnitt 9. Reglerna som avgränsar inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 13 kap. IL. Avgränsningen av inkomstlagen tjänst och kapital återfinns i 10 kap. 1–4 §§ IL respektive 41 kap. 1–5 §§ IL.

All inkomst som beskattas hos juridiska personer hänförs till ett enda inkomstslag – näringsverksamhet. Fysiska personer (inklusive delägare i handelsbolag och dödsbo) kan ha inkomst av tjänst, inkomst av kapital samt inkomst av näringsverksamhet.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras som förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt, oavsett om detta sker i någon officiell registrerad företagsform eller inte (13 kap. 1 § IL).

I vissa fall kan även en fysisk persons avyttring av andel i skalbolag räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1 a § andra stycket IL).

5.2 Allmänt om avgränsningen

Avgränsningen av inkomstslaget är beroende av definitionen och innebörden av begreppet näringsverksamhet. Utgångspunkten är att avkastningen av och utgifterna för samt vinsten eller förlusten på tillgångar i näringsverksamheten också räknas till näringsverksamheten. Som tillgångar i näringsverksamheten räknas även kapitaltillgångar.

Avgränsningen av inkomstslaget regleras i huvudsak i 13 kap. IL. Utöver portalparagrafen, 13 kap. 1 § IL, finns det i kapitlet ytterligare avgränsningar vad gäller juridiska personer (2–3 §§), handelsbolag (4–5 §§) och enskilda näringsidkare (6–8 §§).

I vilka fall rabatter och pristillägg, samfälligheter samt royaltym.m. beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 9–11 §§.

Näringskriterierna

Näringskriterierna återfinns i 13 kap. 1 § första stycket IL. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med yrkesmässigt avses att verksamheten bedrivs varaktigt och med vinstsyfte. Självständighets- och vinstkriterierna är avgörande vid en bedömning av till vilket inkomstslag en inkomst ska hänföras.

Innehav av näringsfastighet och näringsbostadsrätt räknas alltid som näringsverksamhet

Enligt Skatteverkets uppfattning avses med innehav av näringsfastighet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL, ägande eller sådant innehav vilket enligt 1 kap. 5 § FTL, kan likställas med ägande. Begreppet omfattar således inte andra typer av nyttjanderätter som exempelvis jordbruksarrende enligt 9 kap. JB. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2007-11-07, dnr 131 663003-07/111.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet, oavsett om näringskriterierna i övrigt är uppfyllda eller inte (13 kap. 1 § 3 st.).

Småhus och bostadsrätter

Ett småhus eller en bostadsrätt i ett privatbostadsföretag kan antingen räknas som privatbostad eller som näringsfastighet/näringsbostadsrätt. Med privatbostad avses ett småhus eller en bostadsrätt som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad, 2 kap. 8 § IL. Ett boende behöver inte medföra att en fastighet med automatik utgör en privatbostadsfastighet. Av Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010-11-04, mål nr 4581-08 framgår att en renvaktarbostad som används för boende uteslutande i samband med renskötsel har ansetts utgöra näringsfastighet.

Prövningen av om ett småhus utgör näringsfastighet eller privatbostad utgår ifrån respektive ägares andel av fastigheten. Det är därmed fullt möjligt att ett småhus kan utgöra privatbostad i en ägares hand emedan den kan utgöra näringsfastighet i den andre ägarens hand. En juridisk person kan dock inte inneha en privatbostad. Ett sådant innehav klassificeras därmed som näringsfastighet eller näringsbostadsrätt.

En prövning av innehavet av fastigheter och bostadsrätter mot rörelsekriterierna i 13 kap. 1 § första stycket IL kan dessutom aktualiseras. Ett sådant innehav kan, under vissa förutsättningar, skattemässigt anses som lager i en handel med fastig-

heter/bostadsrätter eller i en byggnadsrörelse. I vissa fall kan även försäljningen av en privatägd fastighet anses hänförlig till byggnadsrörelse i aktiebolagsform (se t.ex. RÅ 1990 not. 407). Av KRNS dom 2009-11-04, mål nr 1528–1529-09 framgår att en sådan bedömning under vissa förutsättningar även kan ske beträffande bostadsrätter. I fallet hade ägaren under tre års tid köpt och sålt fem bostadsrätter. Bostadsrätterna hade han genom sitt bolag byggt om från tomma lokaler till bostäder. Beträffande byggnadsrörelse och handel med fastigheter, se vidare SKV 336, avsnitt 8.

Hästhållning på jordbruksfastighet

Brukshästar för drift av jordbruksfastighet, vilka används för bearbetande av jord respektive nyttjande i skogsbruk, kan ha sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Vid övrig hästhållning på jordbruksfastighet, där innehavaren av fastigheten är en fysisk person, ska inte hästhållningen med automatik anses ingå i en näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § tredje stycket IL. Själva innehavet av en jordbruksfastighet ska inte påverka bedömningen av om hästhållningen ska anses ingå i näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Den övriga hästhållningen är med andra ord inte undantagen en prövning gentemot de s.k. näringskriterierna. En självständig bedömning måste göras om hästhållningen utgör en näringsverksamhet. Detta följer enligt Skatteverket av Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09. Högsta förvaltningsdomstolen uttalar att innehavsregeln tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av fastigheten och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna. I det aktuella fallet hade fastigheten en viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten gav möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar visst ekonomiskt stöd. Av detta följer dock inte enligt Högsta förvaltningsdomstolen att hästuppfödningen skall anses ingå i en bedriven näringsverksamhet. Se även Skatteverkets skrivelse 2007-02-12, dnr 131 104860-07/111.

Enligt Skatteverkets uppfattning medför t.ex. inte ett erhållet gårdsstöd eller ett sponsorbidrag till en tävlingsverksamhet, bedriven av bidragsmottagaren, med automatik att verksamheten ska anses utgöra näringsverksamhet. En särskild bedömning måste göras i varje enskilt fall om näringskriterierna är uppfyllda eller ej.

- Hästleasing** Det förekommer i trav- och galopp att ägaren vill hyra ut sin häst och för det erhåller han vanligtvis en procentandel i vad hästen springer in som en sorts hyra. För att avgöra om leasegivarens verksamhet är hobby eller näringsverksamhet måste man göra en fullständig bedömning av samtliga omständigheter. Skatteverket har i fråga om upplåtelseformen hästleasing uttalat att leasetagare, som är fysisk person, bedöms efter samma grund som om hästen innehas med äganderätt. Leasing av del av häst jämförs i detta sammanhang med innehav av hel häst. Se vidare Skatteverkets skrivelse 2007-11-07, dnr 131 663007-07/111.
- Att en eller flera hästar ägs gemensamt, samägande, för att minska kostnader eller att minska den ekonomiska risken är inte i sig ett tecken på näringsverksamhet. Inbesparade kostnader innefattas inte i vinstsyftet.
- Förvärvssyfte** I den legala definitionen av näringsverksamhet används begreppet förvärvsverksamhet. Uttrycket används för att avgränsa inkomstslaget till sådan verksamhet som bedrivs i förvärvssyfte. Med förvärvssyfte avses att verksamheten ska ge någon form av ekonomiskt utbyte; det ska finnas ett vinstsyfte. Vinstsyftet är i första hand en avgränsning av inkomstslaget mot hobbyverksamhet vars överskott beskattas som inkomst av tjänst.
- Om en verksamhet genererar större intäkter än kostnader förutsätts som regel att ett vinstsyfte föreligger. Frågan om en verksamhet bedrivs med vinstsyfte eller inte ska avgöras utifrån en samlad bedömning i varje enskilt fall.
- Prövningen ska vidare ske utifrån en objektiv bedömning. Det är således inte den skattskyldiges subjektiva uppfattning om eventuellt vinstsyfte som ska ligga till grund för bedömningen.
- Konstnärer** Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal fall prövat näringskriterierna för konstnärer, jfr RÅ 1977 Aa 43, RÅ 1983 Aa 39 och RÅ 1987 ref. 56. Högsta förvaltningsdomstolen har ansett att fråga varit om rörelse trots att verksamheterna endast genererat blygsamma intäkter och underskott under en följd av år (dvs. det är svårt att utläsa ett objektiva vinstsyfte). Högsta förvaltningsdomstolen har i fråga om konstnärer fäst avgörande betydelse vid högre studier inom det konstnärliga området, anställning inom närliggande område, t.ex. som teckningslärare under lång tid, att ett omfattande konstnärskap utövats under en lång följd av år, att konstnärskapet utövats inom olika tekniker, deltagande i utställningar samt att konstnären fått avsättning för sina alster.

Yrkesmässighet Med kravet på yrkesmässighet följer att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med en viss omfattning. Yrkesmässighet är, till skillnad mot kravet på förvärvssyfte, en avgränsning mot inkomstslaget kapital. Kravet på yrkesmässighet kan även ha betydelse för vilka beräkningsregler som ska tillämpas inom inkomstslaget näringsverksamhet. Exempel på detta är frågan om köp och försäljning av värdepapper ska beskattas enligt närings- eller kapitalreglerna.

Självständighet Kravet på självständighet avgränsar inkomstslaget mot tjänst. Verksamheten ska inte ha karaktären av en anställning. Exempel på kriterier som har betydelse vid bedömning av självständigheten är t.ex. antalet uppdragsgivare. Någon fast gräns finns inte i detta avseende utan bedömningen får göras utifrån den praxis som råder på området. Likaså har det betydelse om uppdragstagaren kan sätta någon annan i sitt ställe, vem som håller med arbetsredskap, hur fakturering sker etc.

Fr.o.m. 2009-01-01 har ett nytt andra stycke tillkommit i 13 kap. 1 § IL. Numera anges i andra stycket att "[v]id bedömningen av om en uppdragsgivares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.". Stycket infördes för att underlätta för personer att få F-skattsedel och därmed göra det lättare att starta en näringsverksamhet. I prop. 2008/09:62 återfinns en omfattande redogörelse av innebörden av det nya näringskriteriet. Skatteverket har med anledning av den ändrade lagtexten gjort vissa uttalanden samt exemplifiering av olika verksamheter som kan, respektive inte kan, anses nå upp till kriterierna för näringsverksamhet (se nedan i punktform). Uttalandena återfinns tillsammans med en omfattande redogörelse i en skrivelse från Skatteverket 2008-12-11, dnr 131 751308-08/111.

- Den som hyr ut sig själv för kortare uppdrag (kortare än två månader) till flera olika uppdragsgivare i syfte att ersätta ordinarie anställda till följd av tillfälliga behov av arbetskraft t.ex. på grund av sjukfrånvaro eller arbetstopp kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det framgår att det är uppdragstagarens avsikt att bedriva uthyrningsverksamheten som näringsverksamhet. Detta gäller även om förmedlingen av uppdragstagaren sker via ett bemanningsföretag.

- Säljare som arbetar på provisionsbasis och som har sitt tjänsteställe i bostaden eller i egen lokal kan anses bedriva näringsverksamhet eftersom han inte är inordnad i verksamheten.
- Dagbarnvårdare som tar hand om andras barn (regelmässigt tre barn eller fler) kan anses uppfylla kraven på näringsverksamhet om tillsynen sker i egen regi.
- Konsult, t.ex. ekonomi- eller IT-konsult, som påbörjar sin näringsverksamhet med bara enstaka kunder och där den tidigare arbetsgivaren är en av kunderna kan anses bedriva näringsverksamhet förutsatt att det handlar om avgränsade uppdrag.
- Arbete som styrelseledamot, som inte är hänförligt till eget eller närståendes ägande i bolaget, bör kunna utgöra näringsverksamhet, antingen som ett led i en bedriven konsultverksamhet eller som egen verksamhetsgren om fortlöpande minst tre sådana uppdrag finns.

Däremot kan, enligt Skatteverkets uppfattning följande verksamheter *inte* anses uppfylla kraven på näringsverksamhet.

- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för längre uppdrag i syfte att ersätta ordinarie anställda kan normalt inte anses uppfylla kraven för näringsverksamhet även om parterna kommit överens om att uppdragstagaren ska utföra arbetet som näringsidkare. Det kan exempelvis gälla lärarvikarier, vikarierande sjukvårdspersonal eller chaufförer som ställer sin arbetskraft till förfogande till en och samma uppdragsgivare för en längre tid (två månader eller mer).
- En verksamhet som bygger på att man hyr ut sig själv för kortare uppdrag räknas inte som näringsverksamhet om det sker till endast enstaka uppdragsgivare.
- En barnflicka/au pair som arbetar åt en familj och utför merparten av arbetet i familjens bostad kan inte anses bedriva näringsverksamhet.

Eftersyn?

Vid prövningen av om näringsverksamhet föreligger kan det bli aktuellt att beakta längre perioder än de beskattningsår som är uppe till bedömning.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör man alltid ta hänsyn till hur verksamheten har utvecklats under tiden efter det år prövningen

avser, jämför t.ex. RÅ 1987 ref. 56, KRNG 2007-04-20, mål nr 626-630-06 och KRNJ 2008-10-14, mål nr 1115-08.

I RÅ 1987 ref. 56 gällde frågan om en konstnärligt bedriven verksamhet skulle anses utgöra näringsverksamhet. Målet avsåg 1983 års taxering. I sin bedömning tog Högsta förvaltningsdomstolen även hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits under beskattningsåren 1980 t.o.m. 1984. I KRNG dom 2007-04-20, mål nr 626-630-06 gällde frågan om en bedriven hästavel skulle anses utgöra hobby- eller näringsverksamhet. Målet gällde taxeringsåret 2002 samt eftertaxering för åren 1989-2001. I sin bedömning tog kammarrätten även hänsyn till hur verksamheten hade bedrivits t.o.m. beskattningsåret 2005.

Näringsverksamhet eller ej?

Gränsdragningen mellan tjänst och näringsverksamhet samt kapital och näringsverksamhet behandlas i SKV 301, avsnitt 9.

I dåvarande RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera, finns en genomgång av yrkeskategorier för vilka praxis finns och där svårigheter ofta föreligger vid gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst.

En belysande genomgång av näringskriterierna återfinns även i RÅ 2001 ref. 25.

Brottslig verksamhet

Enligt rättspraxis konstituerar brottslig verksamhet som sådan inte någon förvärvskälla, jfr RÅ 1987 not. 184, RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327.

Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga, jfr RÅ 1988 ref. 69 och RÅ 1949 Fi 209.

Otillåten tillståndspliktig verksamhet

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2005 ref. 14 uttalat att ”[p]å många olika områden finns straffsanktionerade tillståndskrav för att bedriva viss näringsverksamhet. Så krävs t.ex. tillstånd av Vägverket för att driva trafikskola enligt lagen (1998:493) om trafikskolor och tillstånd av länsstyrelsen för att bedriva biluthyrningsrörelse enligt lagen (1998:492) om biluthyrning. Att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för att bedriva den lagenligt och att han därigenom gör sig skyldig till en brottslig handling kan enligt Regeringsrättens mening inte i sig få till konsekvens att inkomsten i sig inte är skattepliktig.”

Skatteverket uttalar i en skrivelse 2007-11-07, dnr 131 662996-07/111, att domen generellt är tillämplig för beskattningen av otillåten, tillståndpliktig näringsverksamhet. Skrivelsen berör tillståndspliktigt spel om pengar.

När anses näringsverksamheten (rörelse) påbörjad?

Om kriterierna för att näringsverksamhet ska anses föreligga är uppfyllda torde verksamheten senast ha påbörjats vid den första affärshändelsen som medför intäkter. Med den tidpunkten avses inte fakturering, utan när varan sålts eller arbetet påbörjats.

Intäkterna är emellertid inte ensamt avgörande. Näringsverksamheten kan också anses ha påbörjats vid tidpunkten för första bokföringstransaktionen, tecknande av hyreskontrakt för verksamhetslokal eller företagsförsäkring. I fråga om näringsfastigheter anses näringsverksamheten påbörjad när äganderätten övergått till köparen.

Utvecklings- och experimentkostnader blir dock inte avdragsgilla om näringsverksamheten senare inte kommer i stånd, se t.ex. RÅ 1987 ref. 106 och KRNS 2006-10-20, mål nr 1698 och 1700-05. Domarna visar att det inte räcker med att visa att man avser att starta verksamhet, man måste också visa att sådan verksamhet verkligen påbörjats.

När näringsverksamheten anses ha upphört behandlas i avsnitt 24.7.

5.2.1 Näringsverksamhet

Rättsfall, näringsverksamhet eller ej?

RÅ 1982 1:50 Arbete med skogsmaskin vilken därefter avyttrades ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1982 Aa 132 Fiskeverksamhet har ansetts utgöra intäkt av rörelse.

RÅ 1983 1:40 Konsult med eget bolag beskattades för lön från bolaget.

RÅ 1983 1:84 Arbete för reklambyrå (AB) utfört av ensamföretagare har ansetts utgöra rörelseintäkt.

RÅ 1984 1:24 Bilrekonditionering har ansetts vara självständigt bedriven rörelse.

RÅ 1984 1:42 Grävmaskinägare som har anlitats av schaktmaskinföretag har ansetts oförhindrad att åtaga sig andra uppdrag och ansågs som näringsidkare.

RÅ 1984 1:101 Ingenjör med eget bolag beskattades i bolaget för erhållen ersättning från annan ingenjörbyrå.

RÅ 1985 1:37 Tidningsdistribution med egen lastbil för en uppdragsgivare ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1985 1:76 Personer med trafikillstånd ansågs vara självständiga näringsidkare.

RÅ 1986 ref. 53 Värdepappershandel i trävarurörelse ansågs som rörelse och ej kapitalvinst.

RÅ 1986 ref. 123 Försäljningsprovisioner ansågs hänförliga till handelsbolags näringsverksamhet och inte tjänsteinkomst hos delägaren.

RÅ 1986 not. 65 Uppdragsgivare höll med material vid utförande av snickeriarbeten. Snickaren ansågs som näringsidkare.

RÅ 1986 not. 78 Bokförare med fem uppdragsgivare, egen lokal samt timdebitering ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 1987 ref. 56 Konstnärlig verksamhet ansågs utgöra näringsverksamhet och ej hobby.

RÅ 1987 ref. 164 (I) Frisör som hyrt arbetsplats i frisersalong har i visst fall ansetts bedriva rörelse.

RÅ 1988 ref. 45 Aktiebolags värdepappershandel ansågs vara näringsverksamhet och ej kapitalvinst.

RÅ 1988 ref. 91 Engångsersättning, vid vattenreglering, till sameby ansågs som näringsverksamhet och ej kapitalvinst.

RÅ 1993 ref. 55 Företagsdoktors aktiebolag beskattades bl.a. för styrelseuppdrag i näringsverksamheten och inte hos fysikern i tjänst.

RÅ 1996 not. 146 Stiftelse utan vinstsyfte ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 1997 ref. 16 Fackförbunds ackordsmätning mot mätavgift ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 1998 ref. 10 Odontologisk förenings kursverksamhet saknade vinstsyfte men ansågs ändå som en näringsverksamhet.

RÅ 1999 ref. 50 Idrottsförenings anordnande av konsert ansågs som näringsverksamhet.

RÅ 2000 not. 189 Konsultarvoden beskattades i bolag och inte som inkomst av tjänst.

RÅ 2001 ref. 25 Avbytare inom jordbruket ansågs bedriva näringsverksamhet.

RÅ 2002 ref. 59 Vid innehav av näringsfastighet räknas redan innehavet till näringsverksamhet.

RÅ 2002 ref. 80 Fysisk person har beskattats i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning av rättighet till eget bolag i vilket rättigheten använts.

RÅ 2004 ref. 6 Rätt till framtida inkomster från exploateringen av en uppfinning (avkastningsrätt) som upparbetats genom egen arbetsinsats har med hänsyn till omständigheterna ansetts som näringsverksamhet.

RÅ 2004 ref. 62 Ägare av bolag har inte beskattats för ersättning som bolaget uppburit från ett helägt dotterbolag för arbete som ägaren utfört i bolaget.

RÅ 2005 ref. 14 Inkomst av olaglig taxirörelse som bedrivits utan erforderligt tillstånd har ansetts som skattepliktig näringsverksamhet.

RÅ 2007 not. 103 Ägare av ett bolag har inte beskattats personligen för ersättning avseende annonsförsäljning som ett dotterföretag till bolaget uppburit från ett annat av ägaren delägt bolag.

RÅ 2007 ref. 61 II Fråga om F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter. Arvode till VD.

Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010-11-04, mål nr 4581-08 Renvaktarbostad som används för boende uteslutande i samband med renskötsel har ansetts utgöra näringsfastighet.

5.2.2 Ej näringsverksamhet

RÅ 1981 1:4 Aktiehandel ansågs som kapitalvinst.

RÅ 1981 1:17 Företagsläkare med eget bolag beskattades för verksamheten i inkomstslaget tjänst.

RÅ 1982 1:38 Tidningsdistributör med egen bil han ansetts vara arbetstagare trots att flera uppdragsgivare funnits.

RÅ 1984 1:29 Person som anskaffat intervjuobjekt för marknadsundersökningar har ansetts vara arbetstagare.

RÅ 1984 1:47 Säljare av monteringsfärdiga trähus har ansetts vara arbetstagare.

RÅ 1984 1:56 Delägare i HB har utfört teknisk konsultverksamhet åt AB. Ersättningen hänfördes till inkomst av anställning.

RÅ 1986 ref. 87 Spel i utlandet ansågs inte som näringsverksamhet.

RÅ 1987 ref. 163 Tupperwareförsäljares rabatter/ersättning har ansetts som inkomst av tjänst.

RÅ 1987 ref. 164 (II) Frisör som hyrt arbetsplats i frisersalong har i visst fall ansetts som arbetstagare.

RÅ 1988 not. 114 Avyttring av konstsamling under hand ansågs som kapitalvinst.

RÅ 1988 ref. 117 Innehav av en travhäst ansågs inte vara näringsverksamhet.

RÅ 1993 ref. 104 Styrelseuppdrag beskattades som inkomst av tjänst och inte i eget bolag.

RÅ 2000 not. 49 Konsultuppdrag under 6 månader beskattades i inkomstslaget tjänst och inte i eget bolag.

RÅ 2000 not. 187 Styrelsearvode beskattades i inkomstslaget tjänst och inte i bolag som konsulten hade bestämmande inflytande över.

RÅ 2001 ref. 50 Svensk ishockeyförening ansågs som arbetsgivare för tre inhyrda spelare trots att ersättning utgått till ett utländskt företag enligt avtal.

RÅ 2001 ref. 60 Delägande advokataktiebolag ansågs inte bedriva en självständig näringsverksamhet i förhållande till ett gemensamt ägt kommanditbolag.

RÅ 2003 ref. 49 Förvaltningen av ett företags likviditetsreserv, placerad i marknadsnoterade aktier, har inte ansetts utgöra värdepappersrörelse.

RÅ 2003 ref. 89 Ersättning som ett bolag betalat till personer, vilka genom bolagets försorg fått arbetstillstånd i Sverige, vid plockning av vilt växande bär har ansetts utgöra ersättning för arbete.

RÅ 2007 not. 28 Förvärv av utländska aktier har säkrats med motsvarande lån i utländsk valuta. Bolagets avyttring behandlas enligt kapitalvinstreglerna med omräkning till aktuell valutakurs, oavsett 14 kap. 8 § IL.

RÅ 2007 not. 162 Banks innehav av aktier inom ramen för riskkapitalverksamhet har inte ansetts utgöra lagertillgångar.

RÅ 2007 ref. 61 I Fråga om F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter. En tekniker övergick från att vara anställd i aktiebolag till att vara inhyrd via två kommanditbolag.

RÅ 2008 ref. 66 Förmedling av finansieringslösning med avseende på försäljning av bilar har överförts till ett särskilt bolag enligt avtal. Innebörden av avtalen har ansetts vara att provisionsinkomsterna överförts till handlaren personligen från bilhandelsbolaget.

Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010-06-16, mål nr 2671, 2673–2674-09 Fråga om köpeskilling för en traktor som har sålts av företagsledare i ett fåmansföretag som säljer liknande utrustning kan beskattas som inkomst hos fåmansbolaget.

Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010-06-16, mål nr 2669-09 En företagsledare i ett fåmansföretag som säljer markvårdsutrustning har sålt en av honom privat ägd parktraktor. Avyttringen har inte ansetts kunna hänföras till företaget eller ses som ett utflöde av dess verksamhet.

Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09 Att fastigheten har viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten ger möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapar visst ekonomiskt stöd innebär inte att hästuppfödningen skall anses ingå i en bedriven näringsverksamhet.

5.3 Aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer

Skatterättsliga regler

Skatterättsligt behandlas aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer etc. som självständiga skattesubjekt. Detta innebär att bolaget etc. är skattskyldigt för sina inkomster. Samtliga inkomster ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Avgränsningen mot inkomstlagen tjänst och kapital kan därmed sägas ha en mindre betydelse vad gäller aktiebolag, ekonomiska föreningar m.fl. juridiska personer.

Av praxis framgår att det i princip inte finns något skattemässigt hinder mot att i aktiebolagsform bedriva fria yrken där personliga arbetsinsatser utgör grunden för verksamheten (jfr RÅ 83 ref. 40 och RÅ 1993 ref. 104). Skatteverket har i

skrivelse 2005-03-18, dnr 130 156509-05/111 ansett att en idrottsutövare med skatterättslig verkan kan bedriva sin idrottsliga verksamhet i aktiebolagsform, förutsatt att verksamheten som sådan uppfyller kraven för näringsverksamhet. Se även RÅ 2007 not. 103 beträffande annonsförsäljning som fakturerats från ett dotterföretag.

Föreligger emellertid omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är ägaren av aktiebolaget och inte aktiebolaget som bedriver verksamheten kan det emellertid bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra ägaren de inkomster som härrör från verksamheten ifråga (jfr t.ex. beträffande utövande konstnärer RÅ 1969 ref. 19 och RÅ 1973 Fi 85, beträffande författare RÅ 1974 A 2068, beträffande läkare som utövade företagsläkarvård RÅ 81 1:17 och RÅ 1993 ref. 55 beträffande VD/styrelseledamot). Jämför även RÅ 2001 ref. 50 beträffande en svensk ishockeyförening som ansågs som arbetsgivare för tre inhyrda spelare trots att ersättning utgått till ett utländskt företag enligt avtal, RÅ 1984 ref. 1:56 beträffande delägare i ett handelsbolag som utfört teknisk konsultverksamhet åt ett aktiebolag och RÅ 2007 ref. 61 I–II beträffande verklig innebörd och F-skattsedelns rättsverkningar vid påförande av arbetsgivaravgifter avseende dels en underhållstekniker, dels en VD. Skatteverket har i skrivelse 2007-10-04, dnr 131 609380-07/111, och i skrivelse 2008-03-07, dnr 131 121442-08/111 gjort vissa uttalanden med anledning av RÅ 2007 ref. 61 I–II och möjligheten att bortse från ett enmansbolag vid påförande av arbetsgivaravgifter, inkomsttaxeringen och mervärdesskatten i de fall en F-skattsedel åberopats.

Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet i 13 kap. 1 § IL är uttömmande för det fall den juridiska personen bedriver näringsverksamhet. Även andra verksamheter som per definition inte är näringsverksamhet, t.ex. lotterivinster och kapitalförvaltning eller verksamhet hos t.ex. stiftelser och ideella föreningar, ska ändå beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 2 § IL.

Omständigheterna kan undantagsvis vara sådana att en juridisk person (t.ex. aktiebolag eller handelsbolag) bedriver ”hobbyverksamhet” för aktiebolagets/handelsbolagets ägares eller denne närståendes räkning, jfr t.ex. RÅ 1987 not. 243, KRNS 1997-11-27, mål nr 7374-1994, KRNG 2000-08-31, mål nr 543-1998, KRNG 2003-02-28, mål nr 2996–2998-2000, KRSU 2007-01-28, mål nr 1722–1724-05 och KRNS 2007-09-

19, mål nr 2149-07. Aktiebolagets utgifter för ”hobbyverksamheten” ska, om så är fallet, anses vara en privat levnads-kostnad för ägaren. Om handelsbolaget bekostar handelsbolagsdeläggarens privata utgifter, t.ex. dennes hobbyverksamhet, kan uttagsbeskattning aktualiseras.

Avgränsningen mellan värdepappersrörelse (för egen räkning) och värdepappersförvaltning får betydelse för den skattemässiga behandlingen. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett antal fall behandlat gränsdragningen, jfr RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 not. 270, RÅ 1988 not. 273–276, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1992 not. 575, RÅ 2002 ref. 52, RÅ 2003 ref. 49 och RÅ 2004 not. 58. Uppfyller den juridiska personen kriterierna för värdepappersrörelse blir lagerregler tillämpliga. Bedriver den juridiska personen värdepappersförvaltning blir kapitalreglerna i 44 och 48 kap. IL tillämpliga även om inkomsten som sådan hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Värdepappersrörelse kan enligt RÅ 1981 1:4 inte bedrivas i handelsbolag med fysiska personer som delägare när verksamheten bedrivs för egen räkning. Se vidare avsnitt 26.

Avgränsningen mellan lagertillgångar och kapitaltillgångar får även betydelse vad gäller fastigheter som ingår i en handel med fastigheter eller i en byggnadsrörelse. Fastigheter i sådan verksamhet utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Se vidare SKV 336, avsnitt 8. En bedömning utifrån rörelsekriteriet i 13 kap. första stycket 1 IL kan även aktualiseras beträffande bostadsrätter som ingår i en handel eller en byggnadsrörelse. KRNS har i dom 2010-10-22, mål nr 7543-09 kommit till slut att ett aktiebolag bedrev handel med bostadsrätter. Bolaget förvärvade den 30 juni 2006 13 andelar i en bostadsrättsförening. Andelarna avyttrades redan den 6 augusti respektive den 29 augusti 2006. Av domskälen kan utläsas att det ligger närmast till hands att se till praxis avseende handel med fastigheter. Av denna praxis framgår att det vid bedömningen framför allt är frekvensen av försäljningar som beaktas men att hänsyn även kan tas till närstående bolags verksamhet.

Tillgångar som juridiska personer anskaffar för delägarnas personliga bruk kan komma att räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Ränteutgifter och kapitalförluster för sådan egendom hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet.

Utskiftning från aktiebolag behandlas huvudsakligen inom kapitalvinssystemet, se vidare SKV 336, avsnitt 1.

- Försäljning av AB** Vid avyttring av aktier beskattas ägarna enligt kapitalvinstreglerna. Beskattning kan förekomma i inkomstslaget näringsverksamhet.
- Beträffande avyttring av företagsägda andelar, se vidare avsnitt 18 samt avsnitt 26. Avser försäljningen bolagets tillgångar (inkrämet), beskattas eventuell vinst i bolaget som inkomst av näringsverksamhet.
- För en fysisk person sker beskattningen i normalfallet i inkomstslaget kapital. Vidare kan beskattning i inkomstslaget tjänst bli aktuell vid tillämpningen av reglerna om fåmansföretag i 57 kap. IL, se vidare SKV 336, avsnitt 9–10.
- Skalbolag** Försäljning av andelar i skalbolag kan i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för en fysisk person som är delägare. Skalbolagsreglerna återfinns i 49 a kap. IL och omfattar avyttring av andelar i aktiebolag, ekonomiska föreningar och handelsbolag. En förutsättning för tillämpning är att det är fråga om andelar i ett skalbolag. Skalbolagsreglerna finns beskrivna i SKV 336, avsnitt 17.
- Förbjudna lån** I samband med slopandet av de s.k. stoppreglerna (prop. 1999/2000:15) reglerades den skattemässiga behandlingen av förbjudna lån till juridiska personer. Lån till juridiska personer i strid med reglerna i 21 kap. ABL eller 11 § lagen om tryggnad av pensionsutfästelser m.m. räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 3 och 4 §§ IL och 15 kap. 3 § IL). Fr.o.m. den 1 januari 2010 gäller dock bestämmelserna inte aktiebolag som är låntagare. Se vidare SKV 336, avsnitt 1.

5.4 Handelsbolag

- Skatterättsliga regler** I skattehänseende behandlas kommanditbolag och övriga handelsbolag i huvudsak lika. Trots att handelsbolaget civilrättsligt räknas som en självständig juridisk person ska ändå inkomster beskattas hos delägarna.
- Vad som från ett näringsdrivande handelsbolags resultat tillgodogörs delägare beskattas alltid som inkomst av näringsverksamhet och detta oavsett om andelen i vinsten tagits ut eller ej och oavsett om tillgodoräknanDET benämns lön, utdelning eller sker i form av varuuttag. För delägare som är juridisk person hänförs all inkomst från handelsbolag till inkomstslaget näringsverksamhet.
- För delägare som är fysisk person eller dödsbo hänförs kapitalvinst vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostads-

rätter till inkomstslaget kapital. Fysisk person som är delägare i ett handelsbolag beskattas i inkomstslaget tjänst för s.k. förbjudet lån *till* handelsbolag *från* aktiebolag (11 kap. 45 § IL och 13 kap. 4 § IL). Annan inkomst från handelsbolaget hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. I likhet med aktiebolag *beräknas* dock kapitalvinst vid ej yrkesmässig avyttring av andelar m.m. enligt de regler som gäller i kapital.

Kapitalvinsten för fysisk person vid försäljning av andel i handelsbolag ska i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Denna regel är en stoppregel för att motverka att arbetsinkomster i handelsbolag omvandlas till kapitalvinster på andelar. Reglerna återfinns i 51 kap. IL. Se vidare SKV 301, avsnitt 35.

Försäljning av andelar (även HB/KB andelar) i skalbolag kan i vissa fall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, se vidare SKV 336, avsnitt 17. En mer utförlig beskrivning av skatterättsliga bestämmelser för handelsbolag finns i SKV 336, avsnitt 2. Angående särskilda beskattningsregler i övrigt för handelsbolag och EEIG, se SKV 336, avsnitt 2.

5.5 Enskilda näringsidkare

Skatterättsliga regler

Då en enskild person bedriver näringsverksamhet beskattas överskottet av verksamheten som inkomst av näringsverksamhet hos den fysiske personen. Någon beskattning under inkomst av kapital för ränta på egen kapitalinsats i verksamheten (bortsett från räntefördelning) eller under inkomst av tjänst för värdet av den egna arbetsinsatsen sker inte.

Kapitalvinster och kapitalförluster vid avyttring av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas för enskilda näringsidkare till inkomstslaget kapital. Näringsidkaren ska, vid försäljningen, återföra gjorda värdeminskningssavdrag och förbättrande reparationer (de sista fem åren) och underhåll i inkomstslaget näringsverksamhet.

För att en näringsidkare ska kunna göra avsättning till ersättningsfond vid tvångsförsäljningar och liknande situationer, enligt 31 kap. 5 § IL, kan näringsidkaren begära att kapitalvinstbeskattning vid avyttring av näringsfastighet ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 6 § IL). Se vidare avsnitt 19.

Försäljning av enskild firma

En försäljning av enskild firma innebär att ägaren avyttrar sina tillgångar och skulder i verksamheten. Försäljning av andra anläggningstillgångar än fastigheter, bostadsrätter och värde-

papper betraktas då som den sista affärshändelsen i näringsverksamheten. Detta innebär att dolda reserver, som uppkommit genom exempelvis avskrivning av inventarier etc., blir beskattade som intäkt i näringsverksamheten.

Om underskott föreligger när enskild näringsverksamhet upphör får i allmänhet avdrag som för kapitalförlust (42 kap. 34 §§ IL) göras vid kommande års taxering eller som för allmänt avdrag (62 kap. 2–4 §§ IL), se vidare avsnitt 24.

5.5.1 Enkelt bolag

Skatterättsliga regler

Ett enkelt bolag är ingen juridisk person. Det enkla bolaget taxeras inte för sin inkomst. Kostnader och inkomster hänförs i stället till delägarna som beskattas härför. Beskattningen hos delägarna sker enligt de regler som gäller för enskild näringsverksamhet om delägaren är en fysisk person och enligt de regler som gäller för juridiska personer om delägaren är ett aktiebolag. Tillgångarna i ett enkelt bolag ägs inte av bolaget utan varje delägare äger i stället del i bolagets olika tillgångar och skulder. Överlåtelse av andel i enkelt bolag innebär att delägaren överlåter sin del i de tillgångar och skulder av olika slag som ingår i bolaget.

5.5.2 Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust på fastigheter och bostadsrätter finns beskrivna i SKV 301, avsnitt 27–28.

Enskilda näringsidkare samt fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget kapital.

Aktiebolag, ekonomiska föreningar samt övriga juridiska personer beskattas för kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter i inkomstslaget näringsverksamhet.

5.5.3 Vissa tillgångar och skulder

Tillgångar

Delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare. Tillgångar som avses i 52 kap. IL är personliga tillgångar och annan lös egendom. Bland annan lös egendom finns exempelvis investeringsobjekt m.m. Inte heller derivat avseende

investeringsobjekt och liknande ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

Som tillgångar i näringsverksamheten räknas dock

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- banktillgodohavanden som hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Enskilda näringsidkare kan i undantagsfall ha andelar som är lagertillgångar. Det kan exempelvis vara fråga om andelar i fastighetsförvaltande bolag i enlighet med 27 kap. 6 § IL.

Fysiska personer kan inte vare sig i enskild näringsverksamhet (se RÅ 1966:1496) eller som delägare i handelsbolag (se RÅ 1981 1:4) anses bedriva handel med värdepapper (för egen räkning). Det betyder att privatpersoner inte vare sig direkt eller via handelsbolag kan inneha sådant lager av värdepapper.

Handel med fastigheter och byggnadsrörelse beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Fastigheter i sådan verksamhet utgör i regel lagertillgångar (lagerfastigheter). Se vidare SKV 336, avsnitt 8.

Patent och andra sådana rättigheter räknas som inventarier i näringsverksamheten även om de inte förvärvats från någon annan (13 kap. 7 § tredje stycket IL).

Skulder

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten (13 kap. 8 § IL). Detta innebär att skuldräntan inte får dras av i näringsverksamheten och att skulden inte ska minska kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond.

5.5.4 Rabatt och pristillägg

Även om en andel i ett aktiebolag eller i en ekonomisk förening inte räknas som en tillgång i näringsverksamheten, ska utdelning från aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen räknas till inkomstslaget näringsverksamhet, om utdelningen lämnas i förhållande till köp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) som gjorts i näringsverksamheten.

Denna form av utdelningar är i realiteten en prisjustering som ska påverka resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet under förutsättning att köpet eller försäljningen hänförs till detta inkomstslag.

5.5.5 Samfälligheter

Skattesubjekt

Av 6 kap. 6 § första stycket IL framgår att svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan marksamfällighet eller reglerings-samfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster.

Delägarbeskattning

Av andra stycket samma bestämmelse framgår vidare att svenska juridiska personer som har bildats för att förvalta andra samfälligheter än sådana som avses i första stycket inte själva är skattskyldiga, utan att det i dessa fall är delägarna som beskattas. Om en näringsfastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL t.ex. häradsallmänningar, sockenallmänningar eller allmänningsskogar, räknas utdelning från samfälligheten för enskilda näringsidkare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Om en näringsfastighet har del i en samfällighet som inte är att anse som ett skattesubjekt, dvs. samfälligheten delägarbeskattas, ska en enskild näringsidkare ta upp sin andel av samfällighetens inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

En delägarbeskattad samfällighets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas dock till inkomstslaget näringsverksamhet, om den fastighet som har del i samfälligheten är en lagertillgång.

Fiskevårdsområde viltvårdsområdesföreningar

Fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) utgör s.k. rättighetssamfälligheter. För att förvalta dessa samfälligheter bildas FVO- respektive VVO-föreningar. Vad gäller inkomstbeskattningen så ska delägarna beskattas för samfällighetens inkomster.

Bestämmelser om fiskevårdsområden (FVO) och viltvårdsområden (VVO) finns i lagen (1981:533) om fiskevårdsområden och i lagen (2000:592) om viltvårdsområden. Den senare har ersatt lagen (1980:894) om jaktvårdsområden. För förvaltning av ett FVO/VVO ska bildas en fiskevårdsområdesförening/viltvårdsområdesförening.

Fiskevårdsområdesföreningar/viltvårdsområdesföreningar är sådana svenska juridiska personer som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL. Det är således delägarna i samfälligheten som ska beskattas. Då delägarna har del av samfälligheten genom en näringsfastighet sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 10 § andra stycket IL). I 15 kap. 10 § IL finns en gräns på sexhundra kronor vilken vinsten per delägare i delägarbeskattade samfälligheter måste uppgå till för att vinsten ska redovisas i näringsverksamheten. Se vidare dåvarande RSV:s skrivelse den 5 mars 2001, dnr 3038-01/100.

Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327) behandlar problematiken gällande samfällighetsföreningar mer utförligt.

5.5.6 Royalty m.m.

Den som får ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas, anses bedriva näringsverksamhet. Om royaltyn eller avgiften grundar sig på anställning eller på uppdrag eller tillfällig verksamhet som inte ingår i en näringsverksamhet, räknas den dock inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget tjänst.

Praxis

I allmänhet utgör royalty intäkt av näringsverksamhet. KRNG har i dom 2010-09-14, mål nr 7550-7551-09, haft att ta ställning till ett fall där omständigheterna var sådana att två fysiska personer arbetat fram sångböcker som presenterats vid bokmässor. Framtagandet av böckerna hade haft stor omfattning och inte skett tillfälligt. En av personernas företag skulle få producera böckerna. KR ansåg att royaltyinkomsterna skulle anses som inkomst av näringsverksamhet då de inte grundat sig på anställning, uppdrag eller på tillfällig verksamhet som inte ingår i näringsverksamheten.

Även sådan royalty som tidigare utgjorde intäkt av annan fastighet utgör numera intäkt av näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas royalty som fastighetsägare uppburit på grund av upplåten rätt till brytning av naturfyndighet. Royalty

som avser tillfälligt bedriven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet utgör intäkt av tjänst (RÅ 1971 Fi 1521, R77 1:15 = RÅ 1977 ref. 27).

Till royalty hänförs inte engångsersättningar för upplåtna nyttjanderätter. Engångsersättning som avlösning av tidigare utgående royalty kan enligt praxis likställas med royalty och ska då beskattas som intäkt av näringsverksamhet. Ett större initialbelopp som utbetalats enligt royaltyavtal har också hänförts till royalty och inte till engångsersättning (RÅ 1967 ref. 7, RÅ 1947 ref. 34).

En aktieägare i ett bolag överlät enligt avtal med övriga aktieägare sina aktier i bolaget och rätt till royalty m.m. Köpeskillingen skulle delvis utgå på det sättet att bolaget till säljaren under sju år skulle betala årliga belopp motsvarande viss procent av bolagets omsättning. Högsta förvaltningsdomstolen fann att dessa årliga belopp i beskattningshänseende utgjorde royalty för säljaren och därför var skattepliktiga som intäkt av rörelse. Detta gällde även om de utgjorde köpeskillning för annan egendom än rätt till royalty (RÅ 1957 ref. 1).

En persons förvärv av en ideell andel i vissa patent har ansetts utgöra rörelse (RÅ 1981 Aa 1 och Aa 69).

Rättighet

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2002 ref. 80 fastställt Skatterättsnämndens förhandsbesked och beskattat fysisk person i inkomstslaget näringsverksamhet vid försäljning av en rättighet (utgivningsbevis) till eget bolag i vilket rättigheten använts. Jämför även RÅ 2004 ref. 6 där rätt till framtida inkomster från exploateringen av egenupparbetad uppfinning ansågs som näringsverksamhet.

5.5.7 Inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet

Klassificeringen av en fastighet som antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet görs vid inkomstbeskattningen. Av 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 och 30 §§ IL framgår att inkomster som härrör från uthyrning av rum i privatbostadsfastighet ska tas upp som inkomst av kapital.

Skatteverket har i skrivelse 2004-12-01, dnr 130 682054-04/111 redogjort för sin inställning till inkomster vid uthyrning av rum i privatbostadsfastighet, s.k. Bed & Breakfast.

Det förhållandet att hyresinkomster erhållits genom uthyrning av möblerade rum med servering av frukost, s.k. Bed & Break-

fast, förändrar enligt Skatteverkets mening inte beskattningen vad avser upplåtelsen av rummet/rummen. Beskattningen i denna del styrs av fastighetens klassificering som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Även ersättning för städning, bäddning av sängar etc. beskattas, enligt Skatteverkets uppfattning, som inkomst av kapital då sådana tjänster får anses ingå i rumsuthyrningen.

Servering av frukost i samband med rumsuthyrning i privatbostadsfastighet är i normalfallet att anse som en tjänst integrerad med rumsuthyrningen. Även den delen av ersättningen för Bed & Breakfast som kan anses belöpa på frukostserveringen får enligt Skatteverkets mening därmed anses utgöra del av ersättning för upplåtelse av rum i privatbostadsfastighet enligt 42 kap. 30 § IL.

5.5.8 Ändring av fastighets skattemässiga karaktär vid ombyggnation

Innehav av näringsfastighet räknas alltid som näringsverksamhet och privatbostadsfastighet kan inte ingå i en näringsverksamhet, 13 kap. 1 § IL.

Med privatbostad avses ett småhus som till övervägande del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad, 2 kap. 8 § IL. Frågan om en bostad ska räknas som privatbostad under ett visst kalenderår ska bestämmas på grundval av förhållandena vid årets utgång, 2 kap. 10 § IL.

Definitionen av privatbostadsfastighet i 2 kap. 13 § IL och ersättningsbostad i 47 kap. 5 § IL relaterar till begreppet ”småhus” som vid inkomstbeskattningen har samma innebörd som vid fastighetstaxeringen. Skatteverket anser därför att inkomstbeskattningen bör knytas till den indelning av byggnadstyper som följer av en tillämpning enligt fastighetstaxeringslagen.

Fastighetstaxeringen sker på grundval av fastighetens användning och beskaffenhet vid årets ingång, vilket leder till att även inkomstbeskattningen ska ske med hänsyn till förhållandena vid denna tidpunkt.

Om byggnaden vid ingången av året rätteligen motsvarar ett småhus alternativt ett hyreshus, så behåller byggnaden också den karaktären under hela det innevarande beskattningsåret. Ombyggnad eller annan ändring av en fastighet kommer alltså vid inkomstbeskattningen att få betydelse först för påföljande

beskattningsår. Se vidare i Skatteverkets skrivelse 2007-11-16, dnr 131 678347-07/111.

Skatteverket har även i skrivelsen ”Fastighetstaxeringens betydelse vid inkomstbeskattning av specialbyggnad” 2005-06-21, dnr 130 359099-05/111, uttalat att inkomstbeskattningen i förevarande fall ska bestämmas med hänsyn till förhållandena vid årets ingång.

I Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering s. 487 anges att en fastighet kan skifta beskattningsnatur redan för det år som ombyggnaden sker. Därför ska vad som anges i skrivelse 2007-11-16, dnr 131 678347-07/111, tillämpas för beskattningsåret 2007 och tidigare endast efter yrkande från den skattskyldige.

5.6 Delägare i fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Särskilda bestämmelser om utdelning och kapitalvinst på aktier i fåmansföretag och företag som har varit fåmansföretag finns i 57 kap. IL. I 56 kap. 8 § IL finns hänvisningar till särskilda bestämmelser som berör fåmansföretag, fåmanshandelsbolag och deras delägare m.fl.

De s.k. fåmansreglerna finns beskrivna i SKV 336, avsnitt 9–10.

6 Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

6.1 Beskattningstidpunkten

Reglerna om beskattningstidpunkten finns i 14 kap. 2–9 §§ IL.

6.1.1 Bokföringsmässiga grunder

I 14 kap. 2 § IL anges

”Resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder.

Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Detta gäller även skattskyldiga som inte är bokföringskyldiga.

Om en enskild näringsidkare upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § bokföringslagen (1999:1078), ska vid beräkningen av resultatet inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag, även om detta strider mot bokföringsmässiga grunder. För räntor gäller detta dock endast om de sammanlagda ränteinkomsterna eller de sammanlagda ränteutgifterna uppgår till högst 5 000 kronor.”

Principen om bokföringsmässiga grunder skiljer sig från kontantprincipen, som huvudsakligen tillämpas i inkomstlagen tjänst och kapital. Begreppet bokföringsmässiga grunder finns inte definierat i lagtexten. Av förarbetena till IL kan man dock utläsa att *bokföringsmässiga grunder* huvudsakligen innebär att inkomster och utgifter ska periodiseras och att inkomstberäkningen ska bygga på ett företagsekonomiskt synsätt (prop. 1999/2000:2 del 2 s.176 f. samt del 3 s. 396). För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut framgår vad som är god redovisningssed av Bokförings-

Utgående balansposter och kontinuitetsprincipen

nämndens allmänna råd BFNAR 2006:1. Det allmänna rådet innebär att en kontantprincip tillämpas i viss utsträckning i bokslutet. För att god redovisningssed inte skulle komma i konflikt med bokföringsmässiga grunder för denna företagskategori infördes det tredje stycket i 14 kap. 2 § IL.

Enligt 14 kap. 3 § första stycket IL ska värdet av utgående balansposter som utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Den s.k. kontinuitetsprincipen återfinns i 14 kap. 3 § andra stycket IL och innebär att värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. Kontinuitetsprincipen har belysts i rättsfallet RÅ 1995 ref. 11. Avdrag medgavs inte för ingående varufordran eftersom någon utgående varufordran inte hade beskattats året innan.

I skrivelsen 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111 Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL, redogör Skatteverket för hur bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL ska förstås. Det är Skatteverkets uppfattning att det inte är någon skillnad mellan första och andra stycket i 14 kap. 3 § IL vad gäller vilka balansposter som omfattas av respektive stycke. Paragrafen är tillämplig på materiellt kopplade poster, dvs. poster för vilka beskattningstidpunkten helt eller delvis bestäms av god redovisningssed. Egenupparbetade immateriella tillgångar omfattas dock inte av bestämmelserna i 14 kap. 3 § IL. Det är vidare Skatteverkets uppfattning att det inte är någon skillnad mellan balansposterna i 3 § och de balansposter som omfattas av kvittningsmöjligheterna i 14 kap. 6 §.

6.1.2 Räkenskaperna

Beskattningens koppling till räkenskaperna har funnits ända sedan KL:s tillkomst. IL innehåller dock inget formellt krav på att räkenskaperna ska vara förda enligt god redovisningssed. Om redovisningen inte överensstämmer med god redovisningssed så ska en justering göras, se avsnitt 6.1.3. Räkenskaper för näringsverksamheten ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14 kap. 4 § IL). Detta under förutsättning att dessa är upprättade enligt god redovisningssed. Kopplingen till räkenskaperna avser bara periodiseringsfrågor vilket innebär att det inte behövs några justeringsregler vad gäller skatteplikt och avdragsrätt.

6.1.3 Justeringar

Det kan vara nödvändigt att justera det redovisade resultatet om en intäkts- eller kostnadspost redovisats i strid med god redovisningssed. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt (14 kap. 5 § IL).

Kvittning av balansposter

Om lager, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tas upp till ett för lågt belopp eller avsättningar, leverantörsskulder eller liknande till ett för högt belopp, ska resultatet inte justeras till den del mellanskillnaden motsvaras av sådana ytterligare värdeminskningssavdrag på andra tillgångar än lagertillgångar som den skattskyldige hade kunnat göra enligt IL (14 kap. 6 § IL). Det gäller dock bara om den skattskyldige begär det.

Ändring i efterhand av redovisat resultat och bokslut

Skatteverket har i RSV 2002-12-10, dnr 10086-02/100 redogjort för under vilka förutsättningar det är möjligt att i efterhand justera det redovisade resultatet av näringsverksamhet, när justering kan underlåtas samt vilket år justeringen ska göras. Som framgår av skrivelsen godtar Skatteverket inte ändrade bokslut som grund för en ändring i efterhand av redovisat resultat vid taxeringen.

Rätt år för justeringar

I skrivelsen 2006-05-19, dnr 131 319080-06/111, ”Balansposter som omfattas av 14 kap. 3 § IL” utvecklar Skatteverket sin syn på hur bestämmelserna i 14 kap. 2–6 §§ IL ska förstås.

Rättelse av fel i redovisade balansposter i enlighet med 14 kap. 3 § första stycket ska normalt ske för det senaste beskattningsåret även om felet uppstått tidigare. Någon tillämpning av 14 kap. 5 § första meningen blir då inte aktuell eftersom en justering med stöd av denna endast kan göras för det beskattningsår som felet är hänförligt till. Vid rättelse av fel i en balanspost för det beskattningsår som felet är hänförligt till blir beskattningseffekten densamma oavsett om man tillämpar 3 § eller 5 §, bortsett från att 3 § inte är tillämplig på egenupparbetade immateriella tillgångar.

Skatteverket anser också att regeln om underlåten justering av vissa balansposter i 6 § kan tillämpas såväl på första stycket i 3 § som 5 §.

6.1.4 Karaktärsbyte

Tillgångar

Om en tillgång som innehas av den skattskyldige och som hör till inkomstslaget kapital, en privat tillgång, blir tillgång i den

skattskyldiges näringsverksamhet, ska de justeringar göras som behövs för att inte någon intäkt eller kostnad ska utelämnas eller dubbelräknas. Karaktärsbytesregeln finns i 14 kap. 7 § IL.

Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte

Det normala är att en privat tillgång som överförs till en näringsverksamhet anses anskaffad för marknadsvärdet per anskaffningsdagen. Om avskattning har skett, enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL, ska tillgången anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Med avskattning avses att en tillgång anses ha avyttrats mot en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Vid karaktärsbyte i annat fall än enligt 41 kap. 6 § IL utgörs anskaffningsvärdet av anskaffningsutgiften ökad med utgifter för förbättring och minskad med sådana avdrag som har gjorts för anskaffning, värdeminskning och liknande (14 kap. 16 § IL).

Det finns särskilda bestämmelser om värdeminskningssavdrag för byggnads- och markinventarier, byggnader och markanläggningar när avskattning inte skett (18 kap. 10 §, 19 kap. 16 § och 20 kap. 14 § IL).

6.1.5 Fordringar och skulder i utländsk valuta

Den särskilda skatteregeln vad gäller fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta finns i 14 kap. 8 § IL. Dessa fordringar, skulder, avsättningar och kontanter ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Bestämmelsen om värdering till kursen vid beskattningsårets utgång gäller inte för finansiella instrument som är lager och som enligt 17 kap. 20 § IL tas upp till det verkliga värdet.

Terminskontrakt

Om det finns ett terminskontrakt eller någon annan liknande valutasäkringsåtgärd för en sådan post, ska posten tas upp till det värde som motiveras av valutasäkringen under förutsättning att samma värde används i räkenskaperna, och att värderingen står i överensstämmelse med god redovisningssed.

Även i den delen finns en undantagsregel för lager av finansiella instrument. Om den säkrade posten är sådant lager som tas upp till anskaffningsvärdet enligt 17 kap. 20 § IL krävs inte att samma värde används i räkenskaperna.

Redovisning

Enligt 4 kap. 13 § ÅRL får fordringar och skulder i utländsk valuta omräknas enligt växelkursen på balansdagen, om detta är förenligt med god redovisningssed. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 8 Effekter av ändrade valutakurser punkt 7 ska monetära tillgångar och skulder som huvudprincip redovisas i rapportvalutan omräknad enligt balansdagskursen.

Även enligt BFNAR 2008:1 ska tillgångarna och skulderna räknas om till balansdagens kurs.

6.1.6 Utgifter före verksamhetens påbörjande

När en fysisk person startar enskild näringsverksamhet kan han det första beskattningsåret dra av utgifter i verksamheten som han haft före starten. Utgifter kan dras av för det kalenderår som näringsverksamheten påbörjas och det föregående kalenderåret om utgifterna är av det slaget att omedelbart avdrag för dem kan göras i en näringsverksamhet. Till den del utgifterna dragits av på annat sätt eller räknas in i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförs näringsverksamheten kan utgifterna inte dras av.

Avdraget får göras bara om det klart framgår att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Det är viktigt att klarlägga när näringsverksamheten ska anses påbörjad. Avdraget får endast avse utgifter under det år verksamheten påbörjades och närmast föregående kalenderår. En förutsättning för avdragsrätt är också att fråga är om utgifter som till sin karaktär är omedelbart avdragsgilla. Man måste alltså skilja dessa utgifter från sådana utgifter som anses utgöra utgifter för förvärv av förvärvskällan och som därför inte är avdragsgilla.

Har avdrag för utgiften redan gjorts i annan förvärvskälla är avdragsrätt utesluten. Avdraget ska vidare minskas i den mån utgiften inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförts näringsverksamheten. Avdraget ska också minskas i den mån utgifterna motsvarar inkomster som uppkommit i verksamheten, innan den skatterättsligt utgjorde näringsverksamhet och därför inte tagits upp som intäkt i näringsverksamheten (16 kap. 36 § IL).

Bevisbördan

Det är den skattskyldige som ska visa att samtliga förutsättningar för avdragsrätt föreligger.

Underskott

Leder bestämmelsen om avdrag för utgifter före påbörjandet av näringsverksamhet till att underskott uppkommer under det första verksamhetsåret, får detta rullas vidare enligt de vanliga reglerna. Vad gäller underskott av nystartad näringsverksamhet och kulturell verksamhet, se avsnitt 24.

6.2 Kapitalvinster och kapitalförluster

Huvudregel

Reglerna om kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet återfinns i 25 kap. IL. Dessa regler behandlas utförligare i avsnitt 26.

Med kapitalvinst och kapitalförlust avses i inkomstslaget näringsverksamhet vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar.

Med kapitaltillgångar avses enligt 25 kap. 3 § andra stycket IL andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och patent och andra sådana rättigheter som räknas upp i 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även om de inte förvärvats av någon annan.

**Beskattnings-
tidpunkt**

Beskattningstidpunkten för kapitalvinster och kapitalförluster regleras i 44 kap. 26–32 §§ IL. Hänvisningen finns i 14 kap. 9 § IL. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår som tillgången avyttras medan kapitalförluster inte får dras förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv.

För juridiska personer beskattas kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller såväl vinster och förluster i deras egen verksamhet som vinster och förluster som de redovisar i egenskap av delägare i handelsbolag. För fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag räknas kapitalvinster och kapitalförluster vid fastighets- och bostadsrättsförsäljningar till inkomstslaget kapital medan övriga kapitalvinster och kapitalförluster räknas till näringsverksamheten.

För enskilda näringsidkare finns det i 13 kap. 7 § IL bestämmelser om att vissa tillgångar inte räknas till näringsverksamheten.

Oavsett i vilket inkomstslag som vinsterna och förlusterna beskattas kallas de för kapitalvinster respektive kapitalförluster och beräknas på i stort sätt samma sätt.

**Tillkommande
belopp**

En förutsättning för beskattning av en kapitalvinst är att den kan bestämmas till sin storlek med tillräcklig grad av säkerhet. Om en del av en köpeskilling är okänd flyttas beskattningstidpunkten i denna del fram till tidpunkten då den går att beloppsbestämma.

**Terminer,
optioner och
liknande avtal**

Med kapitalvinst och kapitalförlust avses också vinst och förlust på grund av förpliktelse enligt terminer, köp- eller säljoptioner och liknande avtal, när det inte är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar.

Förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och värderas enligt särskilda regler i 17 kap. 19–20 c §§ IL.

Om det inte är fråga om handel med värdepapper eller det på annat sätt är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar, så ska beskattning ske i form av kapitalvinstbeskattning. Se vidare avsnitt 26.

6.3 Gemensam eller särskild beräkning

Allmänt om verksamhetsbegreppet

Inkomstslaget näringsverksamhet har olika omfattning och resultatet beräknas på olika sätt beroende på om den skattskyldige är fysisk person, dödsbo eller juridisk person. En näringsverksamhet kan vara indelad i olika verksamheter.

Juridiska personer

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Till denna enda näringsverksamhet räknas även, om den juridiska personen är delägare i ett svenskt handelsbolag, handelsbolagets verksamhet. Detta innebär att resultatutjämnning får ske mellan skilda verksamheter även om de olika verksamheterna är självständiga i förhållande till varandra. Om det uppkommer ett underskott i näringsverksamheten ska det rullas vidare till nästa beskattningsår (40 kap. 2 § IL). Även underskott som hänför sig till verksamhet som bedrivs i utlandet får dras av om inte s.k. exempt tillämpas i skatteavtalet med den utländska staten.

Underskott

Underskott från en utländsk juridisk person vars inkomster ska beskattas hos delägarna får i vissa fall inte dras av det år de uppkommer. Dessa underskott hamnar i en särskild fälla. Underskott som inte får dras av ska dras av vid beräkning av den utländska juridiska personens resultat det följande beskattningsåret (14 kap. 11 § IL).

En kommanditdelägare, eller en delägare i ett svenskt handelsbolag som har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser får inte dra av underskott med mer än de satt in eller ansvarar för (14 kap. 14 § IL). Även avdrag som har gjorts tidigare beskattningsår ska beaktas.

Underskott som inte kan dras av på grund av avdragsbegränsningen enligt ovan hamnar i en särskild fälla. Dessa underskott rullas vidare, inom denna speciella fälla, och får dras av mot framtida överskott i handels- eller kommanditbolaget (14 kap. 15 § IL).

Fysiska personer/ Dödsbon

All näringsverksamhet som en fysisk person eller ett dödsbo bedriver hänförs till en och samma näringsverksamhet. Om det även bedrivs självständig näringsverksamhet utomlands,

räknas dock all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL).

För en fysisk person eller ett dödsbo som är delägare i ett eller flera svenska handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Om handelsbolaget bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas denna verksamhet som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 § IL).

Vid en ask-i-ask situation, när ett svenskt handelsbolag är delägare i ett annat svenskt handelsbolag, ska verksamheten i det ägda handelsbolaget räknas in i det ägande bolagets näringsverksamhet (14 kap. 13 § IL).

Uppkommer kapitalvinst när en enskild näringsidkare avyttrar en andel i ett skalbolag ska denna tas upp som inkomst av passiv näringsverksamhet. Denna inkomst räknas som en egen näringsverksamhet och får således inte avräknas mot förluster i den aktiva näringsverksamheten (14 kap. 13 a § IL).

6.4 Resultatet

All näringsverksamhet som en fysisk person bedriver räknas som en näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). En fysisk person kan dock enligt bestämmelserna i 14 kap. 13–14 §§ IL ha flera näringsverksamheter. Så är fallet om han vid sidan om sin enskilda näringsverksamhet även är delägare i ett handelsbolag eller bedriver självständig näringsverksamhet utomlands. Resultatet ska i ett sådant fall beräknas för varje näringsverksamhet för sig.

Portalstadgandet vad avser resultatberäkningen återfinns i 14 kap. 21 § IL, ”Överskott och underskott i en näringsverksamhet ska beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna”.

Makar

Det finns särskilda bestämmelser om makar som tillsammans deltar i näringsverksamhet.

Gemensam verksamhet

Vid gemensam verksamhet, enligt 60 kap. 10 § IL, ska vardera maken taxeras för den inkomst av verksamheten som med hänsyn till makens arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer denne.

Bedömningen av om inkomsten ska hänföras till aktiv eller passiv näringsverksamhet ska göras självständigt för varje make. Vid gemensam verksamhet ingår det som en förutsätt-

ning att makarna har i stort sett samma ställning. Bedömningen bör därför normalt leda till samma resultat för båda makarna.

Bedömningen av om en näringsverksamhet är aktiv eller passiv behandlas i SKV 301, avsnitt 5.

Medhjälpfall

En förutsättning för resultatfördelning till medhjälpande make är att ett överskott föreligger. Vid beloppsfördelningen är den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats direkt avgörande.

Se vidare vad gäller familjebeskattning i avsnitt 23.

Underskott

Underskottsproblematiken behandlas i avsnitt 24.

Bestämmelser om att underskott ska dras av samma beskattningsår finns i fråga om kapitalvinst vid försäljning av näringsfastighet och näringsbostadsrätt. Dessa regler återfinns i 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL och behandlas i SKV 301, avsnitt 27.

Bestämmelser om att underskott får dras av samma beskattningsår finns även i fråga om delägare i andelshus, nystartad verksamhet och litterär eller konstnärlig verksamhet m.m. Dessa regler återfinns i 42 kap. 33 § och 62 kap. 3–4 §§ IL och behandlas i denna handledning i del 2 avsnitt 24. Bestämmelser om att underskott ska dras av ett senare beskattningsår finns dels i fråga om avdrag i näringsverksamheten följande år, dels beträffande avdrag för kvarstående underskott av avslutad näringsverksamhet. Dessa regler återfinns i 40 kap. samt 42 kap. 34 § IL.

7 Vad som ska tas upp i näringsverksamhet

7.1 Inledning

Huvudregel

Huvudregeln angående vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 15 kap. 1 § första stycket IL.

”Ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten skall tas upp som intäkt.”

Alla inkomster som enligt 13 kap. IL hör till inkomstslaget näringsverksamhet ska, förutsatt att de inte är undantagna enligt 8 kap. IL, tas upp som intäkt om det inte finns ett särskilt stadgat undantag. Huvudregeln i IL innehåller exempel på vad som ska tas upp i inkomstslaget samt vidarehänvisning till andra kapitel i IL där det finns bestämmelser om inkomster.

7.2 Avyttring av olika slag av tillgångar

Av huvudregeln följer att alla inkomster och ersättningar för i inkomstslaget näringsverksamhet avyttrad egendom ska tas upp. Tillgångarna kan bestå av lager, inventarier eller kapitaltillgångar.

Det en näringsidkare erhåller vid försäljning är alltid skattepliktigt oavsett om ersättningen erläggs i pengar eller annat.

Försäljning av privat lösöre

Vilka kapitaltillgångar som en fysisk person ska ta upp i inkomstslaget näringsverksamhet framgår av 13 kap. 7 § IL.

Den intäkt som en skattskyldig fysisk person kan erhålla vid sidan av näringsverksamheten eller utanför vad som normalt utgör intäkt i näringsverksamheten, exempelvis vid avyttring av personlig lös egendom, beskattas i regel som inkomst av kapital (kapitalvinstreglerna) i den mån sådan avyttring är skattepliktig. Se vidare SKV 301, avsnitt 36.

Rörelsesmitta

Om en fysisk person säljer egendom med nära anknytning till en näringsverksamhet kan försäljningen i vissa fall beskattas i

inkomstslaget näringsverksamhet (jfr RÅ 1987 not. 452, RÅ 1989 ref. 55, RÅ 1990 not. 399 och RÅ 2002 ref. 80). Det kan t.ex. vara fråga om försäljning av varor som den skattskyldige drivit handel med vid sidan av den egentliga näringsverksamheten. Beskattning enligt reglerna för näringsverksamhet motiveras med att den skattskyldige inte säljer egendomen i sin egenskap av privatperson utan som yrkesman och därvid kan erhålla ett högre pris. På motsvarande sätt motiveras beskattningen vid försäljning av fastighet i byggnadsrörelse vid s.k. byggmästarsmitta.

Försäljning av omsättnings-tillgångar

Ersättning som erhållits vid total utförsäljning av lagret eller i samband med överlåtelse av verksamheten till utomstående eller till eget bolag i samband med ombildning av enskild näringsverksamhet, beskattas också som intäkt av näringsverksamhet. Om lagret vid s.k. apportbildning av bolag överlåts till ett pris som överstiger det bokförda värdet ska skillnaden beskattas hos överlåtaren som intäkt av näringsverksamhet, se vidare avsnitt 16. Om avyttringen är en underprisöverlåtelse sker under vissa förutsättningar ingen uttagsbeskattning. Vad gäller ombildningar till underpris se SKV 336, avsnitt 15.

Juridiska personer behandlas i SKV 336.

Frågor som är specifika för jord- och skogsbruk behandlas i avsnitt 15.

Försäljning av maskiner och andra inventarier

Intäkt vid försäljning av maskiner och andra inventarier räknas som intäkt av näringsverksamhet.

Vinst resp. förlust vid avyttring

Vinst eller förlust vid avyttring av inventarier som anskaffats före beskattningsåret påverkar det skattemässiga resultatet endast indirekt. Försäljningsbeloppet påverkar direkt det skattemässigt lägsta tillåtna värdet på inventarierna, eftersom avskrivningsunderlaget reduceras med erhållet belopp vid försäljningen. Se vidare avsnitt 10.

Försäljning av patenträtt o.d.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs intäkt vid avyttring av patenträtt eller liknande tidsbegränsad rättighet. Om en sådan rättighet inte utgör lagertillgång i näringsverksamheten ska den i beskattningshänseende behandlas enligt de regler som gäller för inventarier. Hela försäljningsintäkten, med avräkning för oavskrivet restvärde, ska beskattas oavsett tiden för innehavet. Engångsersättning vid avyttring av patent ska tas upp till

	beskattning på en gång, medan ersättning i form av royalty beskattas efter hand som den uppbärs.
Egna uppfinningar	Intäkt genom försäljning av patent på egna uppfinningar betraktas som ersättning för eget arbete och beskattas som inkomst av tjänst, om uppfinnarverksamheten inte är yrkesmässig och av den anledningen betraktas som näringsverksamhet (RÅ 1947 Fi 395, RÅ 1950 Fi 37).
Försäljning av goodwill m.m.	Vad som erhålls vid försäljning av goodwill utgör intäkt av näringsverksamhet oavsett om försäljningen sker i samband med överlåtelse av verksamhet eller inte. Från intäkten får avdrag göras för vad som i beskattningshänseende kvarstår oavskrivet av den försålda rättigheten (se skattemässigt värde 2 kap. 33 § IL)
Ersättnings-etablering	I den utsträckning ersättningen en läkare eller sjukgymnast erhåller vid s.k. ersättningsetablering kan särskiljas från köpeskillingen i övrigt för avyttringen av verksamheten enligt reglerna i 5 a § lagen (1993:1651) om läkarvårdersättning (LOL) respektive 5 a § lagen (1993:1652) om ersättning för sjukgymnastik (LOS) ska den anses hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet. Se Skatteverket 2009-11-04, dnr 131 818441-09/111. En ersättningsetablering får anses vara en rättighet av goodwills natur som upparbetats under den tid som den överlåtna verksamheten bedrivits av säljaren. Bestämmelserna om ackumulerad inkomst, som behandlas i SKV 301, avsnitt 13, kan tillämpas på sådan ersättning.
Värdeminskningsavdrag	Värdeminskningsavdrag för förvärvad goodwill görs i enlighet med de regler som gäller för inventarier enligt 18 kap. 1 § IL (jfr RÅ 1981 Aa 102). För goodwill och rättigheter av liknande natur gäller dock inte reglerna för s.k. treårsinventarier enligt 18 kap. 4 § IL (jfr RÅ 1993 ref. 92). Har goodwill som ingår i näringsverksamhet erhållits genom arv eller gåva, ska det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren utgöra anskaffningsvärde för den skattskyldige och inte det vid arvsförflyttningen beräknade avräkningspriset. Detta gäller om inte särskilda skäl talar emot detta enligt 18 kap. 8 § IL.
Försäljning av hyresrätt m.m. Hyresrätt	Intäkt vid försäljning av hyresrätt utgör intäkt av näringsverksamhet. Avdrag medges därvid för hyresrättens i beskattningshänseende oavskrivna värde. Avdrag för förvärvad hyresrätt får göras enligt de regler som gäller för värdeminskning av inventarier med den begränsning som angetts för goodwill och rättigheter av liknande natur under föregående rubrik. Enligt

den praxis som utvecklats för rörelse utgör expropriationsersättning till person som drivit näringsverksamhet i förhyrda lokaler skattepliktig ersättning för hyresrätt och goodwill förenad med denna hyresrätt (RÅ 1966 Fi 888, RÅ 1973 Fi 195 samt RÅ 1974 A 1228).

Expropriationsersättning som utgår till fastighetsägare som drivit näringsverksamhet i fastigheten är normalt skattepliktig intäkt av näringsverksamhet till så stor del som kan anses utgöra ersättning för inkomstbortfall (RÅ 1966 ref. 1). Resterade belopp behandlas i princip som likvid vid avyttring av del av fastigheten.

Bostadsrätt

Det är viktigt att skilja mellan hyresrätt och bostadsrätt. En bostadsrätt är knuten till en andel i ett bostadsföretag. Om näringsverksamheten bedrivs i en lokal som innehas med bostadsrätt och bostadsrätten säljs, kan företagsformen vara avgörande för hur försäljningsintäkten ska beskattas.

-fysisk person och dödsbo

För fysisk person och dödsbo utgör en andel i ett bostadsföretag (bostadsrätt) i normalfallet en kapitaltillgång. En försäljning redovisas därför som huvudregel i inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § första stycket IL). Särskilda regler gäller dock om bostadsrätten redovisats som tillgång i näringsverksamhet. Föreligger det underskott i näringsverksamheten ska detta dras av från kapitalvinsten. Även värdehöjande reparationer kan påverka kapitalvinsten. Se vidare SKV 301, avsnitt 28.

För att en försäljning av bostadsrätt för fysisk person eller dödsbo ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet, krävs att bostadsrätten utgör en lagertillgång i en bedriven näringsverksamhet. Med lagertillgång avses tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (17 kap. 3 § IL). Enligt Skatteverkets bedömning har syftet vid förvärvet av bostadsrätterna stor betydelse vid bedömningen av om bostadsrätterna ska anses utgöra lagertillgångar i en näringsverksamhet. Vid bedömningen bör följande omständigheter beaktas:

- antal omsatta bostadsrätter,
- innehavstid,
- varaktighet och regelbundenhet i handeln,
- om handel ombesörjs av den skattskyldige själv eller av utomstående mäklare,

- om den skattskyldige under innehavstiden utfört förbättringar av bostadsrätterna och om dessa utförts av den skattskyldige själv eller av utomstående,
- om den skattskyldige under samma tidsperiod även bedrivit handel med fastigheter, samt
- om den skattskyldige har anknytning till byggnads- eller mäklarbranschen.

En helhetsbedömning av samtliga omständigheter måste göras i varje enskilt fall. Någon generell antalsgräns innebärande att bostadsrätter ska anses utgöra lager vid visst antal köp och försäljningar under en viss given tidsperiod kan inte anges. Se även KRNS 2009-11-04, mål nr 1528–1529-09 samt KRNG 2010-01-27, mål nr 2653-09.

**–aktiebolag m.fl.
juridiska personer**

För aktiebolag m.fl. juridiska personer beskattas försäljning av bostadsrätt i inkomstslaget näringsverksamhet, eftersom inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster också hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 2 § IL). Detta förutsätter dock att aktiebolaget också formellt innehaft lokalen med bostadsrätt. Ett aktiebolags innehav av andel i bostadsföretag an antingen utgöra lagertillgång eller kapitaltillgång. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamheten än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar (25 kap. 3 § andra stycket IL).

Ett aktiebolags andelar i ett privatbostadsföretag (2 kap. 17 § IL), och som utgör kapitaltillgångar, är inte näringsbetingade andelar (24 kap. 14 § tredje stycket IL). Vinst eller förlust på sådana andelar ska beräknas enligt kapitalvinstreglerna (25 kap. 2 och 3 §§ IL). Andelar i bostadsföretag som inte utgör privatbostadsföretag, s.k. oäkta bostadsföretag, är däremot normalt att anse som näringsbetingade andelar (24 kap. 13 och 14 §§ IL). Vinst vid avyttring av sådana andelar är skattefria, varpå eventuella förluster därmed inte är avdragsgilla (25a kap. 5 § IL).

Om ett aktiebolags andelar i bostadsföretag utgör lagertillgångar, ska försäljningarna beskattas enligt allmänna rörelse regler, oavsett om andelarna avser privatbostadsföretag eller ej. Enligt Skatteverkets bedömning har aktiebolagets syfte med förvärvet av andelarna betydelse för om de ska anses utgöra lagertillgångar eller ej. En helhetsbedömning måste

göras i varje enskilt fall. Följande omständigheter bör beaktas vid bedömningen:

- antal omsatta bostadsrätter,
- innehavstid,
- varaktighet och regelbundenhet i handeln,
- om handeln ombesörjs av aktiebolaget självt eller av utomstående, samt
- om aktiebolaget under samma tidsperiod även bedrivit handel med fastigheter.

Fråga om aktiebolags andelar i bostadsföretag utgjort lagertillgångar eller kapitaltillgångar har prövats i bl.a. KRNS 2010-09-29, mål nr 3355–3357-10 samt KRNS 2010-10-22, mål nr 7543-09 och 7544–7545-09. I samtliga fall bedömdes andelarna vara lagertillgångar i näringsverksamheten.

-handelsbolag

Ett handelsbolags försäljning av bostadsrätt som utgör lagertillgång ska, precis som för aktiebolag, beskattas enligt allmänna rörelse regler och således ingå i handelsbolagets skattemässiga resultat. Vid prövning av huruvida bostadsrätten utgör lagertillgång tillämpas samma kriterier som för aktiebolag.

Vinst (förlust) vid försäljning av bostadsrätt som hos handelsbolaget utgör kapitaltillgång, beskattas i kapital för fysiska delägare och i näringsverksamhet för juridiska delägare.

Försäljning av fastigheter

En närmare redogörelse för reglerna om vinst vid försäljning av näringsfastighet lämnas i SKV 301, avsnitt 27.

Omsättningsfastigheter (lagerfastigheter)

Intäkt vid försäljning av näringsfastighet som utgör omsättningstillgång hänförs alltid till inkomstslaget näringsverksamhet. Vid taxeringen medgivna värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaper ska återföras till beskattning i näringsverksamhet.

Övriga näringsfastigheter

Vid icke yrkesmässig avyttring av näringsfastighet har företagsformen betydelse för i vilket inkomstslag vederlaget ska redovisas.

– för fysisk person och dödsbo

Fysisk person och dödsbo ska enligt huvudregeln redovisa avyttring av fastighet som utgör anläggningstillgång i inkomstslaget kapital. Har fastigheten under innehavet redovisats som tillgång i inkomstslaget näringsverksamhet ska dock eventuellt underskott av verksamheten för det senaste året dras av från kapitalvinsten i inkomstslaget kapital (45 kap. 32 § IL).

Vid expropriation eller därmed jämförlig tvångsförsäljning kan fysisk person begära att ersättningen i stället behandlas som intäkt av näringsverksamhet. På så sätt öppnas även för enskild näringsidkare möjlighet att göra avsättning till ersättningsfond avseende byggnad och mark (13 kap. 6 § andra stycket IL).

Även vid icke yrkesmässig avyttring av fastighet ska medgivna avdrag för värdeminskning m.m. i vissa fall återföras som intäkt av näringsverksamhet.

7.3 Intäkter från bankkonton, värdepapper och dylikt

Nedan beskrivs i vilka situationer bestämmelserna i inkomstslaget kapital ska tillämpas i inkomstslaget näringsverksamhet (24 kap. 2 § och 25 kap. 3 § IL). Reglerna om kapital i inkomstslaget näringsverksamhet behandlas utförligt i avsnitt 26.

Enskilda näringsidkare och enkelt bolag

Aktier och andra värdepapper ingår bara i inkomstslaget näringsverksamhet för fysiska personer om de utgör lager eller då särskilda bestämmelser hänför dem dit. Så kan vara fallet t.ex. beträffande byggmästare, se SKV 336, avsnitt 8.

Ej värdepappershandel

För fysiska personer (eller handelsbolag med fysiska personer som delägare) och dödsbon är praxis den att värdepappershandel endast anses föreligga då den skattskyldige handlar för andras räkning. Jfr RÅ 1981 1:4, där Högsta förvaltningsdomstolen beträffande ett handelsbolag ägt av fysiska personer krävde, för att värdepappershandel skulle föreligga, att aktiehanteringen skulle vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare som skulle kunna betraktas som kunder med direkt efterfrågade investeringsobjekt.

Att den skattskyldige i stor omfattning handlar med värdepapper för egen räkning och är inriktad på kortsiktiga spekulationsvinster utgör inte skäl att betrakta verksamheten som värdepappershandel i skatterättslig mening.

För att få tillstånd av Finansinspektionen till sådan verksamhet som innebär handel med värdepapper för annans räkning krävs numera att aktiebolagsformen används, se definitionen av värdepappersbolag, lag (2007:528) om värdepappersmarknad 1 kap. 5 § p 26.

Näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar räknas till inkomstslaget näringsverksamhet för fysiska personer. Det samma gäller för fordringar på sådana kooperativa föreningar.

Både löpande avkastning och vinst vid försäljning ska tas upp i näringsverksamheten. Avdrag för kapitalförlust på näringsbetingad andel i kooperativ förening ska också göras i fysikers näringsverksamhet.

Löpande avkastning beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Vinst eller förlust vid avyttring beräknas enligt kapitalvinstreglerna trots att beskattning sker i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att avdrag för orealiserad värdenedgång ej kan medges under innehavstiden.

Andra värdepapper än näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar beskattas för fysiska personer i inkomstslaget kapital även om innehavet är näringsbetingat, jfr prop. 1989/90:110 s. 457. Detta gäller såväl löpande avkastning som vinst vid försäljning. Det gäller även för derivat avsedda att säkra värden eller betalningsflöden inom näringsverksamheten, se RÅ 1997 ref. 5 I. Rättsfallet avsåg ett bolag men får anses vägledande även för vad som ska hänföras till kapital för fysiska personer.

Likvida medel

Ränta på banktillgodohavanden som hör till näringsverksamhet och på kundfordringar utgör intäkt av näringsverksamhet. Dit hör också utdelning som uppburits från aktiebolag eller ekonomiska föreningar i förhållande till gjorda inköp (rabatt) eller försäljningar (pristillägg) (13 kap. 2, 4, 7 och 9 §§ IL).

Andra placeringar av likvida medel än på bankkonto medför att räntan ska hänföras till inkomstslaget kapital. Placeringar som avser exempelvis riksgäldskonto, realränteobligation, certifikat, statsskuldväxlar, privatobligationer och räntefonder, hänförs således till inkomstslaget kapital, RÅ 1997 ref. 5 II.

Utgiftsräntor m.m.

Räntor på lån för anskaffande av bl.a. inventarier, näringsfastighet eller andel i kooperativ förening som hänförs till näringsverksamheten är avdragsgilla i detta inkomstslag. Bokföringsmässiga grunder ska tillämpas och räntan periodiseras, jfr RÅ 1994 ref. 19 och RÅ 1995 ref. 71 (16 kap. 1 § IL).

Aktiebolag m.fl.

För aktiebolag utgör all ränta och utdelning intäkt av näringsverksamhet. Detsamma gäller vinster vid försäljning av värdepapper. Gränsdragningen mellan värdepappershandel och kapitalvinstbeskattat innehav har betydelse för hur resultatet ska beräknas. Se vidare avsnitt 26.

Utländsk lotterivinst

Även utländsk lotterivinst över 100 kr hänförs till näringsverksamhet om den inte är skattefri enligt 8 kap. 3 § andra och tredje stycket IL (se även, 42 kap. 25 § IL). För vinst som

hänför sig i tiden före den 1 januari 2009 se Skatteverket 2004-03-31, dnr 130 281559-04/113.

7.4 Grupplivförsäkringar m.m.

Vissa avtalsförsäkringar

Förmån av grupplivförsäkring, avtalsgruppsjukförsäkring och trygghetsförsäkring vid arbetsskada ska inte tas upp som inkomst, om försäkringen grundar sig på avtal som träffats mellan försäkringsföretag och Lantbrukarnas riksförbund åren 1978 och 1986, Sveriges skogsägareföreningars riksförbund år 1986, Sveriges fiskares riksförbund år 1983 respektive Svenska samernas riksförbund år 1986, 15 kap. 9 § IL.

Gruppsjukförsäkring

Belopp som utfaller på grund av gruppsjukförsäkring som t.ex. AGS (avtalsgruppsjukförsäkring) utgör intäkt av näringsverksamhet om det är avsett att täcka inkomstbortfall i näringsverksamhet. I annat fall hänförs det till tjänst. Motsvarande gäller för dagersättning från TFA (trygghetsförsäkring vid arbetsskada), 15 kap. 9 § IL.

AGS är ett komplement till den allmänna försäkringen och ger ersättning vid sjukdom. Ersättning kan också utgå som komplement till sjukersättning eller aktivitetsersättning men utgör då inkomst av tjänst. Ett försäkringssystem som motsvarar AGS finns för lantbrukare, yrkesfiskare, skogsbrukare och renskötare. Egenföretagare i övrigt har möjlighet att ansluta sig till AGS.

TFA kan beskrivas som en av arbetsgivaren tecknad ansvarsförsäkring gällande arbetsolycksfall och arbetssjukdom. Den kan ge den enskilde ersättning utöver socialförsäkringen, bl.a. under akut sjukdomstid och vid invaliditet. Försäkringen omfattar i stort sett hela arbetsmarknaden och egna företagare kan ansluta sig.

7.5 Försäkringsersättningar

Skada på inventarier m.m.

Enligt huvudregeln, 8 kap. 22 § IL, utgör inte utfallande ersättningar på grund av skadeförsäkringar skattepliktig inkomst. Om försäkringsersättningen utgör kompensation för utebliven skattepliktig intäkt eller för avdragsgill kostnad i näringsverksamhet är den emellertid skattepliktig. Försäkringsersättning för inventarier, lager och liknande tillgångar blir således skattepliktig, eftersom köpeskillingen vid en försäljning av motsvarande tillgångar hade utgjort skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

Skada på byggnad	Försäkringsersättning för skada på näringsfastighet är skattepliktig. För att undvika likviditetsproblem för den skattskyldige finns regler som medger att erhållet försäkringsbelopp avsätts till ersättningsfond. Försäkringsersättning för byggnad som utgör privatbostad är inte skattepliktig.
Skada på markanläggning	För markanläggning gäller motsvarande regler som för näringsfastighet.
Ledareförsäkring	S.k. ledareförsäkring är en kapitalförsäkring varför utfallande belopp är skattefritt. Kostnader för sådan försäkring är därmed inte avdragsgilla i näringsverksamheten. Med ledareförsäkring menas försäkring som näringsidkare tagit på en anställds liv. Utfallande belopp tillfaller verksamheten.

7.6 Inkomster i samfällighet

Om en näringsfastighet har del i en sådan samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL t.ex. häradsallmänning, sockenallmänning eller allmänningsskog, räknas utdelning från samfälligheten för enskilda näringsidkare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Om en näringsfastighet har del i en samfällighet som inte är att anse som ett skattesubjekt, dvs. samfälligheten delägarbeskattas, ska en enskild näringsidkare ta upp sin andel av samfällighetens intäkter och kostnader i inkomstslaget näringsverksamhet. Intäkterna måste överstiga de avdragsgilla kostnaderna med minst 600 kr för att resultatet ska redovisas i näringsverksamheten. Beloppsgränsen gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster (15 kap. 10 § IL).

En delägarbeskattad samfällighets kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas dock till inkomstslaget näringsverksamhet, endast om den fastighet som har del i samfälligheten är en lagertillgång.

7.7 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavares förbättringskostnader

Byggnader och markanläggningar	Om en arrendator eller annan nyttjanderättshavare har lagt ned utgifter på fastigheten, så att fastighetens värde har ökat, blir fastighetsägaren skattskyldig för värdeökningen. Nyttjanderättshavaren medges i gengäld avdrag för sådana utgifter.
---------------------------------------	--

Fastighetsägaren ska ta upp värdet av förbättringar som bekostats av nyttjanderättshavaren då nyttjanderätten upphör. Dock ej till den del avskrivningsunderlaget redan ökat på grund av att fastighetsägaren ersatt nyttjanderättshavaren, se nedan. En förutsättning är att förbättringen gjorts under tiden fastighetsägaren ägt fastigheten. Intäkten beräknas utifrån förbättringens värde vid nyttjanderättens upphörande. Fastighetsägarens avskrivningsunderlag får tillföras det belopp som tas upp som intäkt. Om fastighetsägaren ersätter nyttjanderättshavaren för utgifter som denne lagt ned på byggnad och/eller markanläggning beskattas nyttjanderättshavaren för ersättningen.

Inventarier

Fastighetsägaren får inte öka sitt avskrivningsunderlag med eventuell värdeökning på inventarier (byggnads- och markinventarier m.fl.) vars förbättring bekostats av nyttjanderättshavaren. Om fastighetsägaren däremot har ersatt nyttjanderättshavaren för sådan värdeökning, får avskrivningsunderlaget ökas med ersättningen.

7.8 Diverse intäkter

Egenavgifter

Fysisk person får vid taxeringen avdrag för belopp som har avsatts för att täcka på beskattningsåret belöpande egenavgifter avseende näringsverksamhet här i riket (16 kap. 29 § IL). Det gäller oavsett om avsättningen avser fulla socialavgifter eller särskild löneskatt. Medgivet avdrag ska tas upp till beskattning som intäkt av näringsverksamhet närmast följande beskattningsår. Även egenavgifter som fallit bort utgör intäkt av näringsverksamhet i den mån avdrag har medgetts för avgifterna vid beräkning av resultatet (15 kap. 7 § andra stycket IL).

Skatter

Avdragsrätt föreligger inte för allmänna svenska skatter. Återbetalade sådana skatter blir därför i normalfallet skattefria. Eventuell intäktsränta på återbetald skatt är också skattefri (8 kap. 7 § IL). I vissa fall kan avdrag medges i näringsverksamheten för speciell skatt eller avgift. Om sådan skatt eller avgift sedermera återbetalas, avkortas eller avskrivs utgör beloppet skattepliktig intäkt i den näringsverksamhet där avdraget åtnjutits. Bestämmelsen är tillämplig oavsett företagsform.

Gottgörelse ur pensionsstiftelse, personalstiftelse

Gottgörelse ur pensions- eller personalstiftelse beskattas som intäkt av näringsverksamhet om avdrag har medgetts för avsättning till stiftelsen. Om avsättning som gjorts med avdragsrätt för att trygga pensionsutfästelser uppgår till ett lägre belopp vid beskattningsårets utgång än vid föregående beskattningsårs utgång ska mellanskillnaden tas upp som intäkt (28 kap. 22 § IL).

Skadestånd	Till skattepliktig intäkt hänförs också skadestånd som inflyter i verksamheten.
Räntefördelning	Beträffande positiv och negativ räntefördelning i näringsverksamhet se avsnitt 21.
Bidrag från stat, kommun, EG m.fl.	De olika stödformerna behandlas närmare i avsnitt 17.
Sjukpenning m.m.	Följande ersättningar i samband med sjukdom m.m. är enligt 15 kap. 8 § IL skattepliktiga om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet <ol style="list-style-type: none">1. sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring,2. sjukpenning enligt lagen (1954:243) om yrkesskadeförsäkring, lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, lagen (1977:265) om statligt personskadeskydd och lagen (1977:267) om krigsskadeersättning till sjömän, och3. smittbärrpenning enligt lagen (1989:225) om ersättning till smittbärare.

7.9 Överlåtelse av näringsverksamhet

När en hel näringsverksamhet eller verksamhetsgren överläts beskattas ersättningen för de tillgångar som ingår i verksamheten som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av verksamheten som sådan.

I fråga om överlåtna varufordringar och liknande fordringar gäller i allmänhet samma regler som för lager. Köpeskilling för inventarier utgör intäkt av näringsverksamhet, oavsett hur länge inventarierna innehafts och oavsett om de sålts till högre pris än inköpspriset. Avdrag medges för den del av inköpspriset för inventarierna, som kvarstår oavskrivet i beskattningshänseende. Ersättning för t.ex. firmanamn, goodwill etc. är skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Avdrag medges emellertid för de belopp som erlagts för goodwill vid förvärvet av näringsverksamheten i den mån avdrag inte tidigare åtnjutits. Har den skattskyldige själv startat verksamheten ska hela beloppet som erhållits vid försäljning av verksamheten tas upp till beskattning. Angående uttag vid försäljning av näringsverksamhet se avsnitt 16.

Frågor rörande ombildning av enskild firma till annan företagsform behandlas i SKV 336, avsnitt 14.

7.10 Uttag

Varor och tjänster som tas ut ur en näringsverksamhet till ett lägre pris än marknadspris ska som huvudregel utlösa uttagsbeskattning. Överlåtelse av en verksamhet genom avyttring av andel i handelsbolag eller av aktier beskattas normalt enligt reglerna i inkomstslaget kapital. Vid avyttring av andel i handelsbolag ska dock under vissa förutsättningar beskattning ske i näringsverksamhet.

Bilförmån

Enskild näringsidkare (och fysisk person som är delägare i ett handelsbolag) ska redovisa förmån av fri bil som intäkt av näringsverksamhet, om han för privat bruk använder bil som bokförts i näringsverksamheten. Detta gäller både i det fall bilen är inventarium i näringsverksamheten och när bilen leasats och kostnaderna för den har belastat verksamheten. Förmånsvärdet beräknas enligt samma grunder som i inkomstslaget tjänst.

Allmänt om uttagsbeskattning

Vid beskattningen av näringsverksamhet gäller som en huvudregel att värdeökningen på de tillgångar som omsätts i verksamheten ska beskattas oavsett hur tillgångarna disponeras. Beskattning ska därför i princip ske när tillgångarna lämnar verksamheten genom försäljning, byte, uttag för eget bruk, gåva etc.

Med uttag av en tillgång eller en tjänst menas att näringsidkaren själv för eget bruk tar ut tillgången eller tjänsten ur näringsverksamheten, eller att t.ex. en tillgång förs över till någon närstående person, t.ex. en familjemedlem, vänner eller ett närstående företag, vederlagsfritt eller mot vederlag lägre än marknadsvärdet. Med uttag avses även övertagande av tillgångar i samband med en näringsverksamhets upphörande. Beskattning sker då som om tillgången eller tjänsten avyttrats till marknadsvärdet.

Uttag ur handelsbolag kan bli föremål för uttagsbeskattning även vid överlåtelse till underpris till delägande aktiebolag, trots att fråga är om samma näringsverksamhet. Uttag ur näringsverksamhet och frågor kring uttagsbeskattning beskrivs i avsnitt 16.

8 Vad som ska dras av i näringsverksamhet

Nettoinkomst- beskattning

8.1 Inledning

Den allmänna principen för rätt till avdrag för kostnader är, med vissa undantag, att alla kostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande är avdragsgilla (16 kap. 1 § IL). Den skattskyldiges personliga levnadskostnader är enligt huvudregeln inte avdragsgilla. Avdrag får vidare inte göras exempelvis för amortering av skuld eller för ränta på eget kapital som av en enskild näringsidkare lagts ned i hans förvärvsverksamhet (internränta). Det föreligger dock möjlighet till positiv räntefördelning.

Särskilda regler gäller i vissa fall, t.ex. för resor till arbetet med egen bil och för representation. I kapitlet behandlas generella regler för avdragsrätt för kostnader i näringsverksamhet. Genomgången sker i första hand med utgångspunkt i vad som gäller för enskild näringsverksamhet.

Avdrag för kostnader för anställdas pension behandlas i SKV 336, avsnitt 11 och näringsidkarens egen pensionering i SKV 301, avsnitt 21. Specifika frågor för jord- och skogsbruk finns i avsnitt 15 och beskattningen av aktiebolag behandlas utförligare i SKV 336.

8.2 Överföring av tillgångar mellan näringsverksamheter

Överföringar av tillgångar mellan olika verksamheter behandlas enligt reglerna för s.k. uttag (22 kap. 2 § IL). Huvudregel är att uttag ska behandlas som om avyttring skett till marknadsmässig ersättning (22 kap. 7 § IL). Om sådan beskattning skett ska tillgången anses förvärvad i den senare verksamheten till samma marknadspris (22 kap. 8 § IL).

I övrigt gäller enligt allmänna principer att förvärvaren som anskaffningsvärde för förvärvad tillgång ska uppta det marknadsvärde som läggs till grund för uttagsbeskattning av

överlåtaren (se RÅ 2004 ref. 94). Bestämmelser om att uttagsbeskattning i vissa fall inte ska ske finns i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser. Dessa bestämmelser behandlas utförligt i SKV 336, avsnitt 15.

8.3 Råvaror

Till avdragsgill driftkostnad i näringsverksamhet räknas bl.a. kostnad för anskaffande av varor, antingen de är avsedda för förädling, förbrukning eller försäljning i näringsverksamheten.

Reglerna i 14 kap. IL innebär att verksamhetsresultatet inte omedelbart får minskas med hela anskaffningskostnaden för råvaror och förbrukningsartiklar m.m. Detta beror på att man vid inkomstberäkningen ska ta hänsyn till bl.a. in- och utgående lager av varor, djur, råmaterial och hel- och halvfabrikat m.m. Det slutliga avdraget för anskaffningskostnaden för inköpta råvaror och förbrukningsartiklar m.m. medges därför i princip inte förrän de färdiga produkterna är sålda eller uttrangerade eller förbrukningsartiklarna har förbrukats.

8.4 Varufordringar

Med varufordringar avses fordringar för sålda varor eller utfört arbete m.m. Det allmänna stadgandet om bokföringsmässiga grunder i 14 kap. 2 § IL innebär att fordringar ska tas upp som inkomst det år de uppkommer. En fordran uppkommer vanligen när varan levererats eller när ett arbete har utförts (jfr RÅ 1967 Fi 1745).

8.5 Nedskrivning av fordringar

Avdrag medges alltid för konstaterad förlust, vilket normalt är fallet vid ackord eller konkurs. Avdrag för nedskrivning av kundfordringar medges i regel så snart det kan anses sannolikt att fordringen är osäker intill det i räkenskaperna nedskrivna beloppet.

Individuell prövning

Fordringsrisken ska i normalfallet bedömas för varje fordran för sig. Avdrag för nedskrivning med viss procent av det sammanlagda värdet av kundfordringarna på balansdagen, s.k. generell nedskrivning, bör inte medges annat än i undantagsfall. Generell nedskrivning har medgetts för avbetalningsfordringar (RÅ 1957 Fi 657 och RÅ 1965 Fi 1355, se även RÅ 1950 Fi 1, RÅ 1968 Fi 696 och RÅ 1970 Fi 2149). Se även Skatteverket 2007-11-15, dnr 131 687568-07/111.

Osäker fordran

Även om förlusten avseende kundfordran på ett icke närstående företag inte är definitiv kan avdrag medges på så sätt att helt eller delvis osäkra fordringar får skrivas ned till det belopp som kan väntas inflyta. Tecken på att det föreligger ett nedskrivningsbehov av en kundfordran kan vara, förutom fordrans ålder i förhållande till normal kredittid, att den trots upprepade krav inte har reglerats. Värdet på en kundfordran torde normalt sett minska ju längre tid som förflyter efter förfallodagen. Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska en bedömning av förlustrisken ske. Detta innebär i regel att det, förutom konstaterande av kundfordrans ålder, krävs aktiva indrivningsåtgärder av den skattskyldige för att det ska kunna anses har gjorts sannolikt att det föreligger ett faktiskt nedskrivningsbehov. Prövningen måste göras genom en samlad bedömning av samtliga omständigheter i det enskilda fallet.

Om det belopp varmed fordringen skrivits ned återvinns, ska detta tas upp som skattepliktig intäkt. Hänsyn ska även tas till händelser som inträffat efter balansdagen om händelserna bekräftar en situation som förelåg på balansdagen.

För tvistiga kundfordringar måste en bedömning göras av tvistens framtida utgång. Normalt torde det vara enklare att göra ett nedskrivningsbehov sannolikt utifrån en betalningsoförmåga än utifrån andra grunder som inte innefattar betalningsförmågan hos kunden. Den skattskyldige måste kunna visa att det föreligger en verklig tvist om betalningen och dess storlek. En omständighet som kan peka på detta är att det finns en dom från allmän domstol eller skiljedom från skiljenämnd eller dylikt. Bevisningen kan även grunda sig på en uppgörelse mellan parterna där det framgår hur stor del av kundfordran som eftergetts t.ex. genom avtal och/eller kreditfaktura. Nedskrivningsbehovet kan också göras sannolikt genom andra handlingar, t.ex. skriftväxling mellan parterna.

Någon generell gränsdragning för när det gjorts sannolikt att det föreligger ett nedskrivningsbehov av kundfordringar, såväl tvistiga som ej tvistiga, går inte att fastställa. Det är en bevisprövning som måste göras i varje enskilt fall och som bygger på samtliga omständigheter som finns i fallet, se Skatteverket 2008-06-19, dnr 131 382461-08/111.

Närstående företag

Är det däremot fråga om nedskrivning av kundfordran mellan närstående företag i samband med ackord är dock avdragsrätten begränsad. Avdragsrätt förutsätter i så fall att obeståndet är beroende av andra orsaker än själva intressegemenskapen

(se prop. 1980/81:68 del A s. 201 och t.ex. RÅ 1972 Aa 74, RÅ 1976 Aa 47, och RÅ 1987 not. 439).

När det gäller fordringar i ekonomiskt eller politiskt instabila länder finns en praxis med schablonmässiga värderingsprinciper (Se SKV M 2010:18)

**Återföring
av obehöriga
nedskrivningar**

Om det vid deklarationsgranskningen visar sig att obehöriga nedskrivningar har gjorts, kan hela den för stora nedskrivningen återföras till beskattning på en gång, oberoende av när nedskrivningarna har gjorts (14 kap. 3 och 5 §§ IL).

**Direkt eller
indirekt ned-
skrivning**

Nedskrivning av kundfordringar kan ha skett direkt genom nedskrivning av de osäkra fordringarnas bruttobelopp. Den kan också ha skett indirekt genom avsättning till ett konto för nedskrivning av osäkra kundfordringar. En förutsättning för att indirekt nedskrivning av fordringarna ska godtas är att redovisningen är så ordnad att säkerhet finns för att återvinna nedskrivningsbelopp återförs till beskattning.

Oavsett vilken metod som tillämpats vid nedskrivning av fordringar bör, vid stora nedskrivningar eller vid generell nedskrivning, tas in specifikation med motivering.

Lånefordringar

De lånefordringar som här åsyftas är fordringar som inte har uppkommit vid överlåtelse av egendom, utan i utbyte mot kontanter. Av 25 kap. 3 § IL framgår indirekt att sådana fordringar ska behandlas som kapitaltillgångar. Det betyder att något avdrag för värdenedgång inte får göras förrän fordran avyttras. Av 44 kap. 3–10 §§ IL framgår vad som avses med avyttring. Ackord anses inte som en avyttring. Ett *värdepapper* anses avyttrat om det företag som har gett ut det försätts i konkurs (44 kap. 8 § IL). Även en omvandling av en fordran till ett villkorat tillskott är att se som en avyttring, se RÅ 2009 ref. 41. Se i övrigt Skatteverket 2009-06-01, dnr 131 424735-09/111. En lånefordran torde anses som värdepapper bara om det är utgivet, såsom konvertibla skuldebrev, förlagslån och dylikt.

8.6 Representation

Utgifter för representation och liknande ändamål ska dras av bara om de har omedelbart samband med näringsverksamheten, såsom då det uteslutande är fråga om att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser eller liknande eller då utgifterna avser jubileum eller personalvård (16 kap. 2 § IL). Avdraget får inte överstiga vad som kan anses skäligt. För utgifter för

lunch, middag eller supé får avdraget inte överstiga 90 kr per person och måltid med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av enligt 8 kap. eller återbetalas enligt 10 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Utgifter för representation kan avse utgifter för mat, dryck, betjäning, hotellrum, teaterbiljetter och liknande. Det kan också vara fråga om indirekta utgifter för representation såsom utgifter för underhåll och löner samt för andra utgifter avseende t.ex. fastighet eller inventarier som används för representationsändamål.

Representationen kan rikta sig antingen utåt mot den skattskyldiges affärsförbindelser och liknande (extern representation) eller inåt mot företagets personal i form av bl.a. personalfester (intern representation). I intern representation ingår i detta sammanhang till skillnad mot vad som gäller i fråga om förmånsbeskattning, inte kurser, konferenser och liknande arrangemang.

Omedelbart samband

En grundläggande förutsättning för avdragsrätt är att det föreligger ett omedelbart samband mellan representationen och den bedrivna verksamheten. Genom kravet på omedelbart samband markeras att avdragsrätten inte omfattar kostnader för sällskapsliv av personlig natur, personlig gästfrihet eller dylikt.

Enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) och meddelande (SKV M 2004:4) ska representationen för att vara avdragsgill ingå som ett naturligt led i samband med affärsförhandlingar. Representationen bör uttrycka en sedvanlig gästfrihet t.ex. i form av värdskap vid inledande av affärsförhandlingar, under förhandlingar eller som en avslutning på dessa. Vid ofta återkommande representation mot en och samma person eller grupp av personer kan det föreligga ett sådant inslag av personlig gästfrihet att avdragsrätt är utesluten.

Vidare framgår av rådet och meddelandet att till affärsförhandlingar bör även räknas, förutom förhandlingar om köp eller försäljning, även andra förhandlingar i och för verksamheten t.ex. förhandlingar med konsulter och experter av olika slag samt förhandlingar angående kollektivavtal och liknande. Det saknar betydelse för avdragsrätten om inledda förhandlingar resulterar i ett avtal eller om förhandlingarna blir resultatlösa.

Försiktighet bör även iaktas vid valet av den ort där representationen utövas. Så kan t.ex. representation på annan ort än verksamhetsorten vara ett tecken på att omedelbart samband saknas.

Exempel på situationer där omedelbart samband kan anses föreligga är vidare större jubileer, invigningar och demonstrationer och dylikt där representationen används som ett led i företagets marknadsföring och PR-verksamhet. Om representationen utövas i samband med en skattskyldigs personliga högtidsdag bör dock avdrag inte medges. Således bör avdrag inte medges för kostnader i samband med t.ex. bjudning för affärsvänner i anslutning till skattskyldigs femtioårsdag.

**Jubileum,
invigning av
anläggning m.m.**

Några beloppsramar har inte uppställts för kostnader i samband med jubileer, invigningar m.m. Avdrag för utgifter för representation vid jubileum, invigning och jämförliga händelser medges med generösare belopp. För måltidsutgift i samband med jubileet medges dock avdrag med högst 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt per person. För att en jubileumskostnad ska kunna anses som avdragsgill representationskostnad bör fråga vara om en mer betydande milstolpe i företagets verksamhet som 25-, 50-, 75- och 100-årsjubileum etc. (jfr RÅ 1989 not. 239). Vid jubileumsfestlighet medges avdrag för kostnader som avser inte bara affärsförbindelser utan också anställda med makar (eller motsvarande) samt representanter för myndigheter och massmedia (jfr RÅ 1953 Fi 1487). Vid invigning av anläggning bör avdrag medges endast om anläggningen med hänsyn till företagets storlek och omfattning är att anse som betydande (RÅ 1974 A 1349, 1485 och RÅ 1970 Fi 15).

**Lyxbetonad
representation**

Att avdragsrätten är begränsad till skälig kostnad innebär att avdrag inte medges för lyxbetonad representation. Enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande kan lyxbetonad representation anses vara t.ex. särskilt arrangerade jaktutflykter eller fiskeresor och specialarrangerad underhållning samt hållande av lustjakter och lantställen för representationsändamål (jfr RÅ 1970 ref. 21, havskryssare).

**Demonstrationer
och visningar**

Vid PR-verksamhet som exempelvis demonstrationer och visningar bör enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelanden avdrag medges i den mån fråga är om enklare förväring med högst 60 kr/60 kr plus mervärdesskatt per person.

**Intern
representation**

Till intern representation räknas bl.a. personalfester och informationsmöten med de anställda. I Skatteverkets allmänna råd och meddelande uttalas att avdragsrätt i princip föreligger för kostnader för sådan intern representation oavsett omfattningen av den verksamhet som den skattskyldige bedriver och utan avseende på om informationen vänder sig till en större eller

mindre krets. Det får dock inte vara fråga om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig art (RÅ 1981 Aa 119).

Personalfester

Mera påkostade firmafester har i allmänhet ett sådant drag av personlig gästfrihet att denna utesluter eller reducerar avdragsrätten. För företagets kringkostnader vid personalfest, bl.a. lokalhyra, utgifter för musikunderhållning eller uppträdande, bör avdrag medges med skäligt belopp enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande, dock högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person. Personalfest bör inte förekomma oftare än högst två gånger per år för att utgiften ska vara avdragsgill. Inbjuds anställdas familjemedlemmar eller pensionerade befattningshavare till personalfest, medges även avdrag för den andelen av utgiften som belöper på dessa personer.

Styrelsesammantråde m.m.

Enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande bör som avdragsgill representationskostnad inte räknas utgifter för måltider i samband med styrelsesammantråde, revision, bolagsstämma eller föreningsstämma. Avdrag kan dock medges för utgifter för enklare förtäring med högst 60 kr/60 kr plus mervärdesskatt per person (jfr RÅ 1980 1:38 och RÅ 1972 Fi 1273).

Representation i hemmet

Om avdrag yrkas för representation i hemmet eller i skattskyldigs verksamhetslokal bör en skälighetsbedömning göras av avdragets storlek med utgångspunkt i lämnad utredning. Avdrag medges dock högst med 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt per person för kostnader för lunch, middag eller supé.

Representation i form av gåvor

Gåvor är normalt inte avdragsgilla. Undantag från denna huvudregel gäller för reklamgåvor av mindre värde, för representationsgåvor i vissa fall samt för gåvor som har karaktär av personalkostnad.

För att avdrag ska kunna medges för representationsgåva fordras att gåvan har omedelbart samband med verksamheten i förvärvskällan och att beloppet är skäligt (jfr RÅ 1982 1:9). Skälig avdragsgill kostnad för representationsgåva anses enligt Skatteverkets allmänna råd och meddelande vara högst 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt per person. Avdrag för representationsgåva till affärsförbindelser vid helger eller personliga högtidsdagar medges inte.

Hur avdragsramarna tillämpas

Avdragsramen för måltid på 90 kr/90 kr plus mervärdesskatt gäller varje enskild måltid vid representationstillfället. Har representationen omfattat exempelvis både lunch och middag vid ett och samma representationstillfälle tillämpas avdragsramen för varje person och måltid.

Avdragsramen för kringkostnader på 180 kr/180 kr plus mervärdesskatt bör tillämpas vid varje representationstillfälle för sig. Om affärsförhandlingarna sträcker sig över flera dagar anses varje dag vara ett särskilt representationstillfälle.

Vid samarrangemang, då flera företag representerar samtidigt mot samma personer, tillämpas avdragsramarna för varje företag som gör avdrag för representation.

Avdragsram för reklamgåva

Avdrag för s.k. reklamgåvor (se SKV A 2004:5 och SKV M 2004:4) kan medges enligt huvudregeln (16 kap. 1 § IL). Då bestämmelsen saknar avdragsbegränsningar måste en bedömning av vad som är beloppsmässigt godtagbart göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. I rättspraxis har avdrag för reklamgåva inte ansetts vara i strid med avdragsförbudet för gåva om det varit fråga om enklare artiklar av förhållandevis ringa värde (se bl.a. RÅ 1967 Fi 437, RÅ 1970 Fi 16, RÅ 2000 ref. 31 I och RÅ 2010 ref. 33).

8.7 Framtida garantiutgifter

Avdrag

Företag som lämnar garantiutfästelser har rätt att göra avdrag för framtida garantiutgifter med belopp som sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång (16 kap. 3–5 §§ IL). Avdraget ska återföras till beskattning det följande beskattningsåret. Avdrag medges enligt två alternativa regler: schablon- eller utredningsregeln.

Schablonregeln

Avdraget för framtida garantiutgifter får inte överstiga kostnaderna under beskattningsåret på grund av garantiåtaganden bortsett från förändringen av avsättningen för framtida garantiutgifter. Om garantitiden är kortare än två år, får avdraget inte överstiga så många tjugofjärdedelar av det sammanlagda beloppet av kostnader som garantitiden utgör i månader. Brutet månadstal bortfaller.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska avdraget justeras i motsvarande mån.

Utredningsregeln

Avdrag ska göras med ett högre belopp om ett betydligt större avdrag är motiverat med hänsyn till att

- näringsverksamheten är nystartad,
- garantiåtagandena avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsobjekt eller arbeten,

- en betydande ökning av garantiåtagandenas omfattning skett under beskattningsåret,
- produktsammansättningen avsevärt ändrats under året,
- en väsentlig del av garantiåtagandena avser en tid som betydligt överstiger två år, eller
- någon annan liknande omständighet finns.

Utredningsregeln är inte tillämplig enbart av det skälet att åtagandena uppgår till stora belopp (RÅ 1980 1:68). Av RÅ 1984 Aa 149 framgår att frågan huruvida utredningsregeln är tillämplig ska bedömas med hänsyn till den samlade verksamheten.

På balansdagen inkomna reklamationer som godkänts men inte åtgärdats får tas upp som skuld utöver det belopp som har tagits upp enligt schablonregeln eller utredningsregeln.

8.8 Organisationsutgifter m.m.

Utgifter för fusion eller fission

Utgifter som överlåtande och övertagande företag har i samband med fusion eller fission ska dras av.

Organisationsutgifter

Utgifter som ett aktieföretag har i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapitalet samt andra utgifter för bolagets förvaltning är avdragsgilla. Även utgifter som en ekonomisk förening har i samband med förändring av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt andra utgifter för föreningens förvaltning är avdragsgilla (16 kap. 8 § IL). Detta är de direkt lagreglerade organisationsutgifterna. Därutöver finns ett flertal andra utgifter, som brukar betecknas som organisationsutgifter.

I taxeringshänseende är det viktigt att skilja mellan

- icke avdragsgilla organisationskostnader,
- utgifter i näringsverksamhet före dess påbörjande, vilka är begränsat avdragsgilla enligt 16 kap. 36 § IL, och
- avdragsgilla organisationskostnader i en pågående näringsverksamhet.

De avdragsgilla organisationskostnaderna kan i sin tur delas in i två grupper beroende på om de är balansgilla enligt ÅRL eller inte. Möjligheten till aktivering gäller endast organisationskostnader och t.ex. inte förvaltningskostnader.

Förvaltningskostnader

Med förvaltningskostnader brukar i allmänhet avses kostnader som är nödvändiga för den löpande driften och som har ett klart samband med förvaltningen eller organisationen av det egna kapitalet. Sedan 1999 års taxering medges avdrag för vissa förvaltningskostnader som tidigare inte varit avdragsgilla (16 kap. 7–8 §§ IL). Aktiebolag medges avdrag för kostnader för förändring och förvaltning av bolagets kapital. Enligt RÅ 1999 ref. 74 är kostnader i samband med nyemission avdragsgilla även i det fall att kostnaderna bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultaträkningen. Detsamma gäller en ekonomisk förenings kostnader för ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av insatserna. Vidare är kostnader i samband med fusion avdragsgilla.

Kostnader för förtäring och liknande i samband med bolagsstämma ska bedömas utifrån vad som gäller för representationskostnader.

Utgifter för forskning och utveckling (avsnitt 8.9) kan ibland vara att hänföra till organisationskostnader. Även utgifter för datorprogram kan i vissa fall vara att hänföra till organisationskostnader (avsnitt 8.8.4).

8.8.1 Icke avdragsgilla organisationskostnader

Organisationskostnader som uppkommer innan en näringsverksamhet startar är normalt inte avdragsgilla (prop. 1996/97:154 s. 40). De anses inte utgöra driftkostnader i näringsverksamheten utan är i stället att hänföra till kapitalinsats. En kapitalinvestering är inte någon kostnad. Däremot är kostnader för upplåning av kapital alltid avdragsgilla.

Stämpelkostnader m.m.

Som inte avdragsgilla organisationskostnader räknas normalt stämpel-, registrerings-, annons-, garanti- och andra kostnader vid bolagsbildning (jfr 4 kap. 2 § ÅRL). Till inte omedelbart avdragsgilla kostnader hänförs vidare kringkostnader i samband med förvärv av aktier t.ex. i samband med utvidgning av bolagets verksamhet eller liknande, medan avdrag däremot medges för kostnader för planerade men inte genomförda aktieförvärv (se RÅ 1970 Fi 2071, RÅ 1992 ref. 55 I–II och RÅ 1994 ref. 18 samt SOU 1995:137 s. 113 f och 125 ff.). Ett aktiebolag (s.k. standardbolag), som tidigare inte bedrivit någon verksamhet, har medgetts avdrag för de kostnader bolaget haft för bl.a. registrering av ändrad firma och uppläggnig av bolagets redovisning i samband med att bolaget började bedriva rörelse (RÅ 1987 ref. 106 se även RÅ 2006 ref. 44 angående avdrag för ett aktiebolags arvode till likvi-

dator). Avdragsrätt har också medgetts för konsultkostnader vid offentligt uppköpserbjudande av börsnoterat företag (RÅ 2009 not. 47 och RÅ 2009 ref. 48). Däremot har sådana bolag enligt Skatteverkets uppfattning inte rätt till avdrag för de start- och marknadsföringskostnader som uppkommer vid bildandet och marknadsföring i samband med försäljning av dem.

8.8.2 Avdrag i efterhand

En skattskyldig som driver näringsverksamhet har i vissa fall rätt till avdrag i efterhand för utgifter i verksamheten före verksamhetens påbörjande (16 kap. 36 § IL).

Det är viktigt att slå fast när näringsverksamheten ska anses påbörjad. Avdraget får endast avse utgifter under det år verksamheten påbörjades och närmast föregående kalenderår. En förutsättning för avdragsrätt är också att fråga är om kostnader som till sin karaktär är omedelbart avdragsgilla. Man måste alltså skilja dessa kostnader från sådana organisationskostnader som anses utgöra kostnader för förvärv av förvärvskällan och som därför inte är avdragsgilla.

Har avdrag för utgiften redan gjorts på annat sätt är avdragsrätt utesluten. Avdraget ska vidare minskas i den mån utgiften inräknats i anskaffningsvärdet för tillgångar som tillförs näringsverksamheten. Avdraget ska också minskas i den mån det motsvarar inkomster som uppkommit i verksamheten innan den skatterättsligt utgjorde näringsverksamhet. Inkomster som har uppkommit tidigare än kalenderåret före det kalenderår då näringsverksamheten anses påbörjad, behöver dock inte beaktas, eftersom utgifter under motsvarande tid aldrig är avdragsgilla.

Bevisbördan

Det är den skattskyldige som ska visa att samtliga förutsättningar för avdragsrätt föreligger.

Underskott

Leder bestämmelsen om avdrag för utgifter före påbörjandet av näringsverksamheten till att underskott uppkommer under första året får detta rullas vidare enligt de vanliga reglerna (se avsnitt 24).

8.8.3 Allmänt om avdragsgilla organisationskostnader

Den tredje gruppen av organisationskostnader är sådana kostnader som till sin natur är avdragsgilla. Med sådana organisationskostnader avses utgifter för tekniskt, kommersiellt eller annat arbete, som är av värde för organisationen av företagets näringsverksamhet. Avdragsrätten för sådana organisations-

kostnader som avser aktiverade utgifter för forskning och utveckling behandlas närmare i nästa avsnitt.

Aktivering

Om organisationsutgifterna är av väsentligt värde för verksamheten också under kommande år får de enligt 4 kap. 2 § ÅRL aktiveras. Detta gäller dock inte för den som avslutar sitt bokslut med ett förenklat årsbokslut enligt de redovisningsbestämmelser som finns i BFNAR 2006:1 eller den som upprättar en årsredovisning enligt BFNAR 2008:1. För att utgifterna ska kunna aktiveras måste de verkligen vara att hänföra till organisationsutgifter. Förvaltningsutgifter är inte balansgilla. Gränsen mellan förvaltnings- och organisationsutgifter kan vara svår att dra i praktiken när det gäller utgifter för reklam.

I specialmotiveringen till 1976 års BFL uttalade departementschefen bl.a. (prop. 1975:104 s. 227, jfr prop. 1995/96:10 del II, s.197).

”För att utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande ska få tas upp som anläggningstillgång krävs att de ska vara av väsentligt värde för den bokföringsskyldiges rörelse under kommande år. Rätten att som post på aktivsidan i balansräkningen ta upp organisationsutgifter syftar endast till att möjliggöra fördelning av kostnaderna på åren närmast efter det då utgiften gjorts. En snabb avskrivning måste äga rum eftersom utgifterna inte representerar något verkligt existerande förmögenhetsobjekt. Det föreskrivs därför i stycket att årligen ska avskrivas skäligt belopp, dock minst 1/5, om det inte på grund av särskilda omständigheter får anses överensstämma med god redovisningssed att avskrivning sker med en mindre del.”

Kostnader som inte tagits upp i första balansräkningen efter det att de uppkommit, får inte senare tas med som tillgång.

Vid aktivering av organisationsutgifter i stället för omedelbar kostnadsföring uppstår vissa skattemässiga effekter utöver den direkta påverkan på årets resultat. Det bör därför utredas om ÅRL:s krav på aktivering är uppfyllda. Som framgår ovan är grundförutsättningen att det verkligen är fråga om organisationsutgifter och att de har ett väsentligt värde för kommande år. Avskrivningar ska göras i överensstämmelse med god redovisningssed och ska normalt uppgå till minst 20 % per år.

Om organisationskostnader aktiveras har det som skattemässig konsekvens att de kommer att ingå som anläggningstillgång till sitt bokförda värde i det kapitalunderlag som får användas vid beskattning av utdelning och kapitalvinst i fåmansföretag.

Om organisationsutgifterna aktiveras uppnås också en annan kostnadsfördelning mellan åren än om omedelbart avdrag görs. Vid underskott kan kostnadsfördelningen ibland vara av särskild betydelse. Ett exempel är de fall då spärregler träder in och stoppar möjligheten att rulla ett underskottsavdrag vidare. Genom aktivering kan t.ex. ett aktiebolag inför ett ägarbyte förskjuta åtminstone delar av utgifterna så att de kommer att belasta resultatet först sedan bolaget fått nya ägare.

Rättsfall

Avdrag för aktiverade organisationskostnader har medgetts bl.a. för

- kostnader för exportförsäljning (RÅ 1954 ref. 41),
- planering av verksamhet med bl.a. utarbetande av trycksaker och vissa beställningskostnader (RÅ 1956 Fi 1434),
- bidrag till ett tillsammans med andra bildat utvecklingsbolag (RÅ 1973 A 118).

8.8.4 Speciellt om datorprogram m.m.

I takt med att datoriseringen i samhället ökar, ökar också företagens utgifter för bl.a. datorprogram. För användare utgör utgifterna för datorprogram ofta en väsentlig del av investeringen i ett datorsystem. För den som tillverkar datorprogram för försäljning m.m. kan utvecklingsarbetet pågå i flera år, innan programmet går att sälja eller exploatera på annat sätt.

Användarens kostnader

Frågan hur utgifter för datorprogram för användare ska behandlas skattemässigt har prövats i RÅ 1983 1:29. Högsta förvaltningsdomstolen fann att kostnaden för systemarbete inför övergång till nytt datorsystem utgjorde en omedelbart avdragsgill driftkostnad och närmast en ersättning till utomstående avseende ett administrativt uppdrag.

Enligt ett uttalande av BFN om redovisning av utgifter för datorprogram hos användare (BFN U 88:16), ska utgifter för datorprogram hos den slutlige användaren som huvudregel kostnadsföras löpande. Sådana utgifter ska med andra ord i regel inte hänföras till datorinvesteringen. Som en allmän riktlinje för bedömningen av om utgifter för datorprogram kan aktiveras bör enligt BFN gälla att datorprogrammet har en beräknad ekono-

misk livslängd överstigande tre år. Angående de närmare villkoren för aktivering hänvisar BFN till sin rekommendation om redovisning av kostnader för FoU (BFN R 1).

Tillverkarens kostnader

Aktivering

BFN har även gjort ett uttalande om redovisningen av utgifter för utveckling av datorprogram för försäljning m.m. (BFN U 88:15). Även när det gäller sådana utgifter hänvisar BFN till principerna i rekommendationen BFN R 1. Även för dessa utgifter är alltså huvudregeln att de ska kostnadsföras löpande. Ett grundläggande villkor för aktivering är enligt 4 kap. 2 § ÅRL, att utgifterna är av väsentligt värde för företaget i framtiden. BFN skriver i BFN U 88:15 bl.a.

”Vid en analog tillämpning av BFN R 1 bör villkoren för aktivering i punkt 12–15 i nämnda rekommendation tolkas så att aktivering får ske bara för utgifter som uppkommer fr.o.m. den tidpunkt då man kan bedöma att programmet är kommersiellt gångbart. Utgifterna får aktiveras till högst ett värde som svarar mot beräknade framtida försäljningsintäkter.”

Redovisningsrådets rekommendation

Redovisningsrådet har utkommit med en rekommendation om redovisning av immateriella tillgångar, RR 15, som trädde i kraft den 1 januari 2002. Tidigare tillämpning rekommenderas av Redovisningsrådet. De i detta sammanhang intressanta punkterna i rekommendationen är 42, 45 och 92. I p. 42 anges huvudprincipen, dvs. att kostnader för forskning och utveckling normalt ska kostnadsföras direkt utan balansering. I p. 45 anges, att utgifter för utveckling (eller utgifter för utvecklingsfasen i ett projekt) ska tas upp som en immateriell tillgång i balansräkningen om, och endast om, företaget kan visa att samtliga nedanstående förhållanden föreligger.

- Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella tillgången så att den kan användas eller säljas.
- Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella tillgången och använda eller sälja den.
- Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Den immateriella tillgången medför att framtida ekonomiska fördelar för företaget sannolikt ökar.
- Företaget ska bland annat kunna påvisa att det finns en marknad för det som produceras med den immateriella tillgången eller för den immateriella tillgången som sådan.

- När tillgången avses att användas internt ska dess användbarhet kunna påvisas.
- Det finns erforderliga och adekvata tekniska, finansiella och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella tillgången.
- Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som kan hänföras till den immateriella tillgången.

I p. 92 i samma rekommendation anges att i redovisningen för juridisk person kan sådana utgifter som enligt p. 45 ska tas upp som tillgång i balansräkningen kostnadsföras (jfr 4 kap. 2 § ÅRL).

Avdrag för datorprogram

Det är Skatteverkets uppfattning att den skattemässiga behandlingen av alla typer av inventarier är uttömmande reglerad i 18 kap. 1 L. Detta får till följd att 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även omfattar sådana immateriella rättigheter, t.ex. enkla standardiserade datorprogram, som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

Med hänsyn till de oavsedda komplikationer som kan uppkomma och till att problemet kommer att behandlas av Utredningen om sambandet mellan redovisning och beskattning samt till att en redovisningsmässig bedömning i praktiken hittills har lagts till grund för beskattningen är det dock ett rimligt ställningstagande, när det gäller frågan om avdrag för enkla standardiserade datorprogram, att Skatteverket inte ska lägga resurser på att fatta beslut om skattemässig aktivering av dessa utgifter. Skatteverket godtar därför tills vidare vid taxeringen och i kontrollverksamheten omedelbart avdrag för enkla standardiserade datorprogram som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen.

Se vidare Skatteverket 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111.

8.9 Forskning och utveckling

Utgifter för forskning och utveckling (FoU) som har eller kan antas få betydelse för näringsverksamheten ska enligt 16 kap. 9 § IL dras av (se RÅ 2004 ref. 113). Detta gäller även utgifter för att få information om sådan forskning och utveckling.

Bestämmelserna om att utgifter för anskaffning av vissa tillgångar ska dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag tillämpas också på FoU-utgifter. Detta gäller inte för skattskyldig som

avslutar sitt bokslut i enlighet med BFNAR 2006:1 och BFNAR 2008:1.

Med FoU avses såväl målinriktad forskning som grundforskning och utvecklingsarbete. Som exempel på forskningsarbeten har i förarbetena nämnts inte bara teknisk forskning på industrins, jord- och skogsbrukets område utan också kommersiell och företagsekonomisk forskning, forskning om arbetspsykologi och arbetsskydd, personalvård, informationsteknisk forskning och forskning rörande miljövård. De särskilda bestämmelserna om avdrag för kostnader för FoU tillkom 1970 genom prop. 1970:135 och flyttades i samband med 1990 års skattereform till 24 § anv. p. 23 KL. I samband härmed uttalade föredragande statsrådet (prop. 1989/90:110 s. 612) att praxis beträffande avdragsrätten är generös. I sammanhanget hänvisade statsrådet till utgången i några rättsfall (RÅ 1973 A 118, RÅ 1976 ref. 105 och RÅ 1987 not. 440).

Motprestation

Avdrag förutsätter att givaren får en motprestation. Det räcker dock att givaren har ett ”rimligt intresse” av den bedrivna forskningen. Detta gäller t.ex. för bidrag till s.k. grundforskning, där en direkt motprestation sällan kan erhållas. Detta innebär att motprestationen inte nödvändigtvis måste riktas direkt mot bidragsgivaren. Avdrag medges således för utgifter för FoU om arbetet har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, dvs. ett krav på samband. Även utgifter för att få information om sådan FoU är avdragsgilla.

Vidareförmedling

Avdragsrätten avser både kostnader för egen FoU-verksamhet och för anskaffning av FoU-resultat från utomstående. Till extern FoU hör bl.a. bidrag till utvecklingsbolag och forskningsinstitut. Avdrag förutsätter således inte att bidragsmottagaren själv utför forskningen, utan denne kan vidareförmedla bidragen till sådan forskning som ligger inom bidragsgivarens verksamhetsområde, jfr RÅ 1988 ref. 88, RÅ 1990 ref. 114 (fhb) och RÅ 1991 not. 24 (fhb). Dock ställs krav på att man med säkerhet kan förutse att mottagaren verkligen vidareförmedlar forskningsmedlen inom rimlig tid, se RÅ 1991 ref. 71 (fhb).

Samband

Det bör påpekas att de avgöranden som föredragande statsrådet i anledning av 1990 års skattereform refererat till, visar att ett visst samband måste föreligga mellan den skattskyldiges näringsverksamhet och ändamålet med utgiften. Enligt RÅ 1976 ref. 105 fick Stora Kopparbergs Bergslags AB avdrag för bidrag till Världsnaturfondens projekt Levande skog; avdrag

medgavs däremot inte för bidrag till projekten Varg, Utter, Sälen i Östersjön, Rovfågelcentral och Linné. I RÅ 1987 not. 440 (fhb) medgavs ICA AB avdrag för bidrag till Cancerfonden för forskning inom området cancer-kost-hälsa. Av rättsfallet kan även slutsatsen dras att det inte spelar någon roll för avdragsrätten att även andra än finansören kan dra nytta av FoU-arbetet.

I RÅ 1990 ref. 114 (fhb) däremot vägrades ett aktiebolag (fåmansföretag) som bedrev bil- och drivmedelsförsäljning avdrag för donation till en stiftelse för cancerforskning. RR fann att stiftelsens verksamhet saknade samband med bolagets verksamhet och att bidraget därför inte utgjorde en driftkostnad för bolaget (jfr även RÅ 1988 ref. 88 och RÅ 1984 Aa 85 och RÅ 1984 Aa 112). Av RÅ 2000 not. 158 (fhb) framgår att avdragsrätt för FoU-bidrag till en institution som bedriver både forskning och utbildning, förutsätter att bidragen villkoras att endast användas för forskning som har ett samband med bidragsgivarens verksamhet.

Aktivering

Enligt BFN:s rekommendationer (BFN R 1) bör utgifter för FoU-arbeten som huvudregel inte aktiveras utan redovisas som kostnader när de uppkommer. Detta ska ses mot bakgrund av att det i regel finns små möjligheter att med säkerhet fastställa att ett FoU-arbete kommer att generera framtida merintäkter eller kostnadsbesparingar. I sina rekommendationer har BFN också under punkterna 12–15 behandlat under vilka förutsättningar aktivering av utgifter för FoU kan bli aktuell. Det kan nämnas att med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 2002 har Redovisningsrådet utfärdat rekommendationer (RR 15) om immateriella tillgångar, där även frågor om aktivering av kostnader för forskning och utveckling behandlas. I huvudsak överensstämmer dessa med de av BFN utfärdade rekommendationerna. Se dock vad som gäller för skattskyldig som upprättar årsbokslut enligt BFNAR 2006:1 eller skattskyldig som upprättar årsredovisning enligt BFNAR 2008:1.

8.10 Utbildnings- och kurskostnader

Det saknas särskilda bestämmelser om avdrag för studie- och konferenskostnader m.m. Avdragsrätten för sådana kostnader får därför prövas utifrån allmänna bestämmelser.

Utbildningskostnader	I regel karaktäriseras studie- och konferensresor inte bara av egentliga studier etc. utan också av rekreation i varierande omfattning. Om inslaget av rekreation är för stort, kan det föranleda att avdraget bör sättas ned eller helt vägras. I praxis synes
Kurskostnader	man ha intagit en relativt restriktiv inställning på så sätt att domstolarna vid blandade kostnader helt har vägrat avdrag för kostnaderna (jfr t.ex. RÅ 1980 Aa 147 och RÅ 1979 1:10 I, som dock avser inkomstslaget tjänst). För att bedöma avdragsrätten kan det vara nödvändigt att inhämta uppgift om arrangör och program för resan (kursen) samt i vilken utsträckning programmet följts.
Konferenskostnader	
Studieresor	<p>Det finns få avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen om studie- och konferensresor för enskilda näringsidkare eller företagsledare i fåmansföretag.</p> <p>I RÅ 1972 Fi 616 (=RRK R72 1:27) var en enskild näringsidkare (pälsvarehandlars) och hans hustrus studieresa till bl.a. USA föremål för Högsta förvaltningsdomstolens bedömning. De avdragsgilla kostnaderna uppskattades på skälig grund till hälften av kostnaderna för makarnas resa.</p> <p>I RÅ 1980 1:81 ansågs kostnaden för en studieresa till USA inte vara avdragsgill för två makar som bedrev jordbruksverksamhet. Här ingick rekreativ inslag och sambandet mellan resan och den bedrivna näringsverksamheten ansågs inte tillräckligt starkt.</p> <p>I RÅ 1983 1:78 I har Högsta förvaltningsdomstolen gjort ett uttalande av principiell natur. Även om uttalandet gäller frågan om förmånsbeskattning av delägare/företagsledare i fåmansbolag är det av intresse också för avdragsrätten för enskild näringsidkare. Bedömningsgrunderna bör nämligen vara desamma.</p>
Bedömningsgrunder	I sistnämnda domen uttalade Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. att för att deltagandet i en studieresa som företagits av en delägare i ett fåmansbolag och/eller företagsledare och bekostats av bolaget inte i sin helhet ska anses motsvara en löneförmån för delägaren, fordras att de studier som resan gett möjlighet till över huvud taget kunnat vara till nytta för bolaget. Föremålet för studierna måste ha anknytning till bolagets verksamhet och de kunskaper och erfarenheter som studierna beräknats kunna ge delägaren måste vara av ekonomisk betydelse för verksamheten. En resa kan exempelvis avse att undersöka förutsättningarna för en planerad ändring av en viss gren eller ett visst led i bolagets verksamhet och resultera i att ändringen genomförs eller tankarna därpå överges. Även studieresor som mer allmänt

syftar till att ge uppslag av betydelse för bolagets verksamhet bör kunna godtagas, förutsatt att föremålet för studierna har den anknytning till och kan beräknas få den ekonomiska betydelse för verksamheten som nyss angavs. Det är emellertid klart att några direkt påvisbara ekonomiska resultat eller dispositioner som följd av resan inte alltid går att konstatera när ställning ska tagas till frågan om resedeltagarens beskattning. Man får då göra en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.

**Rekreatoinsinslag
m.m.**

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade vidare i RÅ 1983 1:78 att vid prövningen ska särskilt beaktas i vilken omfattning resan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Självfallet måste vid en resa kunna godtagas att viss tid tas i anspråk också för andra inslag, såsom för nöje och avkoppling och, särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en sådan resa eller liknande, bör någon förmånsbeskattning inte komma i fråga. Om emellertid resan erhållit en sådan uppläggningsgrad att nu angivna inslag klart överväger och resmålen mer synes ha valts med hänsyn härtill än för att främja ändamålsenliga studier – vilka kanske lika bra eller bättre kunnat äga rum på annan plats och till lägre kostnad – får resans egenskap av nöjes- och rekreationsresa, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, anses vara så framträdande att en förmånsbeskattning bör ske för resekostnaden i dess helhet. Svårigheterna vid prövningen blir större när inslagen av nöje och avkoppling visserligen överstiger vad som kan anses normalt men ändå inte fått så framträdande utrymme att de bör utlösa en förmånsbeskattning för hela resekostnaden.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis krävs för att kostnader för studie- och konferensresor samt kurser ska vara avdragsgilla i sin helhet att resan/kursen inte har för stora inslag av rekreation och att den erhållna informationen kan antas vara till ekonomisk nytta för näringsverksamheten. Antingen fråga är om studieresa, konferensresa eller kurs ska sambandet mellan innehållet i denna och näringsverksamhetens inriktning vara sådant att deltagandet framstår som ekonomiskt motiverat. Är informationen motiverad men rekreationsinslaget något för stort kan avdrag för en andel av resekostnaderna medges.

Lönekostnad

I de fall utgiften för resan etc. bör anses utgöra lönekostnad för anställd personal medges arbetsgivaren avdrag härför. Vidare ska socialavgifter påföras.

8.11 Vissa bidrag och avgifter

Bidrag till Stiftelsen Tekniska museet ska dras av (16 kap. 10 § IL).

Avgifter och bidrag till Svenska Filminstitutet

Avdrag ska göras för sådana avgifter och bidrag till Stiftelsen Svenska Filminstitutet som avses i ett avtal som träffats den 15 september 2005 mellan å ena sidan staten och å andra sidan Sveriges Biografägareförbund, Folkets Hus och Parker, Riksföreningen Våra Gårdar, Sveriges Filmuthyrareförening u.p.a., Svenska Filmdistributörers Förening u.p.a., Föreningen Sveriges Filmproducenter, Sveriges Television AB, TV 4 AB (publ.), Modern Times Group MTG AB, Kanal 5 AB och C More Entertainment AB (16 kap. 11 § IL).

Bidrag till utvecklingsbolag

Bidrag som lämnas utan villkor till ett regionalt utvecklingsbolag eller dess moderbolag ska dras av, om utvecklingsbolaget med stöd av 1 § lagen (1994:77) om beslutanderätt för regionala utvecklingsbolag har fått rätt att pröva frågor om stöd till näringsidkare (16 kap. 12 § IL).

8.12 Avgifter till arbetsgivarorganisationer

Avgifter till arbetsgivarorganisationer ska dras av till den del de avser medel för konfliktändamål. Bedömningen av vad avgifterna avser får grundas på uppgifter i organisationens budget, om inte särskilda skäl talar mot det. Vid denna bedömning ska avgifterna i första hand anses bli använda för annat än konfliktändamål (16 kap. 13 § IL).

8.13 Avsättning till personalstiftelser

Belopp som förs över till en personalstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. ska dras av (16 kap. 14 § IL).

8.14 Skadestånd

Utgivna skadestånd kan vara antingen avdragsgilla eller inte avdragsgilla. Skadestånd får inte dras av, om de grundas på lagen (1976:580) om medbestämmande i arbetslivet (MBL) eller någon annan lag som gäller förhållandet mellan arbetsgivare och arbetstagare och avser annat än ekonomisk skada (16 kap. 15 § IL).

Livränta

Skadestånd som utgår i form av livränta är vanligtvis en avdragsgill utgift oavsett grunden för dess utgivande. Om

sådan livränta avlöses mot engångsbelopp, blir avdragsrätten däremot beroende av om skadeståndet skulle ha varit avdragsgillt om det från början hade utgått i form av engångsbelopp (RÅ 1957 Fi 942, RÅ 1961 Fi 640). När det gäller skadestånd i form av livränta till tidigare anställd till följd av personskada är avdragsrätten begränsad till belopp som för mottagaren utgör ersättning för förlorad inkomst av skattepliktig natur eller för förlorat underhåll (62 kap. 7 § IL).

Engångsbelopp

När skadestånd betalas som engångsbelopp får frågan om avdragsrätt bedömas med hänsyn till om skadeståndet kan anses vara av sådan natur att det framstår som en kostnad i näringsverksamheten eller inte.

Sådana skadestånd i form av engångsbelopp som kan anses utgöra kostnad i näringsverksamhet kan i princip delas in i

- skadestånd på grund av avtalsbrott, och
- utomobligatoriskt skadestånd i näringsverksamheten.

Avtalsbrott o.d.

Vad gäller skadestånd på grund av avtalsbrott gäller att avdragsrätt föreligger om skadeståndet utgått på grund av brott mot ett i näringsverksamheten ingånget avtal (se t.ex. RÅ 1956 ref. 6, RÅ 1956 Fi 581, RÅ 1960 Fi 1108 samt RÅ 1967 ref. 12, där ett vitesbelopp ansågs utgöra skadestånd). I RÅ 1993 ref. 67 medgavs ett handelsbolag avdrag för utgivet skadestånd till följd av att delägare i handelsbolaget brutit mot konkurrensklausul i avtal med tidigare arbetsgivare. Rätt till avdrag föreligger på samma grunder för förverkad handpenning i samband med hävande av avtal, RÅ 1952 Fi 243. I RÅ 1981 1:18 medgavs avdrag för skadestånd som en revisor utgivit på grund av bristande fullgörande av uppgifter som han åtagit sig i sin verksamhet. Rätt till avdrag föreligger i allmänhet även för rättegångskostnader till följd av brott mot avtal ingångna i och för näringsverksamheten (RÅ 1943 Fi 747 och RÅ 1975 Aa 542), se vidare nedan avsnitt 8.38.

Rätt till avdrag för skadestånd till följd av fel etc. i sålda eller levererade varor, försenad leverans m.m. föreligger i allmänhet, se t.ex. RÅ 1938 Fi 594.

Även skadestånd som en näringsidkare ådragit sig genom att avsiktligen förfarit i strid mot ingångna avtal eller gällande bestämmelser kan vara avdragsgillt, under förutsättning att förfarandet kan anses vara försvarbart av kommersiella skäl (se t.ex. RÅ 1980 1:12, som trots att det medförde ändrad lagstiftning alltså har principiell betydelse). Däremot saknas

avdragsrätt om avtalsbrottet gjorts av rent personliga skäl (jfr t.ex. RÅ 1942 Fi 290, där operasångare blivit skadeståndsskyldig på grund av att han av rent personliga skäl ställt in framträdande).

Utomobligatoriskt skadestånd

För utomobligatoriska skadestånd har avdragsrätten i tidigare praxis varit beroende av i vad mån skadan varit av sådan art att den utgjort en normal risk i verksamheten, se t.ex. RN 1954 nr 8:4 och RÅ 1959 Fi 1525–1526; vari en möbelfabrikant, vars fabrik drevs med vattenkraft från en dammanläggning, hade låtit dämna upp vattnet till högre nivå än han hade rätt till. Han medgavs inte avdrag för utbetalat skadestånd. Detta ansågs inte vara en ”normal risk” i hans möbelverksamhet. Skadestånd som utgick till följd av att jordbrukare fällts till ansvar för allmänfarlig vårdslöshet vid halmbränning var inte normal förlust i jordbruksdrift, RÅ 1976 Fi 731.

Kopplingen av avdragsrätten till ovanstående princip torde i vissa fall ha hängt samman med det tidigare gällande kapitalförlustbegreppet enligt vilket avdrag inte medgavs för förluster som var onormala för verksamheten. Kapitalförlustbegreppet har successivt inskränkts och är fr.o.m. 1999 års taxering utmönstrat ur lagtexten. Äldre praxis beträffande avdragsrätt för skadestånd bör därför läsas med detta som bakgrund.

Avdragsrätten får numera bedömas utifrån om den aktuella förlusten är en utgift ”för att förvärva och bibehålla inkomster” utgör ”kostnad i näringsverksamhet” (16 kap. 1 § IL). I prop. 1996/ 97:154 s. 25 anges att ett slopat normalitetskrav och kapitalförlustbegrepp kan tänkas medföra att vissa förluster som tidigare inte varit avdragsgilla på grund av att de var onormala för verksamheten blir avdragsgilla. I propositionen påpekas dock att det för detta krävs att förlusterna kan anses utgöra en kostnad i verksamheten samt att

”Det är inte givet att de onormala förluster som i dag inte anses avdragsgilla på grund av kapitalförlustbestämelsen, t.ex. vissa skadestånd, verkligen är av sådan karaktär att de kan betraktas som kostnader i verksamheten. Det är med andra ord inte självfallet att det räcker med att en förlust har samband med verksamheten för att den ska anses utgöra en kostnad i verksamheten.”

8.15 Mervärdesskatt

Sådan ingående skatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. nämnda lag får inte dras av (16 kap. 16 § IL).

Mervärdesskatt ska dras av om skatten avser utgående skatt som har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten, eller skatt som återförs enligt ML och som betalas in till staten på det sätt som anges i 8 a kap. och 9 kap. 9–13 §§ ML.

Om mervärdesskatt som har dragits av vid inkomstbeskattningen sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras till beskattning.

8.16 Särskilda skatter och avkastningsskatt på pensionsmedel

Särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. Om skatten eller avgiften sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras (16 kap. 17 § IL).

Särskild löneskatt på pensionskostnader

Arbetsgivares kostnader för pensionsutfästelser, premier för egenföretagares egna pensionsförsäkringar och inbetalningar till eget pensionssparkonto beläggs med särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). För pensionsutfästelser som tryggs tas skatten ut vid tryggandet. Otryggade pensionsutfästelser beläggs med SLP i samband med utbetalningen. Se vidare om SLP i SKV 336, avsnitt 12.

Avdrag för SLP

SLP är avdragsgill enligt 16 kap. 17 § IL och förutsätter inte att avdragsrätt har medgetts för den pensionskostnad som utgör underlaget för SLP. Avdrag för SLP ska göras för samma år som avdrag görs vid inkomsttaxeringen för den pensionskostnad som löneskatten avser. En pensionsutfästelse som gjorts ett år och vars utgifter också belöper på samma år, men som inte är skattemässigt avdragsgilla på grund av att utfästelsen inte är tryggad, påförs däremot SLP först när pensionen betalas ut, oaktat att kostnaden anses uppkommen det år när utfästelsen lämnats enligt god redovisningssed.

Avkastningsskatt som beräknas på kontoavsättning med tillämpning av 3 § fjärde stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel ska dras av. Om skatten sätts ned, ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras. Om skatten sätts ned genom avräkning

av utländsk skatt, hindrar detta inte att hela skattebeloppet dras av (16 kap. 17 § IL).

8.17 Utländska skatter

Betald utländsk skatt dras av enligt bestämmelserna i 16 kap. 19 § IL. Skatt som avser inkomster som ska undantas från beskattning i Sverige ska dock inte dras av. Återbetalas skatten, ska motsvarande del av avdraget återföras (16 kap. 18 § IL).

Utländsk särskild skatt som avser näringsverksamheten ska dras av. Allmän skatt till en utländsk stat får dras av, om den har betalats av en obegränsat skattskyldig person på inkomster som anses ha sitt ursprung i den utländska staten. Med allmän skatt till en utländsk stat likställs skatt till en utländsk delstat, provins eller kommun.

Med skatt på inkomster likställs skatt på sådan förmögenhet som de inkomster som avses i andra stycket kommer från. Detta gäller dock inte om skatten huvudsakligen har karaktären av engångsskatt (16 kap. 19 § IL).

8.18 Förluster av kontanta medel

Förluster av kontanta medel genom brott får dras av bara om det klart framgår att förutsättningarna för avdrag är uppfyllda. Avdrag för förlust av kontanta medel genom stöld eller rån får inte göras med större belopp än vad som motsvarar normalt innehav av kontanter i näringsverksamheten, om det inte finns särskilda skäl (16 kap. 20 § IL). I förarbetena anges, att när det gäller förluster av kontanta medel genom brott bör avdrag inte medges när förlusten har sin grund i brottslig gärning av verksamhetens ägare eller någon närstående (prop. 1996/97:154 s. 57).

8.19 Brandförsäkringar för all framtid

Om en brandförsäkring tas för all framtid och premien enligt försäkringsavtalet betalas på en gång, ska bara fem procent av premien dras av (16 kap. 21 § IL).

Om premien enligt försäkringsavtalet i stället ska betalas under ett bestämt antal år med lika stort belopp varje år, ska avdrag göras vart och ett av dessa år enligt följande tabell.

Det hela antal år från avtalets ingående under vilka premien ska betalas.

Avdrag i procent av den för året betalda premien

högst		4 år	5 %
5 till och med		7 år	10 %
8	-"-	10 år	15 %
11	-"-	13 år	20 %
14	-"-	16 år	25 %
17	-"-	19 år	30 %
20	-"-	23 år	35 %
minst		24 år	40 %

8.20 Hälsa- och sjukvård m.m.

Utgifter för sådan hälso- och sjukvård i Sverige som inte är offentligt finansierad får inte dras av. Utgifterna ska dock dras av om de avser en anställd, en enskild näringsidkare eller en delägare i ett svenskt handelsbolag som inte omfattas av den offentligt finansierade vården enligt lagen (1962:381) om allmän försäkring eller någon annan svensk författning (16 kap. 22–24 §§ IL).

Utgifter för hälso- och sjukvård och läkemedel utomlands ska dras av om de uppkommit vid insjuknande i samband med tjänstgöring utomlands.

Utgifter för företagshälsovård, för vaccinationer som betingas av näringsverksamheten och för nödvändig tandbehandling ska dras av.

Utgifter för arbetslivsinriktade rehabiliteringsåtgärder ska dras av, om arbetsgivaren ska svara för dem enligt 22 kap. lagen (1962:381) om allmän försäkring eller rehabiliteringen syftar till att den anställde ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta. Avdrag för sådana utgifter ska också göras av en enskild näringsidkare eller av en delägare i ett svenskt handelsbolag, om rehabiliteringen syftar till att han ska kunna fortsätta sitt förvärvsarbete. Även utgifter för förebyggande behandling ska dras av, om behandlingen har ett sådant syfte.

8.21 Grupplivförsäkringar

Premie för grupplivförsäkring som en näringsidkare tecknar för egen del ska dras av.

Om försäkringsersättningen utfaller efter väsentligt förmånligare grunder än vad som gäller enligt grupplivförsäkring för statligt anställda, ska bara den del av premien dras av som kan

anses motsvara förmåner enligt grupplivförsäkring för statligt anställda (16 kap. 25 § IL).

8.22 Reseskyddsförsäkringar

Premie för reseskyddsförsäkring avseende resor som en näringsidkare gör i näringsverksamheten ska dras av (16 kap. 26 § IL).

8.23 Bilkostnader

Utgifter för resor som en näringsidkare gör med egen bil i näringsverksamheten ska dras av med 1 krona och 85 öre för varje kilometer. Detta gäller dock inte om bilen är en tillgång i näringsverksamheten (16 kap. 27 § IL). Avdraget förutsätter att inga driftkostnader för bilen har belastat verksamheten. Den skattskyldige ska kunna visa underlaget för avdraget genom körjournal eller på annat lämpligt sätt.

Om en sådan delägare i ett svenskt handelsbolag som ska uttagsbeskattas för bilförmån från bolaget använder bilen för resor i näringsverksamheten och betalar samtliga utgifter för drivmedel som är förenade med resorna, ska utgifter för dieselolja dras av med 65 öre för varje kilometer och utgifter för annat drivmedel med 95 öre för varje kilometer (16 kap. 27 § IL).

Begreppet egen bil omfattar inte förmånsbil. En egenföretagare eller fysisk handelsbolagsdelägare som blivit beskattad för bilförmån i inkomstslaget tjänst medges därför inte schablonavdrag (16 kap. 27 § 1 stycket IL) för resor i näringsverksamheten med sådan förmånsbil. Har beskattning skett för drivmedelsförmån i inkomstslaget tjänst, medges avdrag för den andel av drivmedelsförmånen som avser resor i näringsverksamheten. Betalar näringsidkaren själv drivmedlet, medges avdrag med den verkliga utgiften för resor i näringsverksamheten alternativt med den schablon som gäller för dieselolja eller annat drivmedel (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824165-10/111).

Bil som utgör tillgång i näringsverksamheten

Det är nödvändigt att ta ställning till om bilen utgör tillgång i verksamheten eller inte (jfr prop. 1989/90:110 s. 591). Detta innebär att bilen ska vara anskaffad för näringsverksamheten för att den ska utgöra ett inventarium. Bilen kan utgöra ett inventarium även om körsträckan i verksamheten är förhållandevis obetydlig.

Om bilen utgör en tillgång i verksamheten, medges normalt avdrag för samtliga bilkostnader inklusive värdeminskningss-avdrag.

Bilförmån

När en egenföretagare eller handelsbolagsdelägare även för privat bruk disponerar en bil som bokförts i näringsverksamheten ska bilförmån redovisas som intäkt av näringsverksamhet. För den som redovisar sin verksamhet i enlighet med BFNAR 2006:1 kommer intäktsredovisningen av förmånen att ske löpande i bokföringen. För övriga egenföretagare och handelsbolagsdelägare kommer förmånen att vara en skattemässig justeringspost på NE respektive N3A.

Leasingbil

Om leasingbil används i näringsverksamheten gäller samma regler för avdrag i verksamheten samt för påförande av bilförmån för privat nyttjande hos delägare som när egen bil används i verksamheten. I stället för värdeminskningssavdrag erhålls avdrag för erlagd hyra. I RÅ 1994 ref. 17 fann RR att god redovisningssed innebär att en förhöjd första avgift för leasing av bil ska periodiseras proportionellt över avtalstiden.

8.24 Arbetsresor

I fråga om utgifter för resor till och från arbetsplatsen och begränsning i avdragsrätten för sådana utgifter tillämpas motsvarande bestämmelserna som i inkomstslaget tjänst. Om den skattskyldige har utgifter för sådana resor både i inkomstslaget tjänst och i inkomstslaget näringsverksamhet, ska begränsningen avse de sammanlagda utgifterna och i första hand medföra en minskning av avdraget i inkomstslaget tjänst (16 kap. 28 § IL).

För gränsdragningen mellan resor i näringsverksamheten och arbetsresor, se Skatteverket 2005-06-08, dnr 130 331754-05/111.

8.25 Egenavgifter

Debiterade egenavgifter ska dras av till den del de avser näringsverksamheten. Om avgifterna sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras (16 kap. 29 § IL). Avdrag ska dessutom göras för ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret.

Se även Skatteverket 2005-09-05, dnr 130 460077-05/111.

8.26 Pensionsförsäkringar och pensions- sparkonton

Premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton får dras av enligt reglerna i 59 kap. IL om pensionssparavdrag (16 kap. 32 § IL). Se SKV 301, avsnitt 21.

8.27 Avgifter till arbetslöshetskassa

I fråga om avgifter till arbetslöshetskassa är skattereduktionen slopad fr.o.m. 2008 års taxering.

8.28 Arbeta i bostaden

Om en enskild näringsidkare använder en särskilt inrättad del av sin bostad i näringsverksamheten, ska en skälig del av utgifterna för hyra, värme m.m. dras av. Även andra utgifter för denna del av bostaden ska dras av, om de direkt orsakas av näringsverksamheten (16 kap. 34 § IL).

Om en enskild näringsidkare arbetar i sin bostad minst 800 timmar under beskattningsåret, får han dra av utgifter för bostaden, även om något särskilt utrymme inte har inrättats. Avdrag får göras med 2 000 kr per år om arbetet utförs i en bostad på den skattskyldiges eller hans makes fastighet och med 4 000 kr per år i annat fall. Är beskattningsåret längre eller kortare än tolv månader ska timantalet och beloppet justeras.

I antalet arbetade timmar får bara sådant arbete räknas med som det med hänsyn till arbetets karaktär är motiverat att utföra i bostaden. Även tillfälligt arbete som räknas till inkomstslaget tjänst får räknas med om det har nära samband med näringsverksamheten. Arbete som utförs av den skattskyldiges barn får räknas med bara om barnet har fyllt 16 år. Arbete som utförs av den skattskyldiges make får räknas med bara om makarna driver verksamheten gemensamt (16 kap. 35 § IL).

Hyses- eller bostadsrätt

För den som bor i en hyres- eller bostadsrättslägenhet beräknas avdraget på grundval av den del av hyran eller avgiften till bostadsrättsföreningen som kan anses belöpa på den särskilt inrättade delen. Avdrag medges även för skälig del av sådana kostnader för värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström som inte ingår i hyran/avgiften.

**Näringsidkarens
privatbostads-
fastighet**

När privatbostaden är en fastighet som tillhör näringsidkaren och en särskild del har inrättats för och använts i näringsverksamheten, får avdrag göras för skälig andel av kostnaderna för värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström. Räntekostnader och tomträttsavgäld får således inte beaktas, vilket beror på att de är avdragsgilla under inkomst av kapital.

Förutom att avdrag får göras för skälig andel av bostadskostnaden får avdrag göras för sådana kostnader som är direkt betingade av näringsverksamheten, t.ex. kostnader för speciell ventilation. För mer allmänna kostnader medges däremot inte avdrag. Har exempelvis hela husfasaden på privatbostadsfastigheten reparerats eller målats om, blir inte heller den del av kostnaderna som belöper på den för näringsverksamheten inrättade fastighetsdelen avdragsgill. Se vidare Skatteverket 2005-04-20, dnr 130 227116-05/111.

**Privatbostad
tillhörig annan än
näringsidkaren**

Arbetar näringsidkaren i en för ändamålet särskilt inrättad del av en privatbostadsfastighet som tillhör utomstående bör avdrag kunna medges för erlagd hyra, under förutsättning att den är marknadsmässig.

Enskild näringsidkare som använder särskilt inrättad del av makes privatbostadsfastighet i sin näringsverksamhet är berättigad till samma avdrag som skulle ha tillkommit maken om denne bedrivit näringsverksamheten, se Skatteverket 2006-05-04, dnr 131 273882-06/111.

8.29 Reklam och sponsring

Reklam och marknadsföring har traditionellt sett bestått av annonser i tidningar, reklam på skyltar eller bioreklam m.m. Med tiden har en utvidgning skett av det sätt på vilket företag sprider sitt eller sin produkts namn. Ett sätt att åstadkomma detta är att lämna ekonomiskt stöd till verksamheter eller personer. Företeelsen brukar benämnas sponsring och den som lämnar stödet sponsor.

Sponsringen går huvudsakligen till idrottsrörelsen. Det förekommer emellertid också att kulturen sponsras. Även olika slag av forsknings- och utvecklingsprojekt kan sponsras. Avdragsrätten för de senare bidragen är särskilt reglerad i 16 kap. 9 § IL, se vidare avsnitt 8.9.

Sponsorerna motiverar bidragen med att de ska ge dem utbyte i form av reklam, goodwill eller annat som leder till ökade intäkter etc. Ett viktigt skäl till sponsring kan vara att sponsorn öns-

kar att associeras med olika mer eller mindre väl avgränsade företeelser som kan verka positivt för sponsorns anseende hos en viss målgrupp. Att sponsringen ska verka resultatbefrämjande är en förutsättning för att bidragen ska vara avdragsgilla.

Någon särskild lagreglering avseende avdragsrätt för reklam och sponsring finns inte. Avdragsrätten prövas enligt de allmänna bestämmelserna om avdrag för intäkternas förvärvande (16 kap. 1 § IL). För att sponsringen ska vara avdragsgill krävs att den utgör en driftkostnad i näringsverksamheten. Sponsorn måste alltså erhålla något i motprestation som kan verka resultatfrämjande i näringsverksamheten. Rena gåvor är däremot inte avdragsgilla (9 kap. 2 § 2 stycket IL).

Rättspraxis

I RÅ 1976 ref. 127 I-II (=RRK R 1976 1:95 I-II) medgavs PLM (I) avdrag för bidrag till kampanj mot nedskräpning, då opinionsbildning till följd av kampanjen enligt Högsta förvaltningsdomstolen ”kunde få påtagliga återverkningar på avsättningen av bolagets produkter”. Däremot fick bolaget inte avdrag för ett bidrag till Industriförbundet avseende utredning angående skadeverkningar av nedskräpning, eftersom detta projekt bedömdes vara av mer allmän natur utan direkt samband med bolagets verksamhet. KF (II) vägrades avdrag för bidrag dels till kampanj ”Vårstädning”, dels till näringslivets arbetsgrupp i nedskräpningsfrågor med motiveringen att det inte fanns ”något sådant samband mellan förbundets verksamhet och de ifrågavarande utbetalningarna att dessa får såsom driftkostnader avdragas ...”. I RÅ 1977 Aa 4 vägrades ett industriaktiebolag avdrag för ett engångsbidrag till anordnande av ett bruksmuseum. Av praxis framgår således att det finns ett krav på samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen. Att kravet på samband kan vara olika stort beroende på sponsringens inriktning visas nedan.

I RÅ 2000 ref. 31 I-II prövade RR Procordiakoncernens (sedermera Pharmacia & Upjohn) sponsring av Operan (I) och Falcon AB:s (II) avdragsyrkande för bidrag till Projekt Pilgrimsfalk, som drevs av bl.a. Svenska Naturskyddsföreningen.

Av RÅ 2000 ref. 31 I-II framgår att man vid prövningen av om avdragsrätt föreligger först måste ta ställning till om den aktuella kostnaden för vad som betecknas som sponsring utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Även om kostnaden primärt anses vara av sådant slag, kan avdrag likväl vägras med hänvisning till förbudet mot avdrag för gåvor.

När det är fråga om aktiebolag som lämnat sponsringsbidrag uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att det föreligger en klar presumtion för att kostnaderna är avdragsgilla. Endast i undantagsfall, där det framstår som uppenbart att kostnaden inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande, kan avdrag vägras med hänvisning till de allmänna avdragsbestämmelserna i 16 kap. 1 § IL. Det bör poängteras att i RÅ 2000 ref. 31 var sponsorerna stora koncerner och inte enmans- eller fåmansaktiebolag, där det enligt Skatteverkets mening på ett helt annat sätt kan förekomma att sponsringskostnader i realiteten utgör privata levnadskostnader för företagsledaren eller denne närstående och således inte är avdragsgilla.

I RÅ 2000 ref. 31 fann Högsta förvaltningsdomstolen inledningsvis att bidragen utgjorde omkostnader i näringsverksamheten. Högsta förvaltningsdomstolen prövade därefter om utgifterna till någon del omfattades av förbudet mot avdrag för gåvor. Högsta förvaltningsdomstolen synes mena att en och samma kostnad – i vart fall när fråga är om sponsring – kan utgöra omkostnad i näringsverksamhet och samtidigt omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor i 9 kap. 2 § IL. Den senare utgör således en specialbestämmelse i förhållande till huvudregeln i 16 kap. 1 § IL, som är en generell bestämmelse. Specialbestämmelsen tar i ett sådant fall över.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att det inte föreligger en gåva i de fall mottagaren utför motprestationer och värdet av dessa svarar mot den lämnade ersättningen. Något hänsynstagande till eventuella subjektiva gåvoavsikter görs inte i domen. Det är i stället en objektiv bedömning som ska göras av bidragets storlek i relation till värdet av erhållna motprestationer. Sådana motprestationer kan, enligt Högsta förvaltningsdomstolen, bestå av direkta tjänster, t.ex. reklam, men också i indirekta tjänster som kommer sponsorn tillgodo. En indirekt tjänst kan föreligga när det finns en stark anknytning mellan sponsorns respektive mottagarens verksamhet. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade här till RÅ 1976 ref. 127 I. När det gällde Falcon AB:s bidrag till Projekt Pilgrimsfalk, fann Högsta förvaltningsdomstolen att det fanns ett sådant indirekt samband.

En slutsats av RÅ 2000 ref. 31 är att om inte mottagaren tillhandahåller en direkt motprestation och sponsorbidraget inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningen kan ses

som indirekta kostnader i sponsorns verksamhet (se Falconfallet och RÅ 1976 ref. 127 I), ska kostnaden betraktas som en inte avdragsgill gåva. Det finns här anledning att understryka att Högsta förvaltningsdomstolen framhåller att den omständigheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill, och därigenom kan vara kommersiellt motiverad, inte i sig innebär att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.

För den skatterättsliga bedömningen är det alltså enligt fast praxis väsentligt att man i det enskilda fallet prövar vad sponsringen kan hänföras till för slag av kostnad och om sponsorn erhållit en direkt eller indirekt motprestation. I princip kan kostnader för sponsring hänföras till antingen reklamkostnad, representationskostnad, personalkostnad, kostnad för forskning och utveckling, eller till inte avdragsgill privat levnadskostnad eller gåva.

Gränsdragning mot gåva

Vid bedömning av avdragsrätten för sponsring är gränsdragningen mot gåva av avgörande betydelse, eftersom gåvor inte är avdragsgilla. En sponsring helt utan motprestation får anses som gåva och är då inte avdragsgill för sponsorn. Detta gäller även i de fall bidraget utgör omkostnad i näringsverksamheten enligt bestämmelserna i 16 kap. 1 § IL. Om mottagaren t.ex. tillhandahåller annonsplats eller fribiljetter, är det klart att en motprestation lämnats. Använder sig sponsorn själv aktivt av sponsoringens insats i annonskampanjer, på förpackningar etc. har också en form av motprestation lämnats. Motprestationens värde måste emellertid även stå i rimlig proportion till betalningen, för att kostnaderna för sponsringen inte helt eller delvis ska hänföras till inte avdragsgill gåva.

Detta innebär sammanfattningsvis att sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna.

Motprestationens art

Förekomsten av motprestationer och arten av dessa styr hur sponsringen ska rubriceras i kostnadshänseende och blir därmed avgörande för avdragsrätten. I många fall är motprestationen sammansatt av olika delar. Det förekommer t.ex. att en idrottsförening erbjuder sponsorpaket som innehåller allt från reklamskyltar till fribiljetter. Avdrag som driftkostnad kan då inte utan vidare medges för hela utgiften. Varje del i paketet måste bedömas för sig. Detta är nödvändigt eftersom olika

avdragsregler gäller för olika slag av kostnader. För att avdrag ska medges får inte den lämnade redogörelsen av den erhållna motprestationen vara för allmänt hållen.

Reklam- eller PR-kostnad

I de fall motprestation erhålls består den oftast av någon form av reklam eller PR. Hit hänförs även den positiva verkan en särskild sponsringsåtgärd har på sponsorns anseende hos utvalda målgrupper. För att avdragsrätt såsom för marknadsföringskostnad ska föreligga krävs ett samband mellan sponsorns verksamhet och motprestationen. Praxis visar att publiciteten tillmätts avgörande betydelse. I praxis synes det finnas ett krav på att den motprestation som sponsorn erhåller ska rikta sig till allmänheten. Om reklam- eller PR-värdet varit obetydligt i förhållande till kostnaden för sponsringen, har kravet på samband inte ansetts uppfyllt. Om motprestationen t.ex. består av att företagets namn graveras in eller tas upp på anslagstavla eller liknande på en inte framträdande plats, vilket inte är ovanligt vid s.k. kultursponsring, och inte sponsorn i övrigt kan använda prestationen i sin marknadsföring som reklam, talar detta för att motprestationen är ringa och att avdragsrätt därför saknas. Om motprestationen inte står i rimlig proportion till storleken på det lämnade bidraget, kan avdrag medges för viss del av kostnaden såsom för reklamkostnad medan avdrag vägras för resterande del med hänvisning till förbudet mot avdrag för gåvor.

Personalkostnad

Vid sidan av avdragsförbudet för gåva faller den del av sponsringsbidraget som har karaktär av personalkostnad. Det är inte ovanligt att sponsorn som motprestation erhåller biljetter till ett evenemang eller fasta platser i en idrottsanläggning, teater- eller konsertlokal. Får anställd utan vederlag utnyttja sådan biljett eller fast plats kan sponsorn få avdrag för sitt bidrag som personalkostnad. Om den anställde ska förmånsbeskattas eller om det är skattefri personalvårdsförmån får bedömas enligt bl.a. reglerna i 11 kap. 11 § IL.

Företag som sponsrat idrottsföreningen på en mindre ort har medgetts avdrag som personalkostnad, om minst 80 % av idrottsföreningens medlemmar utgjorts av anställda i företaget. I praxis har avdrag medgetts även för bidrag till idrottsanläggning på en ort där minst 80 % av invånarna varit anställda av det bidragsgivande företaget (RÅ 1952 Fi 241 och i reg.= RÅ 1952 Fi 617 samt RN 1952 nr 5:7. Jfr RÅ 1968 ref. 46, 1974 ref. 116 och RN 1955 4:4).

Representationskostnad Utnyttjar sponsorn erhållna biljetter etc. för representation, ska avdragsrätten bedömas efter de regler som gäller för representation i 16 kap. 2 § IL, se även Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:5) och meddelande (SKV M 2004:4) om avdrag för representation. Starka krav ställs på sambandet med verksamheten. Bl.a. har tidpunkten och platsen för representationen betydelse liksom till vilken/vilka representationen riktar sig. Beträffande gränsdragningen mot reklam och PR kan sägas att representation i normalfallet enbart vänder sig till ett fåtal personer. Vad gäller avdrag för s.k. representationsgåva är praxis restriktiv, se t.ex. RÅ 1982 1:9.

FoU-kostnad Skulle sponsringen vara att rubricera som bidrag till forskning och utveckling (FoU) ställs lägre krav på samband än vad som normalt gäller för driftkostnader. Enligt reglerna om bidrag till FoU krävs för avdragsrätt endast att forsknings- och utvecklingsarbetet kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet, se vidare avsnitt 8.9.

Se även Skatteverket 2005-06-27, dnr 130 702489-04/113.

8.30 Ökade levnadskostnader

Tidigare har det för inkomstslaget näringsverksamhet inte funnits, utom för yrkesfiskare, några särskilda regler om avdragsrätt för ökade levnadskostnader. Fr.o.m. 2002 års taxering har sådana bestämmelser införts, i 16 kap. 28 a § IL, som innebär att i stort sett samma regler gäller för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag som för anställda. Detta innebär bl.a. följande.

Resa högst tre månader Under de första tre månaderna som arbetet har varit förlagt till samma ort tillämpas i näringsverksamheten i stort sett samma regler som i tjänst. Liksom i tjänst krävs för avdrag att resorna är förenade med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten. Samma schablonavdrag som i tjänst får då göras. Detta innebär bl.a. att avdrag för måltider och småutgifter ska göras i enlighet med 12 kap. 16 § IL. Avdrag görs för varje hel dag med ett maximibelopp vid resa i Sverige och med ett normalbelopp vid resa utomlands. För varje halv dag ska avdrag göras med ett halvt maximibelopp vid resa i Sverige och med ett halvt normalbelopp vid resa utomlands. En näringsidkare kan ha mer än ett tjänsteställe, exempelvis kan han ha en butik på en ort och inneha en jordbruksfastighet på en annan ort. För verksamheter som är helt skilda från varandra och av olika art finns ett tjänsteställe för varje verk-

samhet. Bedriver man näringsverksamhet på flera platser krävs att verksamheterna är integrerade med varandra för att det ska bli fråga om endast ett tjänsteställe. Tjänstestället är då den plats där näringsidkaren utför huvuddelen av sitt arbete. Exempel på integrerade verksamheter är om näringsidkaren har butiker av samma slag på olika orter med gemensamma inköp, annonser osv. Uttrycket ”den vanliga verksamhetsorten” har samma innebörd som i tjänst. En näringsidkare kan ha flera vanliga verksamhetsorter. Enligt 12 kap. 7 § IL avses med vanlig verksamhetsort ett område inom 50 km från tjänstestället. Som vanlig verksamhetsort behandlas också ett område inom 50 km från bostaden. Se vidare Skatteverket 2005-06-08, dnr 130 331754-05/111 och SKV 301, avsnitt 19.

Om näringsidkaren visar att den sammanlagda utgiftsökningen under samtliga resor i verksamheten i Sverige varit större än det sammanlagda schablonavdraget ska i stället detta högre belopp dras av. Bestämmelsen om detta utgörs av en hänvisning i 16 kap. 28 a § IL till 12 kap. 16 §, som avser ökade levnadskostnader under inkomst av tjänst. I denna bestämmelse talas om tjänsteresor i ”en och samma tjänst”. Om detta överförs på näringsverksamhet som består av flera näringsverksamheter, exempelvis en enskild näringsidkare som också har inkomst från ett handelsbolag, bör jämförelsen mellan schablonavdraget och den faktiska utgiftsökningen göras i varje näringsverksamhet för sig.

En likartad utredningsregel finns i fråga om resa utomlands. Om den skattskyldige visar att utgiftsökningen under en utrikes resa varit större än schablonavdraget ska de faktiska utgifterna dras av.

Resa längre än tre månader

När arbetet utanför den vanliga verksamhetsorten varit förlagt till samma ort under mer än tre månader i en följd medges avdrag med faktiska merutgifter. Kan dessa merutgifter inte visas anser Skatteverket att jämförelse kan göras med vad som gäller för motsvarande avdrag för löntagare som inte fått traktamente. Avdrag för ökade utgifter för måltider och småutgifter kan därför medges med 30 % av maxibeloppet per dag om arbetsorten ligger i Sverige och med 30 % av normalbeloppet per dag om arbetsorten ligger utomlands. Om utgifter för logi inte tillförlitligen kan beräknas på grund av att en privat tillgång används för övernattning, såsom husvagn, husbil eller båt, anser Skatteverket att avdrag ska kunna medges med ett schablonbelopp. En sådan schablon finns för löntagare. Den bör kunna tillämpas även i inkomstslaget

näringsverksamhet i nu avsett fall. Avdrag för logi kan därför medges med ett halvt maximibelopp per natt om arbetsorten ligger i Sverige och ett halvt normalbelopp per natt om arbetsorten ligger utomlands. Se Skatteverket 2009-04-15, dnr 131 352291-09/111.

Yrkesfiskare

För yrkesfiskare finns en särskild lagregel om avdragsrätt för ökade levnadskostnader vid fiske utanför hemorten (16 kap. 28 b § IL). I den föreskrivs att avdrag endast medges om fiske-resan varit förenad med övernattning.

I samband med införandet av de nya avdragsreglerna för ökade levnadskostnader för enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag (se ovan) anfördes följande beträffande yrkesfiskarna (prop. 1999/2000:100 s. 201).

”När generella regler om avdrag för ökade levnadskostnader införs för samtliga näringsidkare kan det hävdas att den särskilda regeln i 16 kap. 36 § IL om yrkesfiskaravdrag inte längre behövs. Utredningen om konkurrenssituationen för det svenska yrkesfisket har i betänkandet Yrkesfiskarnas konkurrenssituation (SOU 1999:3) bl.a. föreslagit ändringar i regeln. En lagrådsremiss om ett särskilt skatteavdrag för yrkesfiskare förbereds för närvarande...”

I avvaktan på införandet av ett särskilt skatteavdrag har RSV utfärdat allmänna råd om avdrag för ökade levnadskostnader för yrkesfiskare (RSV 2002:11).

Huvudregeln när det gäller avdrag för logi är att den verkliga kostnaden ska dras av. Om måltider ingår i utgiften för logi ska utgiften reduceras med den del som belöper på måltider. Kan kostnaden för logi inte visas medges avdrag enligt schablon med ett halvt maximibelopp per natt vid resa i Sverige och ett halvt normalbelopp vid resa utomlands (12 kap. 13 § IL).

8.31 Personalkostnader

8.31.1 Allmänt

Den exemplifiering av avdragsgilla kostnader som tidigare fanns i KL, såsom kostnader för personal, har tagits bort i IL. Detta innebär dock inte någon ändring i sak. Av de allmänna avdragsbestämmelserna i 16 kap. 1 § IL framgår nämligen att kostnader för personal är en sådan kostnad som är avdragsgill vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Till personalkostnader räknas löner, andra ersättningar och förmåner, personalvårds-

kostnader samt lönebikostnader. Pensionskostnader behandlas separat (SKV 336, avsnitt 11).

Sådana ersättningar som inte berättigar den anställde till avdrag under inkomst av tjänst, likställs med lön. Som exempel kan nämnas utbetald traktamentsersättning vid endagsförrättningar och bilersättning till den del den överstiger 1 kr 85 öre per kilometer. Också de flesta förmåner som har samband med anställning likställs med lön. Det innebär att de precis som vanlig kontantlön ska ingå i underlaget för socialavgifter samt att preliminärskatteavdrag ska göras.

8.31.2 Löner och andra ersättningar och förmåner

Kontant lön

Löner, ersättningar och förmåner till anställd personal är normalt avdragsgilla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Detta gäller oavsett företagsform. Vissa begränsningsregler finns när det gäller avdragsrätten för lön till närstående till företagsledare i fåmansföretag (avsnitt 23.3).

Värde av eget arbete m.m.

I enskild näringsverksamhet medges inte avdrag för värdet av det arbete som utförts av näringsidkaren själv, andre maken eller barn som inte fyllt 16 år (jfr dock avsnitt 23).

Kostnader för hälso- och sjukvård

Avdrag för kostnader på sjukvårdsområdet får göras för icke offentligt finansierad sjukvård, men endast om kostnaderna avser en anställd, delägare i HB eller en enskild näringsidkare som inte omfattas av den offentligt finansierade vården. Kostnader för sjuk- och hälsovård och läkemedel utomlands är avdragsgilla om kostnaderna har uppkommit vid insjuknande i samband med arbete utomlands. Avdrag får också göras för kostnader för vaccinationer som betingas av verksamheten och för företagshälsovård. Avdrag för arbetslivsinriktad rehabilitering får göras om åtgärderna syftar till att han eller hon ska kunna fortsätta sitt arbete. Även kostnader för förebyggande behandling är avdragsgilla om behandlingen syftar till att göra fortsatt förvärvsarbete möjligt. En enskild näringsidkare får dock inte göra avdrag för kostnader för offentligt finansierad hälso- och sjukvård eftersom det då är fråga om privata levnadskostnader (16 kap. § 22–24 §§ IL).

En arbetsgivare får däremot göra avdrag för kostnader för anställdas offentligt finansierade hälso- och sjukvård samt offentligt finansierade tandvård. I övrigt gäller samma regler som för den enskilde näringsidkaren.

Gåvor till anställda

Gåvor till anställda betraktas regelmässigt som löneförmåner. Avdrag bör normalt medges i näringsverksamheten, om värdet av gåvan utgör skattepliktig intäkt för mottagaren. Undantag från denna princip är kostnader för personalvårdsförmåner som alltid är avdragsgilla i näringsverksamheten, trots att förmånerna kan vara skattefria för de anställda. Motsvarande gäller julgåvor av mindre värde, sedvanliga jubileumsgåvor och minnesgåvor i samband med exempelvis högtidsdag och som inte utgörs av pengar eller andra kontanta medel.

Ett rörelsedrivande bolag hade i sina räkenskaper kostnadsfört julpaket till bolagets personal. Högsta förvaltningsdomstolen medgav avdrag för kostnaderna med motivering att julpaketen haft mindre värde och utgått till samtliga anställda i bolaget. I vad mån värdet av julpaketen var skattepliktigt för de anställda hade Högsta förvaltningsdomstolen inte anledning bedöma (RÅ 1963 Fi 1863).

Det förekommer inte sällan att värdet av sådana gåvor, som normalt ska beskattas hos den anställde, i stället redovisas som inte avdragsgill kostnad i näringsverksamheten med motivering att den anställde därigenom ska slippa beskattning av gåvan. Någon sådan valmöjlighet finns inte. Beskattningen av den anställde är oberoende av bolagets dispositioner (jfr SKV A 2009:38 och SKV M 2009:28).

Gåva till anställd av t.ex. fastighet, motorbåt, bil eller annan tillgång räknas alltså som skattepliktig intäkt för mottagaren och avdragsgill kostnad för givaren. Följande exempel kan nämnas. Anställd, som vid avgång ur tjänst erhöll sin tidigare tjänstebostad som gåva, blev beskattad för värdet av fastigheten (RÅ 1965 Fi 986). Byggnadsföretag, som till ett pris som understeg produktionskostnaden överlät villafastighet till anställd, erhöll avdrag för skillnaden mellan produktionskostnaden och överlåtelsepriset. Den anställde beskattades för motsvarande belopp (RÅ 1957 Fi 260 och 261).

Fri och delvis fri bostad

Förmån av fri eller delvis fri bostad är skattepliktig för den anställde. Fastighet som används som personalbostad utgör normalt näringsfastighet och anses i sådant fall ingå i förvärvskällan.

Kostnaderna för fastigheten är då avdragsgilla i näringsverksamheten.

Förmån av hemdator

Den särskilda skattefriheten för hemdator, 11 kap, 7 § IL, upphävdes den 1 januari 2007. Särskild förmånsberäkning för hemdatorer, 61 kap. 17 a § IL, har upphört att gälla från den

1 januari 2008. Har förmån av hemdator erhållits under 2008 tillämpas dock det upphävda lagrummet. Förmånsvärdet ska då för 2008 beräknas till 4 800 kr. Arbetsgivaren har rätt till avdrag för kostnader i form av värdeminskingsavdrag.

**Traktaments-
ersättningar**

Traktamentsersättningar som utbetalas till anställda är avdragsgilla i näringsverksamheten. I den mån utbetalda ersättningar överstiger de belopp som är avdragsgilla för den anställde under inkomst av tjänst är ersättningarna emellertid enligt SBL och SAL att likställa med lön.

**Resekostnads-
ersättningar**

På motsvarande sätt behandlas utbetalda resekostnadsersättningar avseende resor i tjänsten med egen bil.

I och för sig medges i regel avdrag för utbetalda ersättningar vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet oavsett hur dessa rubricerats. Framför allt på grund av socialavgifterna får emellertid frågan i vad mån den anställde är berättigad till avdrag för ökade levnadskostnader respektive för resor med egen bil i tjänsten betydelse vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet för arbetsgivaren (jfr SKV 301, avsnitt 19.2–3).

För traktamentsersättningar som utbetalas till företagsledare m.fl. i fåmansföretag gäller särskilda regler avseende bevarande av verifikationsmaterial m.m.

Bilförmån

Om bil anskaffas för anställda i näringsverksamheten eller för näringsidkaren själv, medges avdrag i näringsverksamheten för samtliga på bilen belöpande kostnader, under förutsättning att bilen är att anse som inventarium i näringsverksamheten. Den som privat utnyttjat sådan bil beskattas för bilförmån. Även enskild näringsidkare och delägare i HB beskattas för bilförmån enligt samma värderingsgrunder som gäller i inkomstslaget tjänst (jfr SKV 301, avsnitt 18.3). En delägare i HB som beskattas för bilförmån och själv svarat för drivmedelskostnaderna vid resor i näringsverksamheten, får avdrag för dieselolja med 65 öre per kilometer och för annat bränsle med 95 öre per kilometer (16 kap. 27 § IL).

Övriga förmåner

Även kostnader för andra förmåner till anställda såsom fria resor samt fri telefon, TV-licens, tidning eller tidskrift är avdragsgilla i näringsverksamheten. De anställda beskattas i gengäld för värdet av erhållna förmåner. Detta gäller även förmån av fria resor (jfr SKV A 2009:38 och SKV M 2009:28).

**Rätt
beskattningsår**

Vilket beskattningsår lönekostnader ska hänföras till följer av bokföringsmässiga principer, vilket innebär att avdrag medges för ersättning som intjänats under beskattningsåret av de anställda även om utbetalning inte skett samma år. I de fall t.ex. semesterersättning tjänas in i förtid kan normalt en reservering för semesterlön på 12 % av utbetalda löner godtas utan närmare utredning. För sådana anställda som tjänar i semester i efterhand får reservering för semesterlöneskulder inte göras.

För anställda inom byggnadsbranschen och en del andra branscher inbetalas oftast semesterersättning till speciella semesterkassor. För anställda som är anslutna till sådana kassor kan alltså reservering göras endast för den skuld företaget eventuellt kan ha till semesterkassan.

8.32 Vinstandelsstiftelse

En vinstandelsstiftelse syftar vanligen till att de anställda vid ett visst företag ska tillförsäkras del i företagets vinst. Normalt fungerar stiftelsen så att företaget ensidigt utfäster sig att visst år eller årligen överlämna en viss del av sin vinst till en stiftelse som bildats av de anställda eller personalorganisationerna vid företaget. Stiftelsen förvaltar varje årlig avsättning som en separat förmögenhetsmassa. När viss tid förflutit, t.ex. fem år, får den som varit anställd det år avsättningen ägt rum välja mellan att ta ut sin andel i förmögenhetsmassan eller att låta andelen stå kvar till dess han pensioneras.

Avdragsrätt

För att avdragsrätt ska föreligga för arbetsgivaren fordras enligt rättspraxis att

- de till stiftelsen överlämnade medlen i huvudsak tjänar syftet att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser,
- förvaltningen av medlen sker på sådant sätt att de anställdas rätt till utbetalning är tryggad,
- vid upplösning av stiftelsen dess tillgångar tillfaller dem som omfattas av stiftelsens ändamål.

Den första strecksatsen ovan innebär t.ex. att ändamålet inte huvudsakligen får vara att trygga det givande företagets fortbestånd (RÅ 1985 1:18).

Även fåmansbolag har avdragsrätt för överlämnade medel till vinstandelsstiftelse (RÅ 1984 1:72 I). Jämför dock med RÅ 1986 not. 374 (fhb) i vilket bolaget ej ansågs ha rätt till avdrag för avsättning till vinstandelsstiftelse. Gruppen anställda

bestod av fem personer vilka samtliga var delägare i bolaget. I SRN:s förhandsbesked framhölls att det var vanskligt att bedöma om de avsatta medlen verkligen syftade till att premiera för gjorda arbetsinsatser eller om avsättningarna tjänade andra syften. Högsta förvaltningsdomstolen ändrade inte förhandsbeskedet.

Företagets kostnad för vinstdelningen redovisas det år då vinsten har uppstått.

**Sista dag för
inbetalning**

I RÅ 2004 ref. 10 behandlades ett fall där medel förts över från ett aktiebolag till en vinstandelsstiftelse först efter den tidpunkt när bolaget var skyldigt att lämna självdeklaration. Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till den grundläggande principen att en näringsidkares redovisning ska läggas till grund för beskattningen, om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda lagbestämmelser. Eftersom det inte finns några sådana bestämmelser i fråga om sista inbetalningstidpunkt ska god redovisningssed tillämpas vid den skatterättsliga bedömningen. Detta ledde till slutsatsen att det inte fanns några hinder mot att avdrag medgavs för beskattningsåret i fråga.

Rättsfall

Frågan om avdragsrätt har, förutom i ovan angivna rättsfall, prövats i bl.a. följande rättsfall

RÅ 1983 1:9 (ej avdrag)
RÅ 1984 1:72 II (ej avdrag)
RÅ 1985 1:11 (avdrag)
RÅ 1987 not. 691 (ej avdrag)
RÅ 1990 not. 356 (ej avdrag)
RÅ 1994 ref. 38 (avdrag)

**Socialavgifter och
vinstandelsmedel**

För avsättningar till vinstandelsstiftelse under åren 1988–1991 var arbetsgivaren skyldig att erlagga arbetsgivaravgifter. Beloppen var pensionsgrundande.

För att stimulera det sparande som vinstandelssystem innebär beslutade statsmakterna att socialavgifter från och med den 1 januari 1992 inte ska tas ut på bidrag till vinstandelsstiftelser.

Genom lagändring beslöts också att inte heller ersättningar från en vinstandelsstiftelse skulle vara förmåns- eller avgiftsgrundande. Avgiftsfriheten gällde dock endast under förutsättning att de vinstmedel som överlämnades till stiftelsen var avsedda att vara bundna i minst tre år. Dessutom krävdes för avgiftsfrihet att bidragen tillkommit en betydande del av de anställda och på likartade villkor. Det innebar att minst en

tredjedel av personalen skulle omfattas av vinstandelssystemet och att ersättningen skulle lämnas efter enhetliga principer.

Avgiftsfriheten gällde inte sådana ersättningar som lämnats till delägare i ett fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller till företagsledare i ett sådant företag om han hade väsentligt inflytande i företaget. Avgiftsfriheten gällde inte heller ersättningar till närstående till sådan företagsledare eller delägare.

Övergångsregel

För utbetalningar som görs fr.o.m. den 1 januari 1993 gäller inte ovan nämnda krav för avgiftsfrihet om arbetsgivaren redan har betalat sociala avgifter vid avsättningen (prop. 1992/93:29, Sfu5 1992:1710).

Särskild löneskatt

Från och med den 1 januari 1997 gäller att särskild löneskatt ska tas ut på bidrag som en arbetsgivare lämnar till en vinstandelsstiftelse (SLFL 1 § 6).

8.33 Personalvård

Bidrag till personal-sammanslutningar

Bidrag eller gåvor till personalsammanslutningar är normalt att betrakta som personalkostnader och är därför i allmänhet avdragsgilla i näringsverksamheten. Bidraget kan utgå exempelvis till verkstadsklubb och tjänstemannaförening, anställas biblioteks- och föreläsningsförening, personalens idrottsklubb eller personalsammanslutning för uppförande av semesterhem.

Bidrag och gåvor till likartade föreningar med medlemmar utanför personalkretsen eller kostnader för anläggningar av personalvårdande karaktär har ansetts vara avdragsgilla endast om samtliga eller så gott som samtliga medlemmar varit anställda i företaget eller om anläggningarna kunnat beräknas bli utnyttjade nästan uteslutande av företagets anställda. Avdrag har inte medgetts för bidrag till föreningar för uppförande av badhus och idrottsplats avsedda att nyttjas även av allmänheten. Inte heller har avdrag medgetts för bidrag till ortens idrottsförening, när bidragen inte uteslutande skulle komma företagets anställda till godo. Vidare har avdrag inte medgetts för bidrag till uppförande av Folkets hus på en ort, där endast ungefär hälften av den manliga befolkningen var eller varit anställda i företaget, eller där flera företag på orten lämnat bidrag (RN 1955 nr 4:4, RÅ 1947 Fi 918, RÅ 1952 Fi 241).

Ett industriföretag har medgetts avdrag för bidrag till olika anläggningar av personalvårdande karaktär när minst 80 % av befolkningen i samhället utgjordes av företagets anställda med familjer. Ett annat industriföretag på en ort, där 70 % av ortens

yrkesverksamma befolkning utgjordes av företagets anställda, ansågs inte berättigat till avdrag för planerat bidrag till uppförande av sim- och idrottshall på orten. Ett företags bidrag till kommun för uppförande av pensionärshem med företräde för företagets pensionärer beträffande visst antal pensionärslägenheter har bedömts som avdragsgill personalkostnad (RN 1952 nr 5:7, RÅ 1956 Fi 1414, RN 1968 nr 6:4 = RÅ 1968 ref. 46).

8.34 Lönebikostnader

Arbetsgivaravgifter

För arbetstagare som vid årets ingång är under 65 år ska arbetsgivare erlägga avgifter enligt SAL för finansiering av den allmänna försäkringen och vissa andra sociala ändamål. Arbetsgivaravgifterna består av sjukförsäkringsavgift, ålderspensionsavgift, efterlevandepensionsavgift, arbetsskadeavgift, arbetsmarknadsavgift och föräldraförsäkringsavgift. En arbetsgivare ska inte betala några arbetsgivaravgifter för den som är född 1937 eller tidigare

De egentliga arbetsgivaravgifterna uppgick under 2010 till 25,39 % av underlaget.

Allmän löneavgift

En arbetsgivare ska också varje år betala allmän löneavgift. Avgiften uppgick under 2010 till 6,03 % och beräknas på samma underlag som gäller vid beräkning av arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (1 § SAL). Utländsk arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige betalar fr.o.m. 2001 inte allmän löneavgift.

För den som vid ingången av året fyllt 18 år men inte 25 år är avgifterna nedsatta till 15,49 % för löneutbetalningar från och med den 1 juli 2007.

Avgiftsunderlag

Underlaget för avgifterna utgörs av löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar. Med sådana ersättningar likställs kostnadsersättning som överstiger de belopp som är avdragsgilla för den anställde eller för uppdragstagaren under inkomst av tjänst. Avgifter ska således t.ex. betalas på bilersättning till den del den överstiger 1 kr 85 öre per kilometer samt på ersättning för ökade levnadskostnader vid tjänsteresa som inte varit förenad med övernattning. I underlaget ingår inte ersättning till en arbetstagare om den inte uppgått till 1 000 kr under året.

SLF

Från och med 2008 ska arbetsgivaren inte längre betala särskild löneskatt för personer som är födda 1937 eller senare. Bestämmelserna härom finns i SLFL. För de som är födda 1938–1943 betalas endast en ålderspensionsavgift på 10,21 %.

Skattebetalning

Arbetsgivaravgifterna beräknas löpande på grundval av och i takt med gjorda löneutbetalningar. Betalning av arbetsgivaravgifterna sker varje månad samtidigt med preliminär skatt.

När räkenskapsåret gått till ända ska avgifterna således redan till största delen vara inbetalda. För den som har kalenderår som räkenskapsår, bör det i bokslutet normalt endast förekomma reserveringar för avgifter som grundar sig på december månads löneutbetalningar.

Se i övrigt Skatteverkets broschyr Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter, SKV 401.

8.35 Kostnader för anställdas pensionering

En arbetsgivare har rätt till avdrag för anställdas pensioner. Avdrag kan medges antingen under intjänandetiden eller i samband med utbetalning av pensionen (direktpension). För avdragsrätt under intjänandetiden finns skatterättsliga krav på hur den utfästa pensionen ska tryggas (kvalitativa regler) samt beloppsbegränsningar (kvantitativa regler). Närmare redogörelse för de kvalitativa och kvantitativa reglerna lämnas i SKV 336, avsnitt 11. Ifråga om direkt pension medges en arbetsgivare i princip avdrag utan skatterättsliga beloppsbegränsningar.

8.36 Flyttningskostnader m.m.

Kostnader för flyttning av näringsverksamhet från en plats till en annan på grund av t.ex. ökat lokalbehov eller för utnyttjande av tillgänglig arbetskraft på en ort är omedelbart avdragsgilla.

Det utvidgade reparationsbegreppet

Kostnader för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är avdragsgilla som reparations- och underhållskostnader. Detta gäller antingen den skattskyldige är ägare till fastigheten eller har nyttjanderätten till den. Sålunda är t.ex. kostnader för flyttning och omdisponering av maskiner liksom för flyttning av innerväggar i ett industriföretag avdragsgilla, om de föranletts av nyanskaffning av maskiner, ändrade tillverkningsmetoder eller rationaliseringsåtgärder. På motsvarande sätt är kostnader i jordbruk för omdisponering av ekonomibyggnad avdragsgilla, t.ex. vid omläggning av driften från en animalieproduktion till annan. Åtgärder som upptagande av nya fönster eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning hänförs då till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).

I RÅ 1994 not. 195 vägrades omedelbart avdrag för vissa elinstallations- och ventilationsarbeten som uppkommit i samband med flyttning av maskiner. RR ansåg att det var fråga om utgifter för sådana installationer som ska hänföras till byggnadsinventarier, varför avdrag skulle medges enligt bestämmelserna om värdeminskingsavdrag för inventarier.

Utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna (19 kap. 2 § och 20 kap. 3 § IL). Beträffande byggnader ska detta även gälla för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget. Lagändringarna trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas retroaktivt från och med 2002 års taxering.

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll på lagerfastigheter ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras i den mån avdraget inte har gjorts i räkenskaperna. Lagändringen trädde i kraft den 1 januari 2004 och tillämpas på avyttringar som skett efter den 31 december 2003.

8.37 Lokalkostnader

8.37.1 Förhyrd arbetslokal

Hyreskostnad för en arbetslokal är avdragsgill i näringsverksamheten. Om näringsidkaren reparerar den hyrda lokalen är kostnaderna härför i regel avdragsgilla på en gång även om reparationen medför viss förbättring av lokalen.

8.37.2 Lokal i egen näringsverksamhet

När en av näringsidkaren ägd fastighet använts helt i dennes näringsverksamhet är alla driftkostnader för fastigheten avdragsgilla i verksamheten. Kostnader för ändrings- eller förbättringsarbeten på fastigheten får vanligen dras av antingen i form av årliga värdeminskingsavdrag eller i vissa fall omedelbart som kostnad för underhåll och reparation (19 kap. 2 § IL).

8.38 Vissa särskilda förluster

8.38.1 Företagsbot, sanktionsavgifter och mutor

Böter, offentligrättsliga sanktionsavgifter och mutor eller andra otillbörliga belöningar får inte dras av (9 kap. 9–10 §§ IL). Exempel på ej avdragsgilla sanktionsavgifter är konkurrens-skadeavgifter, kvotpliktsavgifter, företagsbot, överlastavgifter,

felparkerings- och kontrollavgifter vid olovlig parkering och övertidsavgifter.

Böter/avgifter till EU

Ett företag som bryter mot EU:s lagstiftning, t.ex. konkurrensreglerna, kan bli skyldigt att betala vissa avgifter eller böter till EU. Sådana påföljder är enligt 9 kap. 9 § IL inte avdragsgilla i näringsverksamheten.

Om en arbetsgivare betalar en anställds felparkeringsavgifter är detta avdragsgillt som lönekostnad för arbetsgivaren. I gengäld beskattas den anställde för motsvarande belopp som intäkt av tjänst (RÅ 1950 Fi 488). I RÅ 1983 1:64 vägrades ett aktiebolag, som bedrev biluthyrningsrörelse, avdrag för parkeringsböter som bolaget ålagts i egenskap av ägare till uthyrda bilar och inte kunnat driva in från sina kunder (se vidare SKV 301, avsnitt 8.6–8.7).

Advokat- och rättegångskostnader

Advokat-, rättegångs- och liknande kostnader är avdragsgilla endast om de utgör kostnader för förvärvande eller bibehållande av skattepliktiga intäkter eller nedbringande av avdragsgilla kostnader (RÅ 1958 Fi 1461, RÅ 1966 Fi 902, RÅ 1973 Fi 771 och RÅ 1976 ref. 84). Advokatkostnader för indrivning m.m. av vissa fordringar har således ansetts avdragsgilla liksom rättegångskostnader vid tvist angående beräkning av royalty. Före 1990 års skattereform var förvärvskällebegreppet inom inkomstslagen jordbruksfastighet och annan fastighet i princip knutet till viss fastighet (bruknings- eller förvaltningsenhet). Tidigare rättspraxis visar att rättegångskostnader avseende exempelvis förköpsrätt till fastighet (förvärvskälla) inte ansetts avdragsgilla (RÅ 1969 Fi 367). Förvärvskällebegreppet har i och med införandet av IL utmönstrats ur skattelagstiftningen. Emellertid är inkomstberäkningen oförändrad och avdrag torde inte heller i fortsättningen medges för sådana kostnader som rättsfallet gällde. De kan däremot utgöra del av anskaffningskostnaden och delvis utgöra underlag för värdeminskningsavdrag.

Konkurs- och ackordskostnader

En gäldenärs konkurs- och ackordskostnader är inte avdragsgilla. Angående konkurs och ackord, se SKV 336, avsnitt 21.

Deklarationshjälp m.m.

Kostnader för skatteutredningar i samband med deklarationsupprättande, deklarationshjälp, taxeringsprocesser och dylikt är inte avdragsgilla. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett mål som rörde avdrag vid inkomsttaxeringen för omkostnader i mervärdesskatteprocess förklarat att sådana kostnader är avdragsgilla driftkostnader (RÅ 1986 ref. 128). Detta innebär dock inte att kostnader för ombud i taxeringsprocess är avdragsgilla (RÅ 1952 Fi 706, RÅ 1953 Fi 1547). Inte heller

medges avdrag för årlig rättsskyddsavgift avseende skattemål (RÅ 1988 ref. 49).

8.39 Föreningsavgifter

Bestämmelsen i 9 kap. 2 § IL innebär delvis ett avsteg från den allmänna regeln att avdrag får göras för alla omkostnader för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Trots att det för flertalet näringsidkare och en stor del av löntagarna är mer eller mindre nödvändigt för deras utkomst att vara medlemmar i olika föreningar och andra sammanslutningar är avgifterna till dessa föreningar alltså i normalfallet inte avdragsgilla.

Avgifter till branschföreningar

Medlemskap i vissa branschorganisationer behövs för många slag av företag, t.ex. för att få anlita vissa inköpskällor, för att få en inom branschen använd prislista eller för att erhålla viss för företaget anskaffad service. Avdrag medges i regel ändå inte för avgifter till dessa inte ens för den del av avgiften som enligt utredningen från organisationen belöper på viss service eller publikation.

Om serviceverksamheten däremot bryts ut från föreningens verksamhet och överförs till ett för ändamålet bildat särskilt bolag, som debiterar föreningens medlemmar för utförda tjänster och för vilket avgiften blir intäkt av näringsverksamhet, blir ersättningen avdragsgill. Således har avdrag godkänts för avgifter till organisationer, vilkas verksamhet haft karaktär av rörelse och huvudsakligen avsett service åt medlemmarna (RÅ 1982 1:13).

Avdragsgilla föreningsavgifter

Från regeln om att avdrag inte får göras för medlemsavgifter undantas avgifter till arbetsgivarorganisationer (16 kap. 13 § IL). Endast den del som avser konfliktändamål är avdragsgill.

Rättspraxis

Förteckning över rättsfall avseende vägrade och medgivna avdrag för medlemsavgifter finns i SvSkT:s rättsfallshäfte 1977 s. 79 f samt i GRS II, 7:e uppl. s. 93 f.

8.40 Lantmäteriförrättningsutgifter

Lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering ska dras av omedelbart (16 kap. 20 a § IL).

9 Lager och pågående arbeten

9.1 Lager

Anskaffningsvärde och verkligt värde

Genom 1928 års KL infördes bestämmelser att inkomst av rörelse skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I praxis kom värderingen av lagret att godtas så länge den inte stred mot god köpmannased. Man tillämpade en fri lagervärdering.

I betänkandet Ändrad företagsbeskattning (SOU 1954:19) utarbetades riktlinjer för den lagervärdering som gällde t.o.m. beskattningsåret 1990. Enligt den lagstiftning som följde var lägsta värdets princip vägledande för värderingen. Därutöver tilläts en värderingsmetod som innebar en nedskrivning av lagrets värde.

Reglerna fr.o.m. 1992 års taxering innebär att lagervärderingen i princip följer den värdering som föreskrivs i 4 kap. 9 § ÅRL. Lagret värderas därför numera enligt lägsta värdets princip. De ändringar som har gjorts genom IL torde inte innebära några ändringar i sak.

9.1.1 Allmänt

Vad är lager?

Lager beskrivs i 17 kap. 3 § IL som tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning. Det är således inte tillgångens natur utan avsikten med innehavet som är avgörande för om tillgången är lager eller inte.

Anläggningstillgångar/omsättningstillgångar

I IL används inte beteckningarna anläggningstillgång och omsättningstillgång. De används däremot i redovisningssammanhang. I 4 kap. 1 § ÅRL definieras anläggningstillgångar som tillgångar som är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Övriga tillgångar är omsättningstillgångar. Det innebär att lager alltid är omsättningstillgång, men också att alla omsättningstillgångar inte behöver vara lager.

Av definitionen framgår att det är avsikten med innehavet som är avgörande för tillgångens klassificering. Det har ingen betydelse för vilket ändamål tillgången vanligtvis används om avsikten med användningen i ett visst fall är en annan. En tillgång som i en viss situation utgör anläggningstillgång kan i en annan situation vara omsättningstillgång. Ett exempel på detta är att RR i RÅ 1974 Aa 894 förklarade att när ett bilförsäljningsföretag tog ut bilar ur sitt lager för att i stället stadigvarande hyra ut dem blev bilarna anläggningstillgångar.

**Värdepappers-
lager**

Ett företags värdepappersinnehav torde kunna utgöra, utöver anläggningstillgång, antingen lager eller annan omsättningstillgång. Om man handlar yrkesmässigt med värdepapperna utgör de lager medan de utgör annan omsättningstillgång om man, för att få god förräntning, har anskaffat dem för överskottsmedel och avser att ha dem en kortare tid. I det senare fallet ska inte 17 kap. 20 § IL tillämpas utan i stället kapitalvinstreglerna (jfr 25 kap. 3 § IL). Det krävs därför i dessa fall en avyttring och att förlusten är definitiv för att en eventuell värdenedgång ska få dras av.

Varulager

I förarbetena till 1976 års bokföringslag (prop. 1975:104 s. 219) uttalas att varulagret är vad som över ett räkenskapsårsskifte finns kvar av de produkter som man i rörelsen tillverkar, säljer, tillhandahåller eller gör av med i sin verksamhet. Som exempel på tillgångar som normalt är lagertillgångar kan nämnas företags innehav av råvaror, hjälpmedel, varor under tillverkning samt färdigvaror. Uttalandet torde fortfarande ha giltighet – även vid beskattningen.

För företag som bedriver byggnadsrörelse, tomtrörelse eller handlar med fastigheter anses fastigheterna i regel utgöra lagertillgång. Aktier, obligationer och andra värdepapper samt immateriella tillgångar räknas som lagertillgångar om företaget bedriver handel med sådana tillgångar.

**Förenklat
årsbokslut**

En enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kr.

**Elcertifikat,
utsläppsrätter och
kytoenheter**

Regler infördes under 2003 om s.k. elcertifikat (lagen om elcertifikat, SFS 2003:113). Skatteregler har införts i bl.a. 17 kap. IL. Senare har motsvarande regler införts även för utsläppsrätter. Under 2006 har skatteregler införts också för utsläppsminskingsenheter och certifierade utsläppsminsk-

ningar (s.k. kyotoenheter, SFS 2006:620). (Se vidare om näringsbidrag avsnitt 17.1.)

Bestämmelserna om elcertifikat innebär att staten kan tilldela elproducenter elcertifikat, om den producerade elen är förnybar. Någon ersättning till staten för elcertifikaten betalas inte. En elanvändare har enligt samma lagstiftning s.k. kvotplikt som kan innebära att han måste anskaffa elcertifikat. Elcertifikat behandlas som lagertillgångar hos den som är berättigad till tilldelning av sådana tillgångar.

Utsläppsrätter avser utsläpp av växthusgaser. Utsläpp av sådana gaser kräver innehav av utsläppsrätt. Sådana rätter tilldelas verksamhetsutövarna. En verksamhetsutövare som önskar släppa ut mer koldioxid än vad som motsvaras av utfärdade utsläppsrätter kan köpa utsläppsrätter av den som vill sälja sådana.

Utsläppsrätter ska, liksom elcertifikat, behandlas som lagertillgångar om den skattskyldige är berättigad till tilldelning av sådana rättigheter eller är kvotpliktig enligt 4 kap. lagen om elcertifikat (se 17 kap. 22 a § IL).

Utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (s.k. kyotoenheter) påminner om utsläppsrätter. De utfärdas i samband med projektverksamhet enligt det s.k. Kyotoprotokollet. Kyotoenheter behandlas vid inkomstbeskattningen på samma sätt som utsläppsrätter, dvs. under vissa villkor som lagertillgångar (se 17 kap. 22 b § IL).

För företag i intressegemenskap finns en särskild regel som innebär att samma princip – värdering till nettoförsäljningsvärdet eller anskaffningsvärdet (se nedan) – ska tillämpas för alla företag i intressegemenskapen. Samma regler gäller för elcertifikat, utsläppsrätter, utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (se 17 kap. 22 a–f § IL). Reglerna är gemensamma för elcertifikat och utsläppsrätter.

Förnödenheter

S.k. förnödenheter som finns i företaget per balansdagen utgör lagertillgångar. BFN har i BFN U 96:2 behandlat frågan om redovisningen av förnödenheter.

Med förnödenhet avses sådana tillgångar som används i ett företags normala tillverkningsprocess. Som exempel på förnödenheter kan anges bränsle, smörjmedel, slipmaterial, rengöringsmedel, städmaterial och tillsatsmaterial. Till förnödenheter räknas däremot inte utgifter avseende allmän administration eller försäljning. Utgifter av detta slag får kostnadsföras löpande. Till förnödenheter räknas heller inte

tillgångar av stadigvarande karaktär (anläggningstillgångar), t.ex. reservmaskiner och specialverktyg. (Se vidare nedan.)

Inneliggande lager

Enligt 14 kap. 2 § IL ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag. Bestämmelsen innebär att försäljning av varor ska beskattas i takt med att de redovisas enligt god redovisningssed.

Skatteverket anser att en lagertillgång inte längre ska anses tillhöra säljaren om den har sålts och försäljningen ska intäktsredovisas enligt god redovisningssed (Skatteverket 2006-12-04, dnr 131 722373-06/111). Motsatsvis ska en lagertillgång anses tillhöra säljaren så länge någon intäkt från försäljning av tillgången inte ska redovisas. Bedömningen av tidpunkt för intäktsredovisningen görs framför allt med ledning av Redovisningsrådets rekommendation RR 11 och BFN:s allmänna råd BFNAR 2003:3.

Även för köparen ska tidpunkten för när en varulagertillgång ska anses ingå i det inneliggande lagret bestämmas efter god redovisningssed. Särskilda redovisningsrekommendationer som i detalj behandlar när en vara ska anses inköpt saknas. Viss vägledning finns i BFNAR 2000:3 men även en analog tillämpning med RR11 och BFNAR 2003:3 kan ge vägledning om när en varulagertillgång ska tas upp av köparen.

En enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL ska tillämpa bestämmelserna i det allmänna rådet BFNAR 2006:1. Enligt rådet ska en vara tas upp som varulager hos köparen när varan har kommit till köparen. En vara ska inte tas upp hos säljaren när varan har avsänts till köparen.

För mindre aktieföretag och ekonomiska föreningar som upprättar en årsredovisning enligt allmänna råden BFNAR 2008:1 respektive BFNAR 2009:1 finns i kapitel 6 uttryckliga regler för när en vara ska anses ha övergått till köparen.

Lagerbevis

En vara eller ett varuparti kan ersättas av ett lagerbevis, dvs. ett bevis över inköpt lager. Den som har lagerbeviset har också förfoganderätten över varorna. När lagerbevis utfärdas avlämnas inte själva varan utan den ligger ofta kvar hos säljaren, avskild för köparens räkning. Om det verkligen är ett lagerbevis som överlämnas får varorna anses ha omhändertagits av köparen (jfr RÅ 1972 ref. 44 I och SOU 1977:86 s. 487).

Däremot räcker det inte med s.k. lagringsintyg (RÅ 1979 Aa 66 och RÅ 1981 1:64, se nedan).

I RÅ 1981 1:64 hade en oljetransportör träffat avtal med olje-handlare om köp av viss mängd olja som förvarades i säljarens oljecistern. Eftersom oljepartiet inte hade omhändertagits av köparen före räkenskapsårets utgång ansågs det inte utgöra lager i köparens verksamhet.

Konsignations-lager

En kommissionär köper eller säljer varor i eget namn för annan persons räkning (kommittenten). Kommissionären har ofta ett varulager, konsignationslager, som han får från kommittenten. Kommissionären betalar inte varorna till kommittenten förrän han sålt dem. Äganderätten för varorna har aldrig övergått på kommissionären, varför konsignationslagret inte kan inräknas i kommissionärens varulager.

Inventering

För att möjliggöra kontroll av lagervärderingen finns särskilda regler för inventeringen i lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomsttaxeringen.

Enligt 1 § inventeringslagen ska den skattskyldige upprätta en förteckning som för varje post av tillgångar i lagret anger det högsta värde som är tillåtet enligt 17 kap. IL. Om den skattskyldige yrkar att lagret ska värderas enligt alternativregeln ska anskaffningsvärdet för varje post av tillgångar i lagret redovisas i förteckningen. Inventeringslagen medger att lagret värderas vid skilda tillfällen under beskattningsåret om värdet på ett tillfredställande sätt kan korrigeras med hänsyn till lagerutvecklingen fram till balansdagen. Den skattskyldige ska på förteckningen teckna en försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen.

Har den skattskyldige inte följt inventeringslagens regler ska, enligt 3 § inventeringslagen, de lämnade uppgifterna om lagrets värde inte äga vitsord vid taxeringen.

Om det med hänsyn till verksamhetens art inte utan avsevärda svårigheter är möjligt att följa inventeringslagens regler ska den skattskyldiges uppgifter om lagervärdet godtas om det inte framstår som sannolikt att värdet är ett annat.

Värderingen

Lagervärderingen kan göras enligt huvudregeln eller alternativregeln. För värdering av djur i jordbruk och renskötsel finns en särskild regel.

Huvudregeln innebär att lagret inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljnings-

värdet. Alternativregeln innebär att lagret tas upp till lägst 97 % av det samlade anskaffningsvärdet. Enligt djurvärderingsregeln får lagret inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden. Dock behöver lagret inte i något fall tas upp till högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde (se avsnitt 9.1.2).

Huvudregeln

Huvudregeln innebär att lagertillgång inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (17 kap. 3 § IL). Återanskaffningsvärdet får användas i stället för nettoförsäljningsvärdet om det finns särskilda skäl. Hänsyn ska då tas till ev. inkurans. Med anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde och återanskaffningsvärde avses detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall någon av de övriga årsredovisningslagarna (se nedan).

För lager av finansiella instrument gäller särskilda regler (se nedan under kantrubriken Värdepapper).

Alternativregeln

För att förebygga praktiska problem som kan uppkomma vid en värdering strikt enligt ÅRL har huvudregeln kompletterats med en regel som medger en schablonmässig värdering av lagret, den s.k. alternativregeln (17 kap. 4 § IL).

Alternativregeln utgår från lagrets totala anskaffningsvärde. Om vissa varor eller varugrupper värderats till anskaffningsvärde och andra till verkligt värde måste en justering av lagervärdet göras när alternativregeln används. Detta innebär att anskaffningsvärdet för alla i lagret ineliggande tillgångar måste fastställas. Det samlade anskaffningsvärdet får därefter skrivas ned med 3 %. Alternativregeln får inte tillämpas vid värderingen av fastigheter, aktier och obligationer eller dylikt samt elcertifikat, utsläppsrätter och s.k. kyotoenheter.

Om företagets samlade lagertillgångar till viss del består av sådana tillgångar som inte omfattas av alternativregeln måste dessa särskiljas för att regeln ska kunna tillämpas på övriga delar av lagret. En sådan tillämpning av IL:s lagervärderingsregler innebär att aktier och fastigheter eller dylikt värderas enligt huvudregeln, dvs. enligt lägsta värdets princip, medan övriga lagertillgångar värderas till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Förenklat årsbokslut

Den som är enskild näringsidkare och upprättar förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL behöver inte ta upp något

värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde är högst 5 000 kr (se 17 kap. 4 a § IL).

Lagerreserv

Enligt skattereglerna tillåts inte nedskrivningar av lagret i andra fall än när alternativregeln eller djurvärderingsregeln tillämpas (14 kap. 4 § andra stycket IL).

Man kan som exempel tänka sig fall där varje värde mellan 90 och 100 är förenligt med redovisningsreglerna. Om man i ett sådant fall skulle redovisa lagret i bokföringen brutto till 100 och reducera värdet till 90 genom en bokslutsdisposition får 90 inte läggas till grund för beskattningen trots att detta värde också står i överensstämmelse med redovisningsreglerna. Lagerreserven på 10 får nämligen inte beaktas.

Post för post

De hänvisningar som finns i 17 kap. 2 § IL till ÅRL om innebörden av begreppen anskaffningsvärde, nettoförsäljningsvärde, återanskaffningsvärde och verkligt värde får anses innebära att lagret också ska värderas post för post. (Se även 1 § Inventeringslagen.) Grundprincipen är därför att varje enskild tillgång ska värderas för sig. Ett sänkt värde på ett varuslag får vid värderingen därför inte kvittas mot ett höjt värde på en annan varugrupp. Vid värdering av homogena varugrupper som naturligt framstår som en enhet kan det av praktiska skäl vara befogat att göra avsteg från en värdering post för post. Här kan en värdering efter genomsnittspriser eller andra kollektiva principer vara godtagbara (prop. 1975:104 s. 223).

FIFU-metoden

Av 17 kap. 3 § andra stycket IL framgår att det är först-in-först-ut-metoden (FIFU-metoden) som ska tillämpas vid värderingen. Den innebär att vid bestämmandet av anskaffningsvärdet ska de varor som ligger kvar i lagret vid räkenskapsårets utgång anses vara de senast anskaffade eller tillverkade.

Fortlevnadsprincipen

Vidare ska värderingen av lagertillgångarna ske utifrån ett antagande att de kan utnyttjas på planerat sätt. Endast om något inträffat som förändrar tillgångarnas användbarhet i företaget ska värdet korrigeras. Denna princip brukar kallas fortlevnadsprincipen eller going concern. Principen åskådliggörs i RÅ 1983 1:7. Målet gällde frågan om värderingen av ännu ej använt emballage, märkt med företagets och produktens namn. Emballaget ansågs skattemässigt ingå i lagret. Detta gällde även om emballaget saknade försäljningsvärde.

Kompletterande normgivning

Redovisningsrådet har lämnat vägledning för redovisningen av varulager (RR 2:02), liksom Bokföringsnämnden (BFNAR

2000:3 och Vägledning, värdering av varulager). Bokföringsnämnden har även i de allmänna råden BFNAR 2006:1, BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1 lämnat vägledning för värdering av varulager. BFNAR 2006:1 omfattar enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1 omfattar årsredovisning i mindre aktiebolag respektive mindre ekonomiska föreningar. I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) behandlas dessa allmänna råd mer utförligt.

Anskaffningsvärde

Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås detsamma som i 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL eller i förekommande fall motsvarande bestämmelser i de övriga årsredovisningslagarna. Anskaffningsvärdet är i princip utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning.

För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut finns en särskild regel för beräkning av anskaffningsvärdet. Som anskaffningsvärde ska användas det värde som följer av god redovisningssed (se 17 kap. 2 § tredje stycket IL och BFNAR 2006:1 p. 6.49–6.52). För dessa företag har flera förenklingsregler införts vid värdering av varulager, se Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305).

Inköpta lagertillgångar

I anskaffningsvärdet för inköpta varor ska medräknas inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader och andra till varan direkt hänförliga kostnader. Avdrag ska göras för återbäring, rabatter, bonus och liknande.

För varor köpta i utländsk valuta ska inköpspriset, när det tas in i bokföringen, omräknas enligt transaktionsdagens avistakurs. Transaktionsdagen utgör den tidpunkt då förvärvaren får det bestämmande inflytandet över den förvärvade tillgången. Det torde normalt innebära att omräkning ska ske till valutakursen vid leveranstidpunkten. Av praktiska skäl kan dock en approximation av faktiska kurser användas vid omräkning. Vid terminssäkring ska i regel omräkning ske till terminsvalutans kurs (se BFNAR 2000:3).

Egentillverkade lagertillgångar

Anskaffningsvärdet för egentillverkade lagertillgångar består av direkta och indirekta kostnader som lagts ned vid framställningen av tillgången. Med indirekta kostnader avses sådana kostnader som inte direkt kan hänföras till viss produkt eller order. De indirekta kostnaderna ska på ett rimligt sätt fördelas på de tillverkade produkterna. Fördelningen kan göras

med hjälp av olika fördelningsnycklar, såsom direkta kostnader, löner, golvytor, produktionstid m.m.

Direkta kostnader

De kostnader som är direkt hänförliga till viss produkt eller order är främst

1. i produkten ingående råmaterial och halvfabrikat samt
2. löner och andra ersättningar till personal verksam vid framställningen av viss produkt. I lönekostnaderna ska även ingå kostnader för socialavgifter, särskilda löneskatter och förmåner.

Indirekta kostnader

Nedan följer en exemplifiering av sådana indirekta kostnader som ska beaktas vid värderingen av det egentillverkade lagret. Dessa kostnader är främst sådana som är hänförliga till tillverkningen såsom

1. avskrivningar på anläggningstillgångar som utnyttjas i produktionen,
2. kostnader för reparation och underhåll av de anläggningstillgångar som avses i ovanstående punkt,
3. kostnader för lokaler i vilka produktionen bedrivs, antingen utbetald hyra eller kostnader för egna lokaler innefattande avskrivningar, underhåll m.m.,
4. löner och andra ersättningar inklusive avgifter och löneskatter till personal som indirekt är verksamma inom produktionen, t.ex. förmän och vissa tjänstemän, personal för underhåll av maskiner,
5. kostnader för förnödenheter som förbrukats i produktionen samt
6. kostnader för kraft, ljus och värme som förbrukats i produktionen.

Allmän administration

Allmänna administrationskostnader som inte är direkt knutna till order anses inte ingå i anskaffningsvärdet. Detsamma är förhållandet med försäljningskostnader, forsknings- och utvecklingskostnader. Inte heller kostnader för lagerhållning av färdiga varor anses ingå i anskaffningsvärdet (jfr nedan vad som sägs om ränta under lagringen). I de allmänna råden BFNAR 2008:1 och BFNAR 2009:1 som omfattar mindre aktieföretag respektive mindre ekonomiska föreningar får nämnda kostnadsslag inte räknas in i anskaffningsvärdet. Detta gäller oavsett om kostnaderna är direkta eller indirekta. För enskilda näringsidkare som tillämpar BFNAR 2006:1 med-

räknas i anskaffningsvärdet endast externa utgifter som direkt kan hänföras till varans förvärv. Utgifter för eget eller anställdas arbete ingår inte.

Räntekostnader

Vid värderingen av egentillverkade lagertillgångar får räntekostnader som belöper på främmande kapital beaktas. Räntor på eget kapital får däremot aldrig medräknas. För varor med kort tillverkningsperiod medräknas inte ränteutgifter under tillverkningsperioden i anskaffningsvärdet. För mindre aktiebolag som tillämpar BFNAR 2008:1 får inte ränteutgifter räknas in i anskaffningsvärdet. Det gäller också ekonomiska föreningar som tillämpar BFNAR 2009:1.

Nettoförsäljningsvärde

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningsomkostnad (4 kap. 9 § ÅRL). Försäljningsvärdet är det pris som erhålls vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Utgångspunkten för bedömningen är att företaget fortsätter sin verksamhet. Regleringen i ÅRL innebär att för inkuranta varor får försäljningsvärdet beräknas på grundval av det nedsatta försäljningspris, till vilket de bedöms kunna säljas. Även i andra fall kan förhållandena medföra att försäljningsvärdet får sättas lägre än balansdagens pris, t.ex. då lagret av en vara är så stort att prisnedsättning måste göras för att inom rimlig tid få ned lagret till normal nivå eller för att över huvud taget kunna avyttra del av lagret.

Vid bestämningen av försäljningsvärdet ska avdrag göras för fastställda rabatter, bonus, provisioner etc.

Begreppet nettoförsäljningsvärde har också en vidare betydelse än vad som framgår av lagtextens lydelse. Det kan komma i fråga att bestämma nettoförsäljningsvärdet för varor som inte är färdiga att säljas i befintligt skick. Varorna kan vara halvfabrikat och varor i arbete. I dessa fall kan det slutliga försäljningsvärdet reduceras med alla återstående kostnader fram till leveransen. Håri ska ingå direkta tillverkningskostnader samt ett skäligt pålägg för indirekta tillverkningskostnader.

Återanskaffningsvärde

Återanskaffningsvärdet kan bli aktuellt att använda vid värdering av exempelvis råvaror och halvfabrikat (se RR 2:02 p. 24 och BFN:s Vägledning, Redovisning av varulager p. 2 och 3.3.2). I 4 kap. 9 § fjärde stycket ÅRL definieras återanskaffningsvärdet. Med återanskaffningsvärdet avses det anskaffningsvärde företaget skulle ha haft om balansdagens priser gällt vid anskaffningstillfället. Balansdagen är räkenskapsårets sista dag. Samma principer för värderingen ska alltså gälla som för anskaffningsvärdet. Priserna ska dock omräknas till balans-

dagens nivå. Omräkning av priser i utländsk valuta bör ske till balansdagens kurs.

Inkurans

Med inkurans menas sådan minskning i en varas värde som har tekniska eller ekonomiska orsaker och som har uppkommit fram till balansdagen. Inkurans kan uppkomma genom att varor blir defekta (t.ex. genom rostskador), omoderna (t.ex. modekläder eller reservdelar för bilmodell som gått ur marknaden) eller övertaliga (dvs. lagret är större än vad som är möjligt att sälja inom normal lagringstid). I IL och i ÅRL finns inte några särskilda regler om inkurans. Något schablonavdrag för inkurans får därför inte göras. Inkuransbedömningen ska i stället göras inom ramen för reglerna i 4 kap. 9 § ÅRL.

Enligt dessa bestämmelser, beaktas inkuransen i första hand genom att lägsta värdets princip tillämpas vid värderingen. För färdigvaror, och ofta för halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det verkliga värdet vanligtvis till nettoförsäljningsvärdet. Om detta är lägre än anskaffningsvärdet beaktas inkuransen genom värderingen till nettoförsäljningsvärdet. För råvaror, och ibland halvfabrikat och varor i arbete, bestäms det verkliga värdet normalt med utgångspunkt från återanskaffningsvärdet. Då måste också en bedömning av inkuransen göras och inkuranta varor värderas ned med hänsyn till denna.

Inkuranstrappor

Det förekommer att det verkliga värdet för lagret bestäms med hjälp av s.k. inkuranstrappor. I inkuranstrappor delar man in lagret i olika grupper och skriver ned för inkurans tillgångarnas anskaffningsvärden efter vissa schabloner. I dessa schabloner brukar man utgå från varornas omsättningshastighet. Ju längre tid varorna legat i lager desto mer skrivs de ned.

Bokföringsnämnden har i BFNAR 2001:4 uttalat sig om inkuranstrappornas förenlighet med god redovisningssed. Bokföringsnämnden uttalar där att det i princip inte finns något att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod för att fastställa övertalighet. Eftersom denna värderingsmetod är ett undantag från lagens huvudregel om individuell värdering krävs dock för att den ska vara godtagbar

- att det finns ett tillförlitligt underlag,
- att metoden används konsekvent och
- att en schablonmetod antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

I RÅ 2003 not. 167 prövades om en inkuranstrappa var i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Den inkuranstrappa som där användes innebar att reservdelar som hade legat i lager mer än tre år inte togs upp till något värde. Regeringsrätten ansåg, efter att ha tagit in yttrande från BFN, att inkuranstrappan inte var förenlig med god redovisningssed och inkuransavdraget medgavs därför inte.

Förnödenheter

I BFN U 96:2 anges att förnödenheter kan kostnadsföras omedelbart om de är av ringa värde eller om de vid ankomsten till företaget har lämnats för förbrukning (normalt handförråd). Förnödenheterna behöver i dessa fall inte åsättas något värde vid värderingen av lagret. Förnödenheter som i stället är av väsentlig betydelse för företagets resultat och ställning ska redovisas som varulager i bokslutet. I RÅ 1981 1:26 ansågs förnödenheter värderade till 55 000 kr vara av sådan väsentlig betydelse i resultatmätningshänseende att dessa skulle ingå i lagret. Företagets omsättning uppgick till 15,8 mnkr. Viss vägledning vid väsentlighetsbedömningen torde kunna erhållas från rättsfallet.

Näringsbidrag för lager

Om näringsbidrag erhållits för lageranskaffning (t.ex. lagerstöd) ska enligt 29 kap. 5 § IL bidraget tas upp som skattepliktig intäkt medan avdrag får göras vid värderingen av lagertillgångarna (29 kap. 7 §). Avdrag får göras på så sätt att den del av lagrets anskaffningsvärde eller verkliga värde som täcks av bidraget inte medräknas vid värderingen av lagret vid beskattningsårets utgång (29 kap. 7 § IL). Är exempelvis lagrets inventerade värde 900 000 kr och näringsbidraget 200 000 kr blir lagrets redovisade värde 700 000 kr. Återbetalas sådant bidrag får det återbetalade beloppet dras av omedelbart. Lagertillgångarna kommer i ett sådant fall att, vid beskattningsårets utgång, värderas som om de anskaffats utan näringsbidrag. Detta sätt att i redovisningen behandla näringsbidrag medför att bidraget beskattas i takt med att avyttring av lagret sker. I de fall lagrets omsättningshastighet är låg och lagret ligger kvar över två bokslut kan det dock vara svårt att hänföra viss del av lagret till lagerstödet. (Se vidare om näringsbidrag avsnitt 17.)

Byggnadsföretag

Värdering av fastigheter som utgör lagertillgångar och pågående arbeten i byggnadsföretag behandlas i SKV 336, avsnitt 8.1.4.

Finansiella instrument

Under år 2001 antogs inom EU ett direktiv om värdering och redovisning av finansiella instrument, det s.k. ändringsdirektivet. Direktivet innebär bl.a. att medlemsstaterna blir skyldiga att i sin lagstiftning tillåta eller kräva värdering till

verkligt värde av finansiella instrument. I enlighet med direktivet har riksdagen beslutat att införa nya bestämmelser om redovisning och värdering av finansiella instrument. Bestämmelserna innebär att icke-finansiella företag som är skyldiga att upprätta årsredovisning ska ha rätt – men inte skyldighet – att tillämpa de värderingsprinciper som anges i ändringsdirektivet i både års- och koncernredovisningen. Kreditinstitut och värdepappersbolag ska vara skyldiga att tillämpa direktivets värderingsprinciper både i års- och koncernredovisningen.

Som en följd av de nya bestämmelserna om värdering och redovisning av finansiella instrument har det införts nya skatteregler om värdering av lager av finansiella instrument.

Uttrycket ”finansiellt instrument” används normalt inte i IL. Av 17 kap. 19 § IL framgår att i de nya reglerna om värdering av lager av finansiella instrument avses med finansiellt instrument detsamma som i 4 kap. 14 a och 14 c §§ ÅRL.

Bestämmelserna om hur lagret ska värderas finns i 17 kap. 20 § IL. Lager av finansiella instrument ska tas upp till det verkliga värdet. Alternativt får lager i stället tas upp till det samlade anskaffningsvärdet. I sådant fall ska dock samtliga företag som ingår i samma intressegemenskap ta upp sina respektive lager av finansiella instrument till det samlade anskaffningsvärdet.

Skattereglerna är frikopplade från värderingsreglerna i ÅRL. Det innebär att oavsett hur den skattskyldige har värderat lagret i årsredovisningen ska det tas upp till det verkliga värdet eller det samlade anskaffningsvärdet vid beskattningen.

Med företag i intressegemenskap avses i de nya reglerna

- företag som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till varandra, och
- i fråga om företag som, direkt eller indirekt, äger andel i ett handelsbolag, företaget och handelsbolaget (17 kap. 19 a § IL).

För företag i intressegemenskap finns ytterligare några bestämmelser. Om lagret värderas till det samlade anskaffningsvärdet ska det bestämmas utan hänsyn till överlåtelser som har gjorts mellan företag i intressegemenskap (17 kap. 20 b § IL). Om ett finansiellt instrument som ingår i lagret överläts med förlust till ett företag i samma intressegemenskap och instrumentet inte är lager hos den nye ägaren skjuts avdragsrätten för förlusten upp till dess att förlusten är definitiv för intressegemenskapen som

helhet, eller när instrumentet återigen blir lagertillgång hos något företag i intressegemenskapen (17 kap. 20 c § IL).

Det förekommer ofta att ett företag skyddar sig mot värdetförändringar på bl.a. tillgångar och skulder som beror på ändrade valutakurser, räntor m.m. genom att ta en motsatt position i ett finansiellt instrument (säkringsinstrument). Tanken är att en värdetförändring på den tillgång, skuld eller kassaflöde som ska skyddas (den säkrade posten) ska motsvaras av en lika stor motsatt värdetförändring på säkringsinstrumentet.

I de nya reglerna om lager av finansiella instrument har en situation beträffande säkringsredovisning lagreglerats. I 17 kap. 20 a § IL sägs att med säkringsinstrument avses i paragrafen ett finansiellt instrument som säkrar andra poster i företaget än sådana som är lager och som i räkenskaperna får redovisas enligt principerna för säkringsredovisning. I paragrafen anges att om det i ett lager av finansiella instrument ingår sådana säkringsinstrument ska de tas upp till anskaffningsvärdet.

Den tidigare justeringsregeln för företag som vid beskattningen övergår från en kollektiv värdering till en post-för-post-värdering är numera slopad. Däremot finns den skattemässiga utdelningsspärren kvar (17 kap. 21 § IL). Den regeln innebär att det skattemässiga lagervärdet ska höjas till den del företaget har delat ut medel eller på något annat sätt förfogat över vinst på ett sätt som inte lagligen hade kunnat ske om tillgångarna tagits upp till samma värde i räkenskaperna som vid beskattningen.

Frågor om värdering av lager av värdepapper behandlas också i avsnitt 26.3.

9.1.2 Djur

Djur i jordbruk och renskötsel anses alltid som lagertillgångar. Djurlager får inte tas upp till lägre värde än 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den åldersammansättning som det är fråga om.

Djuren behöver dock inte i något fall tas upp till ett högre värde än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde. Denna regel ska tillämpas så att nettoförsäljningsvärdet beräknas kollektivt för samtliga djur för vilka Skatteverket har fastställt en genomsnittlig produktionsutgift. Nettoförsäljningsvärdet får alltså användas endast om en sådan värdering ger ett lägre värde för samtliga djur i besättningen än

vad en värdering till genomsnittlig produktionsutgift ger (se prop. 1986/87:132 s. 14).

Om den genomsnittliga produktionsutgiften uppenbarligen inte motsvarar anskaffningsvärdet, t.ex. för särskilt dyrbara avelsdjur, ska djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. (Se vidare avsnitt 15.1.5.)

Djur kan i vissa fall behandlas som anläggningstillgångar i redovisningen. Frågor som i sådana fall kan uppkomma vid beskattningen behandlas i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning 2010 (SKV 305), s. 536.

9.1.3 Aktier som förvärvats genom vissa utdelningar (lex Asea) och utskiftningar

Särskilda regler finns i 24 kap. 3 § och 42 kap. 16 § IL för att underlätta omstruktureringar inom aktiebolagssektorn när en koncerns verksamhet ska delas upp på mindre enheter. Reglerna brukar betecknas lex Asea och innebär att sådana ändringar under vissa förutsättningar kan göras utan omedelbara skattekonsekvenser. Om aktierna eller andelarna i det utdelade bolaget blir lagertillgångar hos mottagaren ska enligt 24 kap. 3 § IL det lägsta av andelarnas anskaffningsvärde och deras verkliga värde tas upp som intäkt av mottagaren. I 17 kap. 6 och 7 §§ IL finns bestämmelser om hur anskaffningsvärdet i sådana fall ska bestämmas (se SKV 336, avsnitt 20.7).

Av dessa bestämmelser framgår att för andelar som förvärvas genom utdelning av andelar i dotterbolag ska som anskaffningsvärde anses så stor del av anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget som motsvarar den förändring i marknadsvärdet som utdelningen inneburit för dessa aktier. Anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget ska minskas i motsvarande mån.

Om den som förvärvar aktier genom utdelning utan att äga aktier i det utdelande bolaget har lämnat ersättning för rätten till utdelning, anses ersättningen som anskaffningsvärde. Om någon ersättning inte har lämnats, är anskaffningsvärdet noll.

För aktier som förvärvas genom sådan utskiftning från en ekonomisk förening som avses i 42 kap. 20 § IL ska som anskaffningsvärde anses anskaffningsvärdet för andelarna i den förening som skiftat ut aktierna.

9.1.4 Vissa aktieförvärv

I 17 kap. 8 § IL finns en bestämmelse som gäller sådana fall när någon förvärvar aktier i ett svenskt aktiebolag och det inte är uppenbart att han genom förvärvet får en tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till hans näringsverksamhet. Då gäller följande (17 kap. 9–11 §§ IL). Bestämmelserna tar sikte på de fall då den skattskyldige förvärvar andelar i ett bolag som inte har några tillgångar av värde för förvärvaren. Exempelvis företag vars enda tillgång är kassa eller bankmedel omfattas av lagstiftningen.

Aktierna får inte på grund av en nedgång i deras värde tas upp till lägre värde än anskaffningsvärdet, om nedgången beror på utdelning till förvärvaren av medel som fanns hos det utdelande bolaget vid förvärvet och inte motsvarar tillskjutet belopp. Om aktierna, innan sådana medel delas ut, har tagits upp till ett lägre värde än anskaffningsvärdet, får de vid utgången av det beskattningsår då utdelningen sker inte tas upp till ett lägre värde än det skattemässiga värdet vid ingången av samma år, med tillägg av ett belopp som motsvarar skillnaden mellan anskaffningsvärdet och nämnda värde, dock högst av det utdelade beloppet.

Om sådan utdelning som avses ovan sker utan att det skattemässiga värdet på aktierna påverkas och detta medför att den skattskyldige efter överlåtelse av aktierna eller upplösning av bolaget redovisar en förlust, ska förlusten minskas med ett belopp som motsvarar utdelningen.

Vad som sägs ovan gäller även andelar i svenska ekonomiska föreningar. Med tillskjutet belopp avses då inbetald insats. Bestämmelserna gäller också vid förvärv av andelar i utländska juridiska personer och tillämpas i detta fall även om förvärvaren får en tillgång av verkligt och särskilt värde.

9.1.5 Aktiebyten

I 17 kap. 16 § IL hänvisas till bestämmelserna i 49 kap. Där finns i sin tur bestämmelser om beskattningen vid andelsbyten. Dessa bestämmelser gäller också för andelar som är lagertillgångar (se SKV 301, avsnitt 31).

9.1.6 Fusioner och fissioner

I 17 kap. 13 § IL finns en hänvisning till 37 kap. 29 §. Där finns bestämmelser om vad som gäller vid kvalificerade fusioner och fissioner, om andelarna i det överlåtande företaget är lagertill-

gångar hos det övertagande företaget. Dessa bestämmelser innebär att andelarna anses ha avyttrats vid fusionen eller fissionen mot en ersättning som motsvarar deras skattemässiga värde. (Se vidare SKV 336, avsnitt 16.)

9.1.7 Sammanläggning och delning av värdepappersfonder

I 17 kap. 15 § IL finns bestämmelser om beskattningen vid sammanläggning eller delning av värdepappersfonder enligt 33 a § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Detta ska inte leda till att delägarna ska ta upp en intäkt.

Efter en sådan ombildning anses som anskaffningsvärde för de nya andelarna det anskaffningsvärde som sammanlagt gällde för de äldre andelarna. Om en fond delas och den skattskyldige får andelar i mer än en nybildad fond, ska det anskaffningsvärde som gällde för de äldre andelarna fördelas på de nya andelarna i förhållande till dessa nybildade fonders värde vid delningen.

9.1.8 Delägar rätt i före detta investmentföretag

I 17 kap. 14 § IL finns en hänvisning eller upplysning om bestämmelser i 39 kap. 18 §, som avser beräkningen av anskaffningsvärdet för andelarna i ett svenskt f.d. investmentföretag.

9.1.9 Försäkringsföretag m.m.

Försäkringsföretags placeringstillgångar enligt ÅRLF ska behandlas som lagertillgångar. Andra placeringstillgångar än finansiella instrument får vid beskattningen tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Detta gäller även om tillgångarna tagits upp till ett högre värde i räkenskaper (17 kap. 17 § IL). Finansiella instrument ska enligt 17 kap. 20 § tas upp till det verkliga värdet. Försäkringsföretag får, precis som andra företag, i stället ta upp tillgångarna till det samlade anskaffningsvärdet. Även i övrigt gäller för värderingen av finansiella instrument samma regler för försäkringsföretag som för andra företag (se ovan).

I ett förhandsbeskedsärende, RÅ 2004 ref. 71, prövades frågan om vilket anskaffningsvärde som ett försäkringsföretag skulle använda på placeringstillgångar som övergick från att vara kapitaltillgångar till att vara lager. Skatterättsnämnden ansåg, med instämmande av Regeringsrätten, att anskaffningsvärdet skulle anses utgöras av ett belopp som motsvarade omkostnadsbeloppet vid tidpunkten för karaktärsbytet.

Försäkrings- företag

Kreditinstitut och värdepappersbolag
Anskaffningsvärde vid beskattningsinträde

För kreditinstitut och värdepappersbolag gäller samma regler som för vanliga företag.

I samband med att nya regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar infördes under 2003 infördes också regler om vilket värde som ska utgöra anskaffningsvärde för lagertillgångar i de fall svenska skatteregler blir tillämpliga till följd av ändrade förhållanden (beskattningsinträdet). En hänvisning finns i 17 kap. 33 § IL till 20 a kap. IL, där den egentliga regleringen finns. Dessa bestämmelser behandlas närmare i SKV 336, avsnitt 22.

9.2 Kontraktsnedskrivning

Avdrag får enligt 17 kap. 22 § IL göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av lagertillgångar som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar skillnaden.

Om den skattskyldige vid taxeringen yrkar att värdet på ett kontrakt ska skrivas ned måste denne genom utredning visa att inköpspriset, på balansdagen, faktiskt understiger det överenskomna priset.

9.3 Pågående arbeten

Bestämmelserna om beskattning av pågående arbeten finns i 17 kap. 23–32 §§ IL. Nedan följer en redogörelse för dessa bestämmelser. I SKV 336, avsnitt 8 finns en mer detaljerad genomgång, särskilt med avseende på pågående arbeten i byggbranschen. Även i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) behandlas frågan om pågående arbeten i entreprenadföretag och dylikt.

Den redovisning som gjorts i räkenskaperna av pågående arbeten i byggnads-, anläggnings-, hantverks- eller konsult-rörelse ska normalt följas vid beskattningen. Dock ska beaktas att inkomsten av de pågående arbetena ska beräknas för

- arbeten på löpande räkning och för
- arbeten till fast pris.

9.3.1 Löpande räkning eller fast pris

Ett arbete anses utfört på löpande räkning om ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på

**Förenklat
årsbokslut**

förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet. I annat fall anses arbetet utfört till fast pris.

För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut finns en särskild regel för beskattning av pågående arbeten. Sådana skattskyldiga får tillämpa bestämmelserna om arbeten på löpande räkning även på arbeten till fast pris (17 kap. 24 § IL).

9.3.2 Löpande räkning

Värdet av pågående arbeten som utförs på löpande räkning behöver inte tas upp som tillgång. I stället ska de belopp som den skattskyldige under beskattningsåret fakturerar för arbetena tas upp som intäkt.

9.3.3 Fast pris

Pågående arbeten som utförs till fast pris och som inte har slutredovisats får inte tas upp till ett lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. För byggnads-, anläggnings- och hantverksrörelse får de pågående arbetena alternativt tas upp till lägst 97 % av det sammanlagda anskaffningsvärdet. Om den skattskyldige får ersättning för arbeten till fast pris ska beloppet inte tas upp som intäkt utan som en skuld till den för vars räkning arbetet utförs.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för pågående arbeten ska värdet av sådan arbetsinsats som utförts av den skattskyldige, dennes make eller barn under 16 år inte beaktas.

Om uppdragstagaren är ett svenskt handelsbolag ska värdet av den arbetsinsats som utförts av delägare i handelsbolaget inte beaktas.

Om den skattskyldige utför ett arbete till fast pris för någon annans räkning ska värdet av arbetet beräknas efter vad som är skäligt, om det finns intressegemenskap mellan den skattskyldige och uppdragsgivaren och det finns anledning att anta att bestämmelserna utnyttjats för att den skattskyldige eller uppdragsgivaren ska få en obehörig skatteförmån.

9.3.4 Underlåtenhet att slutredovisa eller fakturera

Om den skattskyldige i betydande omfattning har låtit bli att slutredovisa eller fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat slutredovisas eller faktureras, ska de belopp som skäligen hade kunnat slutredovisas eller faktureras tas upp som intäkt.

9.3.5 Justering

Om den skattskyldige gör sannolikt att det belopp som enligt bestämmelserna om pågående arbeten ska tas upp som intäkt överstiger vad som kan anses förenligt med god redovisningssed, ska intäkten i skälig utsträckning justeras nedåt.

Anskaffnings- värde vid beskatt- ningsinträde

Liksom det i fråga om lagervärderingen finns regler om skattefrihet för näringsbetingade andelar finns också regler om vilket värde som ska utgöra anskaffningsvärde för pågående arbeten i de fall svenska skatteregler blir tillämpliga till följd av ändrade förhållanden (beskattningsinträdet). En hänvisning finns i 17 kap. 33 § IL till 20 a kap. IL, där den egentliga regleringen finns. Dessa bestämmelser behandlas närmare i SKV 336, avsnitt 22.

10 Inventarier och immateriella rättigheter

10.1 Inledning

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Det innebär att anskaffningsutgiften fördelas som kostnad under flera år. Två olika avdragsmetoder finns i IL: räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. För immateriella rättigheter gäller i huvudsak samma avdragsregler som för inventarier. För inventarier (men inte för immateriella rättigheter) som är av mindre värde eller som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får hela utgiften dras av omedelbart.

Reglerna om inventarier och immateriella rättigheter är också behandlade i Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305), avsnitt 30 Materiella anläggningstillgångar och avsnitt 33 Immateriella anläggningstillgångar.

10.2 Gränsdragning

I äldre skattelagstiftning medgavs inte avdrag för värdeminskning på inventarier i inkomstslaget rörelse. I stället tillämpades kontantprincipen som innebar att avdrag medgavs för hela anskaffningsutgiften på en gång. Bestämmelser om rätt till avdrag för viss årlig värdeminskning infördes 1910. Regler om avdrag dels för värdeminskning av tidsbegränsade immateriella rättigheter, dels för substansminskning av gruvor och liknande naturtillgångar tillkom 1928. Fri avskrivningsrätt på inventarier för aktiebolag, ekonomisk förening, ömsesidigt försäkringsbolag och sparbank infördes 1938. Avdrag medgavs skattemässigt med samma belopp som avskrivningen i räkenskaperna.

Som komplement till den planenliga avskrivningen och som ersättning för den fria avskrivningen infördes räkenskapsenlig avskrivning 1955.

För goodwill förvärvad 1952 och senare infördes 1951 en bestämmelse om rörelsebeskattning vid avyttring. Köparen fick då dra av anskaffningsutgiften genom årliga värdeminskingsavdrag med i regel högst 10 % per år. Före 1952 beskattades försäljning av goodwill enligt realisationsvinstreglerna. År 1966 ändrades lagstiftningen på så sätt att patent, goodwill, hyresrätter och liknande immateriella rättigheter vid beskattningen jämfördes med inventarier.

Vissa byggnadsdelar och byggnadstillbehör som civilrättsligt betraktas som fast egendom fick genom lagstiftning år 1969 skattemässigt dras av enligt inventarieregler. Dessutom infördes avdragsregler för markanläggningar.

Vid 1984 års taxering infördes restvärdeometoden (numera restvärdesavskrivning) för inkomstslaget rörelse. Då slopades också reglerna om planerlig avskrivning av inventarier.

I samband med 1990 års skattereform slopades avdragsrätten för prisfallsrisk på kontrakterade men inte levererade inventarier.

Tillkomsten av IL har inte inneburit några större ändringar i avdragsreglerna i förhållande till de som gällde enligt KL. Viss kodifiering av rättspraxis har skett, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 228–244.

10.2.1 Vad är inventarier

Maskiner och andra inventarier

Bestämmelserna om inventarier gäller för maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk (18 kap. 1 § IL).

Rättspraxis visar att allt från produktionsanläggningar till enklare verktyg bedömts som inventarier – det gäller bl.a. följande fall: maskinutrustning som ingick i en produktionsanläggning (RÅ 1978 Aa 149), egenproducerad film (RÅ 1980 1:51), maskiner som skulle användas vid serieproduktion (RÅ 1994 ref. 78), egentillverkade produktverktyg – bl.a. klippverktyg, bockverktyg och mallar för borring och märkning (RÅ 1994 not. 132), datorer med tillhörande datorutrustning (RÅ 1995 ref. 96), andelar i skepp (RÅ 1999 ref. 19) och lastpallar som ingick i en för flera företag gemensam pool (RÅ 2003 ref. 70).

Gränsdragningsproblem

De tillgångar som avses i 18 kap. 1 § IL är enligt 4 kap. 1 § ÅRL att betrakta som anläggningstillgångar. Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten. Andra tillgångar är enligt 4 kap. 1 § ÅRL att se som omsättningstillgångar. Det är således avsikten med innehavet av tillgången som är avgörande för om

den ska anses utgöra en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång i redovisningssammanhang. Vid beskattningen kan uppkomma avgränsningsproblem gentemot å ena sidan lagertillgångar och å andra sidan byggnader och markanläggningar.

Anläggningsregister

I BFN:s uttalande om anläggningsregister (med det allmänna rådet BFNAR 2003:1) anges att alla anläggningstillgångar som innehas av ett företag som ska upprätta bokslut ska införas i ett anläggningsregister. Enligt uttalandet ska anläggningsregistret innehålla uppgifter om tidpunkten för anskaffningen och anskaffningsvärdet för respektive tillgång. Dessutom ska gjorda av- och nedskrivningar antecknas i registret. Av uttalandet framgår dessutom att ett anläggningsregister kan bestå av exempelvis en sammanställning med kopior av inköpsfakturorna ordnade kronologiskt och ett tillhörande register. I samband med bokslut upprättas ofta en specifikation över årets inköp av anläggningstillgångar. Sådana specifikationer kan också samlas och användas som anläggningsregister under kommande år.

Enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL ska enligt Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2006:1, Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, upprätta en förteckning över anläggningstillgångarna. Förteckningen ska innehålla uppgifter om anskaffningsvärde, anskaffningstidpunkt och uppskattad användningstid i företaget. Kraven som ställs på denna förteckning är alltså lägre än de krav på uppgifter som ställs på ett anläggningsregister.

Inventarier eller lager?

I IL används inte uttrycken ”anläggningstillgång” och ”omsättningstillgång”. I 18 kap. 1 § IL talas om ”maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk”. En lagertillgång definieras som ”en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning” (17 kap. 3 § IL).

I det tidigare nämnda rättsfallet RÅ 2003 ref. 70 var frågan om lastpallar som ett företag använde i sin verksamhet – och vilka dessutom ingick i en för flera företag gemensam pool – utgjorde lagertillgångar eller inventarier. I sitt yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen drog BFN slutsatsen att lastpallarna skulle redovisas som materiella anläggningstillgångar. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att lastpallarna skattemässigt skulle behandlas som inventarier, eftersom avsikten var att pallarna skulle komma till stadigvarande användning i poolen, och att företaget i sin tur stadigvarande använde pallarna i poolen i sin verksamhet.

Förnödenheter

Förnödenheter betraktas som lagertillgångar även om de inte är avsedda för omsättning i näringsverksamheten. I BFN:s uttalande BFN U 96:2, Redovisning av förnödenheter, förtydligas vad som avses med förnödenheter. Förnödenheter är förbruknings- och förrådsartiklar som används i ett företags normala tillverkningsprocess. Som exempel på ofta förekommande förnödenheter nämns bränsle, smörjmedel, rengöringsmedel och städmaterial. Till förnödenheter räknas inte tillgångar av stadigvarande karaktär såsom reservdelar och specialverktyg. Sådana tillgångar utgör i stället anläggningstillgångar.

Det synsätt som redovisas i uttalandet torde även kunna läggas till grund för bedömningen av förnödenheter vid beskattningen (jfr rättsfallet RÅ 1981 1:26).

Reservdelar

Av BFN:s uttalande om redovisning av maskinanläggningar och reservdelar, BFN U 90:13, framgår att reservdelar är att anse som anläggningstillgångar om de är avsedda att stadigvarande brukas i verksamheten. Detta gäller oavsett om reservdelarna är avsedda att ingå i viss maskin eller kan inmonteras i olika maskiner.

Det synsätt som redovisas i uttalandet torde kunna läggas till grund för bedömningen när reservdelar ska behandlas som inventarier vid beskattningen.

10.2.2 Immateriella rättigheter

Som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan samt anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen (18 kap. 1 § IL). Bestämmelserna i 18 kap. IL om anskaffningsvärden, värde-minskningsavdrag m.m. gäller på samma sätt för dessa rättigheter som för inventarier. Däremot gäller inte avdragsbestämmelserna om korttidsinventarier och inventarier av mindre värde (18 kap. 4 § IL) samt kontraktsnedskrivning (18 kap. 23 § IL) för immateriella rättigheter. Om en skattskyldig bedriver handel med immateriella rättigheter blir i stället lagervärderingsreglerna tillämpliga.

Frågan om när immateriella rättigheter föreligger enligt 18 kap. IL (eller motsvarande bestämmelser i KL) har prövats i rättspraxis.

I rättsfallet RÅ 1993 ref. 92 hade ett företag förvärvat rättigheter till två filmer. Förvärvet gav företaget rätt att under en sjuårsperiod exploatera filmerna genom vidareupplåtelser i biograf-,

video- och TV-leden. Rättigheterna ansågs utgöra immateriella rättigheter.

I RÅ 2004 ref. 141 hade ett företag förvärvat en rätt att för telekommunikationsändamål använda en s.k. transponder på en satellit. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att rättigheten under det aktuella beskattningsåret inte kunde anses utgöra en sådan nyttjanderätt som avses i bestämmelserna om immateriella rättigheter. Domstolen pekade bl.a. på det förhållandet att transpondern kunde börja utnyttjas för sitt ändamål först sedan satelliten skjutits upp i sin omlopps bana, vilket skedde först under året efter det aktuella beskattningsåret.

Skatteverkets uppfattning är att den skattemässiga behandlingen av alla typer av inventarier är uttömmande reglerad i 18 kapitlet IL. Detta får till följd att 18 kap. 1 § andra stycket 1 IL även omfattar sådana immateriella rättigheter, t.ex. enkla standardiserade datorprogram, som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen. Skatteverkets uppfattning när det gäller frågan om avdrag för enkla standardiserade datorprogram är att Skatteverket inte ska lägga resurser på att fatta beslut om skattemässig aktivering av dessa utgifter. Detta med hänsyn till de oavsedda komplikationer som kan uppkomma och till att en redovisningsmässig bedömning i praktiken hittills har lagts till grund för beskattningen. Skatteverket ska därför tills vidare vid taxeringen och i kontrollverksamheten godta omedelbart avdrag för enkla standardiserade datorprogram som enligt god redovisningssed inte får tas upp som tillgång i balansräkningen (Skatteverket 2007-03-20, dnr 131 192491-07/111).

Bestämmelserna i 18 kap. IL gäller rättigheter som förvärvats från någon annan. I förarbeten till IL uttalas att egenproducerade rättigheter inte omfattas av bestämmelserna och att det är den goda redovisningsseden som får styra avskrivningarna av dessa rättigheter (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 231). Uttalandet har belysts i två avgöranden.

I RÅ 2003 ref. 47 skulle ett antal dotterbolag fusioneras med moderbolaget. Vid fusionen skulle uppkomma s.k. koncernmässig goodwill. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att eftersom goodwillposten hos moderbolaget inte hade någon motsvarighet i en i dotterbolagets räkenskaper upptagen tillgång kunde den inte anses som förvärvad från dotterbolaget. Posten skulle därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen.

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 81 hade ett företag i räkenskaperna aktiverat utvecklingsutgifter och gjorde avskrivningar på utgifterna under tre år. Företaget frågade om bestämmelserna i 18 kap. IL var tillämpliga eller om bokföringsmässiga grunder skulle tillämpas. Med hänvisning till utformningen av avdragsbestämmelserna och uttalandet i förarbetena till IL fann Högsta förvaltningsdomstolen att en periodisering som följer av god redovisningssed ska godtas vid beskattningen.

Enligt god redovisningssed för enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut (BFNAR 2006:1) gäller att internt upparbetad immateriell tillgång inte ska tas upp som tillgång i balansräkningen. Detsamma gäller för mindre aktiebolag respektive mindre ekonomiska föreningar som upprättar en årsredovisning i enlighet med Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2008:1, Årsredovisning i mindre aktiebolag respektive BFNAR 2009:1, Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar. Motsvarande regler finns för ideella föreningar och registrerade trossamfund som upprättar förenklat årsbokslut (BFNAR 2010:1).

Bostadsrätt

Om en rörelse bedrivs i affärslokal som innehas med bostadsrätt anses bostadsrätten inte utgöra ett inventarium enligt 18 kap. IL. Det beror på att bostadsrätten är en andel i en ekonomisk förening. Av detta följer att avdrag för årlig värdeminskning inte får göras för sådan tillgång (RÅ 1974 Aa 1299).

10.3 Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL).

Smärre underhållsarbeten och utbyten av delar med relativt snabb förslitning för att bibehålla en maskins eller ett inventariums prestationsförmåga torde vara omedelbart avdragsgilla. Om däremot inventariet i praktiken får anses utbytt eller om inventariet ändrar karaktär bör utgiften betraktas som en nyinvestering, dvs. som en inventarieanskaffning. I sådant fall ska avdrag för utgiften medges i form av värdeminskningsavdrag.

Det finns ingen rättspraxis som klargör gränsen mellan sådana åtgärder på inventarier som är att betrakta som reparation och underhåll och sådana som i stället är att betrakta som nyinvestering. I viss mån kan man finna vägledning i rättspraxis som gäller gränstragningen mellan reparation och ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (jfr avsnitt 11.3).

För den skattemässiga behandlingen av utgifter för reparation och underhåll av inventarier kan man även finna vägledning i det tidigare nämnda uttalandet BFN U 90:13. Uttalandet behandlar särskilt frågan om redovisning vid användning av reservdelar för reparation.

10.4 Avdrag för anskaffning

Förutsättningar för avdrag

Det finns ingen bestämmelse i 18 kap. IL som uttryckligen anger vem som ska göra värdeminskingsavdrag. I lagtexten sägs emellertid att avdraget gäller utgifter för att ”anskaffa” inventarier (18 kap. 3 § IL), liksom att det är frågan om inventarier som fortfarande ”tillhör” näringsverksamheten (18 kap. 13 § IL).

Ägare till egendomen

Den skatterättsliga bedömningen följer i regel de civilrättsliga reglerna om vem som är att anse som ägare till egendomen. Den som civilrättsligt är ägare till egendomen har således vanligtvis också rätt till värdeminskingsavdrag på denna. I praxis har det dock gjorts vissa avsteg från dessa regler. Som exempel kan nämnas att man frångått de civilrättsliga reglerna som en förutsättning för avdrag vid avbetalningsköp. Vid avbetalningsköp har värdeminskingsavdraget ansetts tillkomma köparen trots att säljaren förbehållit sig äganderätten intill dess köp är fullgjort (RÅ 1968 ref. 54). Ett annat exempel finns i RÅ 1956 ref. 5 där fråga var om rätten till avdrag tillkom köparen eller säljaren vid lösöreköp. I rättsfallet behöll säljaren rätten till avdrag, trots att köparen var att anse som ägare till den sålda egendomen. Den som använder inventarierna har alltså fått avdrag för värdeminskning i dessa mål. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1998 ref. 58 I–III bedömt vissa äganderättsfrågor i samband med leasing och sale and leaseback. I rättsfallen har de formella ägarna (leasegivarna) inte medgett avdrag mot bakgrund av avtalens reella innebörd.

Leverans

För att förvärvaren ska vara berättigad till värdeminskingsavdrag torde, förutom att förvärvaren är ägare till egendomen, krävas att inventarierna har levererats till denne. Frågan om leverans är inte närmare reglerad i 18 kap. IL. I rättsfallet RÅ 1978 Aa 149 fick avdrag göras när leverans hade skett före årsskiftet, även om inte all inmontering hade skett. Här kan också nämnas att innan leverans av inventarier har skett kan köparen i vissa fall göra avdrag för nedskrivning av värdet på rätten till leverans (kontraktsavskrivning), för konstaterat prisfall (18 kap. 23 § IL).

Egendom hos tredje man

Om köparen förvärvar inventarier som befinner sig hos tredje man kan rätten till värdeminskingsavdrag inte knytas till fysisk leverans från säljaren till köparen. I stället torde rätt till värdeminskingsavdrag föreligga först då tredje man erhållit ett meddelande om att egendomen överlåtits (denuntiation). För att denuntiationen ska medföra att köparen erhåller rätten till värdeminskingsavdrag får inte säljaren fortsättningsvis ha möjlighet att förfoga över den sålda egendomen.

Byggnadsinventarier

Rätten till avdrag för utgift för byggnad vid inköp av färdiga byggnader övergår normalt på köparen i och med att köpekontraktet undertecknas, eller om senare tidpunkt avtalats, vid denna senare tidpunkt. Samma tidpunkt för äganderättsövergång bör gälla även sådana fastighetsdelar som skattemässigt behandlas som inventarier.

För byggnader medges värdeminskingsavdrag först i och med att byggnaden har färdigställts (19 kap. 5 § IL). (Se avsnitt 11.5.) Utgifter för sådana byggnadsdelar som får dras av enligt bestämmelserna för inventarier torde dock få dras av i och med att leverans skett.

Hyra – Leasing

Frågan om hos vem en tillgång ska redovisas som ett inventarium har fått ökad betydelse genom den växande leasingmarknaden. Leasingavtalet kan vara konstruerat på så sätt att det kan vara svårt att avgöra om transaktionen innebär en hyra, en lånetransaktion eller ett köp. Avgörande för frågan om hyra, lånetransaktion eller köp föreligger i beskattningshänseende är hyresavtalets verkliga innehåll. Om det i avtalet finns en klausul om framtida äganderättsövergång kan hyresavtalet i vissa fall vara att betrakta som ett avbetalningsköp. Parterna måste dock ha avsett att äganderätten till inventariet ska förvärfas av hyrestagaren, som i så fall erhåller rätten till värdeminskingsavdrag. Till följd av detta blir den erlagda hyran att anse som avbetalning. I RÅ 1987 ref. 166 prövades frågan om ett avtal om hyra av en täckdickningsanläggning i stället var att betrakta som ett köp. Högsta förvaltningsrätten ansåg att det av avtalet och anläggningens karaktär framgick att vad parterna egentligen åsyftat vid avtalstillfället var att överlåta egendomen till hyrestagaren (jfr även RN 1953 4:5). Om det är fråga om ett verkligt hyresavtal utan någon överenskommelse om att inventariet ska övergå i hyrestagarens ägo efter hyrestidens slut, ska inventariet betraktas som leasingföretagets egendom. Som tidigare nämnts har vissa äganderättsfrågor prövats av Högsta förvaltningsrätten i RÅ 1998 ref. 58 I–III. I domarna har de formella ägarna (leasegivarna)

inte medgetts avdrag mot bakgrund av avtalens reella innebörd. Skatteverkets uppfattning är att redovisningsreglerna för finansiell leasing inte kan läggas till grund för beskattningen. Rätten till värdeminskingsavdrag tillkommer den som är ägare till inventarier, dvs. normalt leasegivaren. Undantagsvis kan en bedömning av leasingavtalets verkliga innebörd leda till att leasegivaren inte anses utgöra ägare till inventarierna (Skatteverket 2004-10-07, dnr 130 583520-04/111). Skatteverket har dock i ytterligare en skrivelse angett att ett företag som tar upp leasade tillgångar som inventarier i balansräkningen, men särredovisar dessa och de avskrivningar som gjorts på dem, inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning (Skatteverket 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111). En förutsättning är att bokföringen är så ordnad och presentationen sker på sådant sätt i årsredovisningen eller i årsbokslutet att de leasade tillgångarnas anskaffningsvärde, ackumulerade avskrivningar och årets avskrivning på dessa kan särskiljas. En sådan redovisning medför att justering av det redovisade resultatet måste göras i inkomstdeklarationen genom att gjorda värdeminskingsavdrag på de leasade tillgångarna återförs till beskattning och avdrag i stället görs för leasingavgifterna. Motiveringen till skrivelsen är att lagtexten i 18 kap. 14 § IL enbart innefattar sådana tillgångar som skattemässigt utgör inventarier. Det utesluter inte att det kan finnas andra tillgångar som i bokföringen avskrivs som inventarier men som skattemässigt inte utgör sådana.

**Inventarieret
anskaffat för
verksamheten?**

Det krävs att ett inventarium är anskaffat för verksamheten för att avdrag ska kunna medges. Endast utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnader i verksamheten.

Havskryssare

Högsta förvaltningsrätten har exempelvis vägrat ett större företag avdrag för värdeminskning på en havskryssare. Som motivering anfördes att, oavsett om havskryssaren på olika sätt kunde ha varit till nytta för bolaget, hade båtens användning inte sådant samband med bolagets verksamhet att kostnaderna för båten kunde dras av som omkostnad i rörelsen (RÅ 1970 ref. 21).

Konst

Avdrag för värdeminskning på konstföremål har vägrats i ett stort antal rättsfall. Anledningen har varit att tillgångarna inte varit utsatta för någon värdeminskning, att tillgångarna saknat samband med verksamheten eller att tillgångarna inte anskaffats för stadigvarande bruk (RÅ 1947 Fi 52 och 389, RÅ 1951 Fi 674 och 738, RÅ 1973 Fi 755 samt RÅ 1991 not.

113). Rättspraxis har numera lagreglerats i och med att det direkt i lagtexten anges att värdeminskingsavdrag inte ska göras för sådana konstverk och andra tillgångar som kan antas ha ett bestående värde (18 kap. 3 § IL).

10.4.1 Värdeminskingsavdrag

Utgifter för att anskaffa inventarier ska dras av genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdragen beräknas enligt bestämmelserna i 18 kap. 13–22 §§ IL om räkningsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. (Se vidare avsnitt 10.9.) I frågan om räkningsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning får tillämpas samtidigt är Skatteverkets uppfattning att endast en av metoderna ska användas för samtliga inventarier i verksamheten. Det går således inte att använda båda metoderna samtidigt – t.ex. räkningsenlig avskrivning för maskiner och restvärdesavskrivning för immateriella rättigheter (Skatteverket 2004-10-15, dnr 130 584347-04/111).

10.4.2 Omedelbart avdrag

För inventarier som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, får hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL). Detta gäller dock inte sådana immateriella rättigheter m.m. som avses i 18 kap. 1 § IL. Genom lagstiftning år 2009 anges det numera direkt i 18 kap. 4 § IL vad som menas med mindre värde. Med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett halvt prisbasbelopp. Skatteverkets allmänna råd om inventarier av mindre värde (SKV A 2007:2) har därför blivit obsolet och upphävt. Det kan dock anses som praxis och innehållet är vägledande vid tillämpning av de äldre bestämmelserna.

Beloppsgränsen för omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde avser ett inventarium i sin helhet. Det är således inventariets totala anskaffningsvärde som avgör om det är av mindre värde. Detta gäller även för inventarier som ägs gemensamt, t.ex. av personer som driver näringsverksamhet i form av enkelt bolag. Se Skatteverkets skrivelse 2009-06-10, dnr 131 474845-09/111.

Vid bedömningen av om inventarier utgör korttidsinventarier tas hänsyn till förhållandena i det enskilda fallet (RÅ 1995 ref. 96). Det ankommer i första hand på den skattskyldige att visa att undantagsregeln om omedelbart avdrag är tillämplig. Kravet på bevisning kan dock inte ställas särskilt högt eftersom

avdragsregeln förutsätter att det redan under anskaffningsåret ska göras ett antagande om inventariernas ekonomiska livslängd (RÅ 1994 not. 132). Begreppet ekonomisk livslängd ska inte ses så begränsat att det endast avser ett inventariums fysiska livslängd, utan även ekonomiska faktorer såsom teknisk utveckling, konkurrensförhållanden och användningsområdet för inventariet i verksamheten ska beaktas. Utöver detta ska man inte bara beakta de uppgifter som utrustningen i första hand är anskaffad för utan även alternativa användningsmöjligheter och det värde som efter treårsperioden kan tillgodogöras genom avyttring.

Av 18 kap. 4 § andra stycket IL framgår dessutom att om det finns ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara inventarier av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. Skatteverket har i en skrivelse närmare utvecklat vad som avses med begreppen naturligt samband och större inventarieanskaffning (Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111). Med naturligt samband mellan flera inventarier bör avses inventarier som har ett funktionellt samband och som förvärvats för att användas tillsammans som en enhet, t.ex. ett konferensbord med därtill hörande stolar. Med inventarier som ingår som ett led i en större inventarieanskaffning bör avses inventarier som används för liknande ändamål och förvärvats gemensamt eller i ett sammanhang, t.ex. ett utbyte av datorer på kontoret. Om det bland inventarier med naturligt samband eller om det som ett led i en större inventarieanskaffning, ingår inventarier som kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år, behöver dessa inte medräknas. För sådana inventarier får hela utgiften dras av omedelbart.

Skatteverkets uppfattning är att beloppsgränserna får anses innebära att omedelbart avdrag får göras med gränsbeloppen med tillägg för mervärdesskatt till den del denna inte ska dras av eller återbetalas enligt ML (Skatteverket 2005-03-03, dnr 130 133554-05/111).

I rättsfallet RÅ 2004 ref. 81 skulle ett företag bokföringsmässigt skriva av korttidsinventarier under tre år. Högsta förvaltningsrätten godtog inte att avdrag beräknades på samma sätt, och uttalade att för det fall utgifterna inte dras av omedelbart ska de dras av genom årliga värdeminskningss-

avdrag i enlighet med bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning.

Räkenskapsenlig avskrivning förutsätter överensstämmelse mellan bokfört värde och skattemässigt värde (RÅ 2001 ref. 8). Enligt Skatteverkets uppfattning innebär den utgångspunkten att ett omedelbart avdrag för utgifter för inventarier enligt 18 kap. 4 § IL ska motsvaras av en lika stor kostnadsföring av utgifterna i räkenskaperna, så att inte utgifterna – eller en del av dem – tas upp som en tillgång i balansräkningen.

Om inventarier avyttras, förloras, utangeras eller tas ut ur näringsverksamheten samma beskattningsår som de anskaffas, ska hela utgiften dras av omedelbart (18 kap. 5 § IL). Den eventuella ersättningen för inventarierna ska samtidigt tas upp som intäkt (15 kap. 1 § IL).

10.5 Nyttjanderättsinnehavares avdragsrätt

Bestämmelserna om arrendatorers och andra nyttjanderättsinnehavares anskaffningar av inventarier finns i 19 kap. IL. Där framgår att om en nyttjanderättsinnehavare har utgifter för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier som han innehar med nyttjanderätt, och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som anskaffas, ska nyttjanderättsinnehavaren dra av utgifterna enligt avdragsbestämmelserna för inventarier (19 kap. 27 § IL). Om nyttjanderättsinnehavaren får ersättning av fastighetsägaren för sådana anskaffningar ska ersättningen tas upp hos nyttjanderättsinnehavaren. Denne ska samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte med högre belopp än ersättningen. När nyttjanderätten upphör får nyttjanderättsinnehavaren dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 28 § IL).

10.6 Anskaffningsvärde

Anskaffningsvärdet för inventarier är utgiften för förvärvet om de förvärvas genom köp, byte, egen tillverkning eller på liknande sätt. Om inventarierna förvärvas på annat sätt, anses marknadsvärdet vid förvärvet som anskaffningsvärde.

Huvudregeln

Huvudregeln i 18 kap. 7 § IL får anses innebära att anskaffningsvärdet utgörs av utgiften för förvärvet. Det innebär att i anskaffningsvärdet inräknas, utöver utgiften för själva inventariet, samtliga förvärvsutgifter såsom tull, frakt, provisioner

och liknande. För enskild näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut gäller en särskild regel (se nedan i detta avsnitt).

- Ränta** Högsta förvaltningsrätten har uttalat att räntan vid avbetalningsköp är avdragsgill såsom ränta även om den ingår i avbetalningspriset. Därmed får avbetalningsränta anses som avdragsgill allteftersom den betalas och behöver alltså inte inräknas i anskaffningsvärdet (RÅ 1968 ref. 54 och RN 1970 3:4).
- Egen tillverkning** För inventarier som anskaffas genom egen tillverkning, ska direkta och indirekta tillverkningsutgifter räknas in i anskaffningsvärdet.
- Kontraktsnedskrivning** Om avdrag medgetts för kontraktsnedskrivning enligt 18 kap. 23 § IL utgörs anskaffningsvärdet av utgiften för förvärvet minskad med avdraget (18 kap. 9 § IL).
- Näringsbidrag** Om ett näringsbidrag lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten (29 kap. IL) gäller att om bidraget används för att anskaffa en tillgång, för vilken anskaffningsvärdet ska dras av genom värdeminskningssavdrag, ska anskaffningsvärdet minskas med bidraget. Om bidraget är större än det skattemässiga värdet för tillgången ska mellanskillnaden tas upp som inkomst. Återbetalas bidraget, ska tillgångens avskrivningsunderlag ökas med det återbetalade beloppet, dock med högst det belopp som har påverkat anskaffningsvärdet (29 kap. 6 § IL). Skatteverket har i skrivelse gjort bedömningen att när det gäller bidrag relaterade till tillgångar får den redovisningsmetod som finns i Redovisningsrådets rekommendation 28 om statliga stöd och Rådet för finansiell rapporterings rekommendation 2 om redovisning för juridiska personer, att redovisa bidraget som en förutbetalad intäkt, inte läggas till grund för beskattningen (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111). En sådan redovisning är inte förenlig med 29 kap. 6–7 §§ IL. Ett bidrag som används för att anskaffa en tillgång ska skattemässigt minska anskaffningsvärdet.
- Arv, gåva, bodelning** Om inventarierna ingår i en näringsverksamhet som förvärvas genom bodelning med anledning av makes död eller genom arv eller testamente ska, om inte särskilda skäl talar emot det, som anskaffningsvärde anses det skattemässiga värde som gällde för den tidigare ägaren (18 kap. 8 § IL).

Skattemässigt värde

Med skattemässigt värde på inventarier avses anskaffningsvärdet minskat med gjorda värdeminskningssavdrag eller liknande (2 kap. 33 § IL).

Förenklat årsbokslut

För enskilda näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL avses med anskaffningsvärde det värde som följer av god redovisningssed (18 kap. 7 § andra stycket IL). Vad som utgör god redovisningssed i detta avseende framgår av Bokföringsnämndens vägledning med BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut. Anskaffningsvärdet för köpta maskiner och inventarier är inköpspriset plus andra utgifter som ingår i fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Externa utgifter som inte ingår i fakturabeloppet, men som direkt kan hänföras till tillgången ska räknas in i anskaffningsvärdet om de externa utgifterna sammanlagt uppgår till mer än 5 000 kr per maskin eller inventarie. Anskaffningsvärdet för egentillverkade maskiner och inventarier är utgiften för material och andra utgifter som framgår av fakturabeloppet och som kan hänföras till tillgången. Varken den enskilda näringsidkarens arbete eller dennes anställdas arbete med maskinen får räknas in i anskaffningsvärdet. Externa utgifter vid egentillverkning behandlas på motsvarande sätt som för köpta maskiner och inventarier.

10.7 Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte

I 18 kap. 10 § IL hänvisas till 14 kap. 16 § IL – angående avskattning vid karaktärsbyte – när det gäller hur anskaffningsvärdet ska bestämmas för inventarier som förs över till en näringsverksamhet från ägarens privategendom. Avskattning blir aktuellt för egendom som förs över till en näringsverksamhet och vid en avyttring inte längre ska beskattas i inkomstslaget kapital utan i inkomstslaget näringsverksamhet. Om en tillgång avskattats enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL ska den anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Vid karaktärsbyte i annat fall ska som anskaffningsvärde anses anskaffningsutgiften ökad med utgifter för förbättring och minskad med sådana avdrag som har gjorts för anskaffning, värdeminskning och liknande.

Om avskattning inte sker i fråga om byggnads- eller markinventarier som hör till en fastighet som var privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret, är anskaffningsvärdet för dessa inventarier den ursprungliga anskaff-

ningsutgiften minskad med 20 % för varje beskattningsår som den skattskyldige innehåft inventarierna och fastigheten har varit en privatbostadsfastighet (18 kap. 10 § IL).

10.8 Justering av anskaffningsvärde

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån (18 kap. 11 § IL). Frågan om skäl för jämkning förelåg har prövats i RÅ 2008 ref. 8. Omständigheterna var följande. Två systerbolag i en koncern skulle fusioneras. I det ena systerbolaget fanns underskott som var koncernbidragsspärrat. Inför fusionen skulle underskottsbolaget sälja inventarier till det andra systerbolaget till marknadsmässigt pris. Vinsten som uppkom i underskottsbolaget reducerade det koncernbidragsspärrade underskottet. Frågan som ställdes i förhandsbeskedet var om det köpande systerbolaget fick tillgodoräkna sig faktisk köpeskilling vid förvärvet eller om skäl för jämkning enligt 18 kap. 11 § IL förelåg. Högsta förvaltningsrätten gjorde bedömningen att skäl för jämkning av anskaffningsvärdet inte förelåg och därmed fick faktisk köpeskilling ligga till grund för avskrivning.

För högt anskaffningsvärde

Ibland kan det redovisade anskaffningsvärdet ha blivit för högt genom att tillgångar felaktigt har behandlats som inventarier, t.ex. tillgångar som inte berättigar till värdeminskningssavdrag eller tillgångar som ska ses som byggnader eller markanläggningar.

Anskaffningsvärdet kan även ha blivit för högt genom att försäkringsersättning eller näringsbidrag felaktigt inte har minskat anskaffningsvärdet.

Hur rättas felaktigheten?

Fråga uppkommer med vilket belopp resultatet ska ökas. Ska det ökas med den felaktiga postens bruttobelopp, dvs. med dess påverkan på anskaffningsvärdet? Eller ska resultatet ökas endast med ett belopp som motsvarar felaktighetens inverkan på värdeminskningssavdraget? Frågan har besvarats i följande rättsfall.

I RÅ 1962 Fi 1066 hade ett bolag som inventarier bokfört utgifter som borde ha hänförts till byggnad. Bolaget hade inte utnyttjat sina möjligheter till värdeminskningssavdrag fullt ut.

Det rättade värdeminskingsavdraget rymdes inom högsta tillåtna avdrag. Bolaget hade vidare rättat felet i det följande bokslutet genom överföring av beloppet från inventariers konto till byggnaders konto. Högsta förvaltningsrätten avstod från att höja bolagets resultat.

I RÅ 1971 Fi 1859 tillämpades räkenskapsenlig avskrivning. Avdrag gjordes för inventarier som ännu inte hade levererats. Högsta förvaltningsrätten ansåg att till beskattning skulle återföras endast det belopp med vilket maskinerna obehörigen avskrivits.

Högsta förvaltningsrätten tillämpade ett liknande synsätt i RR 1977 1:70. Vissa tillgångar hade felaktigt hänförts till inventarier i stället för till byggnad. Högsta förvaltningsrätten ändrade inte KR:s dom vilket innebar att endast så stort belopp skulle återföras till beskattning som felaktigheten hade påverkat resultatet.

10.9 Räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning

10.9.1 Räkenskapsenlig avskrivning

Förutsättningar

Bestämmelserna om räkenskapsenlig avskrivning får tillämpas om den skattskyldige haft ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och om avdraget motsvarar avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § IL). Detta villkor anses även uppfyllt när den planmässiga avskrivningen i räkenskaperna är lägre än värdeminskingsavdraget men skillnaden redovisats i resultaträkningen som en bokslutsdisposition och i balansräkningen som en obeskattad reserv (ackumulerade överavskrivningar). Skattemässigt värde motsvaras i regel av inventariernas bokförda värde på balansräkningens aktivsida minskad med ackumulerade överavskrivningar på balansräkningens passivsida.

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 8 hade ett företag upplöst ackumulerade överavskrivningar och redovisat beloppet som en intäkt i räkenskaperna. Redovisningen innebar inte att det uppkom någon skattepliktig intäkt för företaget, men eftersom värdet på inventarierna enligt balansräkningen översteg det skattemässiga värdet ansågs att företaget förlorade rätten till räkenskapsenlig avskrivning.

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när en överavskrivning enligt 18 kap. 19 § IL föreligger, dvs. när avskrivningen i räkenskaperna

skaperna överstiger avdraget vid beskattningen (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111). I en sådan situation saknas en av förutsättningarna för rätten att använda räkenskapsenlig avskrivning. Enligt skrivelsen innebär dock inte oavsiktliga fel vid enstaka år att rätten förloras. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan dock inte anses finnas kvar när ett företag systematiskt gör avskrivningar med högre belopp än som kan godtas vid beskattningen.

Skatteverket har i en skrivelse behandlat frågan om rätten till räkenskapsenlig avskrivning när framtida utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats har inkluderats i anskaffningsvärdet i enlighet med god redovisningssed. Skatteverkets uppfattning är att en sådan redovisning medför att rätten till räkenskapsenlig avskrivning går förlorad, genom att värdet på tillgångarna blir högre än det skattemässiga värdet. Ifrågavarande utgifter får inte räknas med i det skattemässiga anskaffningsvärdet (Skatteverket 2008-03-19, dnr 131 164537-08/111).

Skatteverkets uppfattning är att ett företag som tar upp leasade tillgångar som inventarier i balansräkningen, men särredovisar dessa och de avskrivningar som har skett på dem, inte förlorar rätten till räkenskapsenlig avskrivning. Däremot medför en sådan redovisning att justering av det redovisade resultatet måste göras i inkomstdeklarationen (Skatteverket 2008-10-17, dnr 131 548012-08/111).

Av Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2008:1 Årsredovisning i mindre aktieföretag respektive BFNAR 2009:1 Årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar framgår att företaget ska redovisa tillgångar som det äger. Skatteverkets uppfattning är att innebörden av detta är att förvärvade immateriella tillgångar ska tas upp som tillgång i redovisningen om det är förenligt med 4 kap. 2 § ÅRL. Vid beskattningen ska förvärvade immateriella tillgångar behandlas som inventarier, bestämmelserna om omedelbart avdrag för inventarier av mindre värde eller ekonomisk livslängd på högst tre år är dock inte tillämpliga (18 kap. 4 § IL). Detta innebär att förvärvade immateriella rättigheter ska tas upp som tillgång vid beskattningen och dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Detta kan leda till en skillnad mellan inventariernas redovisade respektive skattemässiga värde i de fall då förvärvade immateriella rättigheter inte får redovisas som tillgång enligt ÅRL. Skatteverkets uppfattning är att detta kan medföra att rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras (Skatte-

verket 2009-03-31, dnr 131 279907-09/111). Även om ställningstagandet explicit anger att det avser det allmänna rådet om årsredovisning i mindre aktiebolag är det även tillämpligt vid upprättande av årsredovisning i mindre ekonomiska föreningar, se vidare Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305), avsnitt 18.3.

Om Skatteverket efter utredning uttagsbeskattar ett företag för hela anskaffningsvärdet för sådan egendom som är anskaffad för ägarens privata användning och som bokförts som inventarie i företaget, t.ex. en TV som till sin helhet nyttjas av företagets ägare, kan rätten till räkenskapsenlig avskrivning förloras eftersom inventariet inte längre ingår i det skattemässiga avskrivningsunderlaget men i det bokföringsmässiga värdet.

Vid räkenskapsenlig avskrivning medges värdeminskningssavdrag enligt huvudregeln (18 kap. 13 § IL) eller enligt kompletteringsregeln (18 kap. 17 § IL).

Huvudregeln

Enligt huvudregeln medges värdeminskningssavdrag med högst 30 % av avskrivningsunderlaget oavsett när under beskattningsåret inventarierna anskaffas. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska procentsatsen i motsvarande mån jämkas. Om beskattningsåret exempelvis omfattar 18 månader kan avdrag medges med 45 % (= $18/12 \times 30$). Är beskattningsåret 9 månader blir procentsatsen 22,5 % (= $9/12 \times 30$).

Avskrivningsunderlaget beskrivs närmare i 18 kap. 13 § andra stycket IL. Underlaget består av:

1. Värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång, vilket är värdet enligt balansräkningen (dvs. redovisat värde minskat med ackumulerade överavskrivningar),
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
3. minskat med avdrag enligt 18 kap. 15 och 16 §§ IL (avdraget enligt 15 § gäller avyttrade inventarier och avdraget enligt 16 § gäller en särskilt hög utgift).

En näringsidkares uttag av inventarier behandlas på samma sätt som avyttring av inventarier (RÅ 1976 ref. 6).

Exempel

Inventarierna i ett företag var vid årets ingång upptagna till 100 000 kr. Under beskattningsåret, som omfattar 18 månader, anskaffades inventarier för 125 000 kr. Under året såldes inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång för 25 000 kr.

Avskrivningsunderlaget kan beräknas till $(100\,000 + 125\,000 - 25\,000 =) 200\,000$ kr. Procentsatsen för värdeminskingsavdraget uppgår till 45 % $(=18/12 \times 30)$. Värdeminskingsavdrag kan medges med 90 000 kr $(= 200\,000 \times 45 \%)$.

**Förenklat
årsbokslut**

Om avskrivningsunderlaget uppgår till högst 5 000 kr, får en enskild näringsidkare som upprättar ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 6 § BFL i stället göra värdeminskingsavdrag med ett belopp som motsvarar hela avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § första stycket IL). Detta gäller oavsett vilken avskrivningsmetod som används.

**Kompletterings-
regeln**

Kompletteringsregeln innebär att avdrag får göras årligen med 20 % av anskaffningsvärdet för inventariet. Om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än 12 månader ska jämkning ske i motsvarande mån. Är beskattningsåret exempelvis 15 månader görs avdrag med 25 % $(= 15/12 \times 20 \%)$.

Vid beräkningen av värdeminskingsavdrag enligt kompletteringsregeln utgår man från anskaffningsvärdena under de fyra senaste beskattningsåren för de inventarier som vid utgången av det aktuella beskattningsåret fortfarande finns kvar. Det lägsta värde på inventarierna som beräknas uppgår till summan av 80 %, 60 %, 40 %, och 20 % av respektive beskattningsårs anskaffningar, under förutsättning att samtliga beskattningsår omfattar 12 månader. Det högsta möjliga värdeminskingsavdraget uppgår till skillnaden mellan avskrivningsunderlaget och det framräknade lägsta värdet enligt kompletteringsregeln.

Exempel

Inventarierna i ett företag var vid årets ingång upptagna till 100 000 kr. Dessa inventarier anskaffades dels året före beskattningsåret för 75 000 kr, dels tre år före beskattningsåret för 125 000 kr. Under beskattningsåret, som omfattar 18 månader, anskaffades inventarier för 125 000 kr. Under året såldes inventarier för 25 000 kr. Dessa inventarier hade anskaffats tre år före beskatt-

ningsåret för 50 000 kr. Beskattningsåren före det aktuella beskattningsåret har omfattat 12 månader.

Det lägsta värde som inventarierna får tas upp till enligt kompletteringsregeln kan beräknas på följande sätt.

1. Eftersom det aktuella beskattningsåret omfattar 18 månader får avdrag göras med 30 % (=18/12 x 20). Procentsatserna för de olika beskattningsåren blir då 70, 50, 30 och 10 %.
2. Av de inventarier som anskaffades tredje året före beskattningsåret, 125 000 kr, har inventarier motsvarande en anskaffning på 50 000 kr sålts under beskattningsåret. De kvarvarande inventariernas anskaffningsvärde är (125 000 - 50 000 =) 75 000 kr.
3. Det lägsta värde som inventarierna får tas upp till enligt kompletteringsregeln är 132 500 kr enligt följande.

$$125\ 000 \times 70\ \% = 87\ 500$$

$$75\ 000 \times 50\ \% = 37\ 500$$

$$75\ 000 \times 10\ \% = \underline{7\ 500}$$

132 500 kr

Det högsta möjliga värdeminskningssavdraget uppgår till skillnaden mellan avskrivningsunderlaget och det framräknade lägsta värdet enligt kompletteringsregeln, dvs. 67 500 kr (200 000 - 132 500).

Jämförelse mellan huvudregeln och kompletteringsregeln

Värdeminskningssavdrag enligt huvudregeln innebär att utgiften för ett inventarium aldrig blir avdragen i sin helhet. Inventariets värde närmar sig noll utan att någonsin nå dit. Därför infördes även kompletteringsregeln, som innebär att utgiften för inventariet är helt avdragen efter 5 beskattningsår om beskattningsåren omfattar 12 månader.

Huvudregeln och kompletteringsregeln får inte användas på samma gång för samma kategori av tillgångar. Enligt 18 kap. 17 § IL får dock de olika reglerna användas för tillgångar av olika slag, nämligen inventarier (18 kap. 1 § första stycket IL), immateriella rättigheter (andra stycket 1) och anslutningsavgifter och anläggningsbidrag (andra stycket 2).

Lågt verkligt värde

Om den skattskyldige kan visa att inventariernas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet enligt räkenskaps-

enlig avskrivning (eller restvärdesavskrivning) får ytterligare avdrag göras med ett belopp som motsvarar skillnaden (18 kap. 18 § IL). Begreppet verkligt värde på inventarier är inte närmare utvecklat i skattelagstiftningen och inte heller inom rättspraxis. Skatteverket har därför i en skrivelse angett att då vägledning saknas i skattereglerna bör man i den här aktuella frågan söka vägledning från normgivningen på redovisningsområdet. Vid beräkningen av det verkliga värdet på inventarier enligt 18 kap. 18 § IL, bör således vägledning sökas i Redovisningsrådets rekommendation RR 17 Nedskrivningar eller i IAS 36 Nedskrivningar från IASB, vilket innebär att värdering ska ske till det högsta av nettoförsäljningsvärdet och nyttjandevärdet. Detta gäller, enligt skrivelsen, oavsett vilken normgivning som tillämpas i redovisningen (Skatteverket 2009-10-16, dnr 131 754857-09/111).

Högsta förvaltningsdomstolen har i dom 2009-11-25 mål nr 1088-08 avgjort frågan om nedskrivning till verkligt värde får avse visst slag av inventarier eller om en sådan nedskrivning måste avse samtliga inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskingsavdrag är tillämpliga. Högsta förvaltningsdomstolen menar att redan ordalydelsen i 18 kap. 18 § första stycket IL talar för det senare alternativet. Lagrådet anförde vid tillkomsten av IL att syftet med bestämmelsen är att förhindra att den skattskyldige vid beskattningen måste redovisa sitt inventariebestånd till ett högre värde än det verkliga värdet. Jämförelsen mellan det skattemässiga värdet och det verkliga värdet sker på kollektiv nivå (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 408). Nedskrivning till verkligt värde måste således avse samtliga inventarier på vilka bestämmelserna om värdeminskingsavdrag är tillämpliga. Skatteverket har i en skrivelse gjort motsvarande bedömning (Skatteverket 2004-11-08, dnr 130 586061-04/111). Det innebär att även om det varit en värdenedgång på t.ex. goodwill, kan samtidigt det verkliga värdet på maskiner vara så högt, att det verkliga värdet för hela gruppen inventarier inte är lägre än det skattemässiga värdet.

Skatteverkets uppfattning är att man vid tillämpning av bestämmelserna i 18 kap. 18 § IL, om lågt verkligt värde på inventarier, även ska beakta ej avdraget värde av tidigare överavskrivna inventarier enligt 18 kap. 19 § IL (Skatteverket 2006-09-18, dnr 131 558489-06/111).

10.9.2 Restvärdesavskrivning

Restvärdesavskrivning kan ses som en förenklad form av räkenskapsenlig avskrivning. Metoden skiljer sig från räkenskapsenlig avskrivning i bl.a. följande avseenden. Det krävs inte någon överensstämmelse mellan avdraget och avskrivningen i bokslutet. Avskrivningsunderlaget består av det skattemässiga värdet, ökat med anskaffningsvärdet på inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som finns kvar vid beskattningsårets utgång, och minskat med avdrag enligt 18 kap. 15 och 16 §§ IL. Den högsta procentsatsen för avdrag, beräknad på likartat sätt som vid räkenskapsenlig avskrivning, är 25 % i stället för 30 %. Det finns inte någon motsvarighet till kompletteringsregeln. Restvärdesavskrivning innebär, liksom räkenskapsenlig avskrivning, att ytterligare avdrag får göras om den skattskyldige kan visa att inventariernas verkliga värde är lägre än det skattemässiga värdet.

Skatteverkets uppfattning är att bestämmelserna om restvärdesavskrivning innebär att alla resultatpåverkande poster för inventarier i redovisningen ska elimineras i inkomstdeklarationen. Om t.ex. inventarier sålts med en bokföringsmässig förlust, ska beloppet tas upp i deklarationen som en intäktspost och om inventarier sålts med en bokföringsmässig vinst, ska beloppet dras av i deklarationen som en kostnadspost. Avskrivningsunderlaget vid restvärdesavskrivning består, som ovan nämnts, av det skattemässiga värdet vid beskattningsårets ingång, ökat med anskaffningsvärdet på inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som finns kvar vid beskattningsårets utgång, och minskat med ett särskilt avdrag för avyttrade inventarier. Det särskilda avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer i samband med avyttringen (18 kap. 15 § IL). Det innebär att avskrivningsunderlaget reduceras med motsvarande belopp. I det fall ersättningen/intäkten är större än avskrivningsunderlaget för det särskilda avdraget, ska skillnadsbeloppet tas upp till beskattning. Skrivelsen gäller inte för företag som tillämpar Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2006:1 Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut (Skatteverket 2009-06-12, dnr 131 521631-09/111).

Skatteverket har i en skrivelse uttalat att vid övergång från räkenskapsenlig avskrivning till restvärdeavskrivning ska oavskrivet värde av tidigare återförda överavskrivningar ingå i avskrivningsunderlaget. Det innebär att det oavskrivna värdet ska inräknas i inventariernas skattemässiga värde vid

föregående beskattningsårs utgång (Skatteverket 2006-05-24, dnr 131 330742-06/111).

10.9.3 Avyttringar

Ett särskilt avdrag får göras om inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång avyttras under beskattningsåret eller den skattskyldige har rätt till försäkringsersättning för sådana inventarier på grund av att de gått förlorade under beskattningsåret. Avdraget motsvarar den intäkt som uppkommer med anledning av avyttringen eller försäkringsfallet. Avdraget får dock inte överstiga avskrivningsunderlaget (18 kap. 15 § IL). Detta gäller såväl vid räkenskapsenlig avskrivning som vid restvärdesavskrivning.

10.9.4 Särskilt hög utgift

Om en särskilt hög utgift för inventarier beror på att de anskaffas för att utnyttjas under en tillfällig konjunktur eller liknande, får merutgiften dras av under anskaffningsåret (18 kap. 16 § IL). Detta gäller såväl vid räkenskapsenlig avskrivning som vid restvärdesavskrivning.

10.9.5 För stora avskrivningar i räkenskaperna (skattemässig överavskrivning)

Det förhållandet att avskrivningarna i räkenskaperna överstiger högsta skattemässiga avdrag brukar kallas skattemässig överavskrivning. Skattemässig överavskrivning aktualiseras bara vid räkenskapsenlig avskrivning. Den kan uppkomma på olika sätt, t.ex. genom felräkning eller genom att inventarier felaktigt har behandlats som korttidsinventarier. Om sådana felaktigheter upptäcks måste man först kontrollera om en överavskrivning verkligen har ägt rum. Om det felaktiga avdraget ryms inom avdragsutrymmet enligt huvudregeln eller kompletteringsregeln ska någon justering av avdraget inte göras (jfr bl.a. RÅ 1962 Fi 1066). Om det felaktiga avdraget inte ryms i avdragsutrymmet görs justering endast med det belopp som felaktigt påverkat resultatet. Beloppet dras sedan av under fem år räknat från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen gjordes (18 kap. 19 § IL).

Exempel

Ett företag har i deklarationen lämnat följande uppgifter om sina inventarier (tabell 1).

Inventariernas värde enligt balansräkningen uppgick till 101 500 kr.

Tabell 1

Huvudregeln		Kompletteringsregeln			
Inventariernas värde enligt balansräkningen för närmast föregående beskattningsår	(kr) 120 000	Inventarier som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under			
under beskattningsåret har inventarier som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för	50 000	beskattningsåret för	(kr) 50 000	80 % därav =	(kr) 40 000
Summa	170 000	året före beskattningsåret för	30 000	60 % därav	18 000
avgår: ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång	25 000	andra året före beskattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Avskrivningsunderlag	145 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav =	27 000
70 % av avskrivningsunderlaget	101 500			Summa	97 000

Vid kontroll av deklarationen framkommer att företaget av misstag bokfört inköp av en maskin för 28 000 kr som en omkostnad. Det omkostnadsförda beloppet tas med enligt både huvudregeln och kompletteringsregeln vid beräkningen av om en överavskrivning föreligger och storleken på den (tabell 2).

Tabell 2

Huvudregeln	Kompletteringsregeln				
Inventariernas värde enligt balansräkningen för närmast föregående beskattningsår	(kr) 120 000	Inventarier som vid utgången av beskattningsåret fortfarande tillhörde rörelsen har anskaffats under			
under beskattningsåret har inventarier som vid årets slut fortfarande tillhörde rörelsen anskaffats för	78 000	beskattningsåret för	(kr) 78 000	80 % därav =	(kr) 62 400
Summa	198 000	året före beskattningsåret för	30 000	60 % därav	18 000
avgår: ersättning för under beskattningsåret avyttrade eller förlorade inventarier som anskaffats före beskattningsårets ingång	25 000	andra året före beskattningsåret för	30 000	40 % därav =	12 000
Avskrivningsunderlag	173 000	tredje året före beskattningsåret för	135 000	20 % därav=	27 000
70 % av avskrivningsunderlaget	121 100			Summa	119 400

Det lägsta riktiga värdet på inventarierna enligt tabellen uppgår till 119 400 kr. Det kan därför konstateras att det föreligger en överavskrivning som uppgår till $(119\,400 - 101\,500 =) 17\,900$ kr. Det beloppet läggs till vid beräkningen av resultatet. Avdrag medges enligt 18 kap. 19 § IL med 20 % av beloppet för helt år under fem år från och med beskattningsåret efter det då överavskrivningen gjordes.

10.9.6 Övergång till räkenskapsenlig avskrivning

Räkenskapsenlig avskrivning förutsätter överensstämmelse mellan bokfört värde och skattemässigt värde. Därför finns särskilda regler i de fall då det vid en övergång till räkenskapsenlig avskrivning föreligger en skillnad mellan bokfört värde och skattemässigt värde (18 kap. 20–22 §§ IL).

Överstiger det skattemässiga värdet på inventarierna det bokförda värdet medges ett särskilt avdrag för mellanskillnaden. Avdraget får göras under 5 år från och med det första beskattningsår då räkenskapsenlig avskrivning tillämpas (18 kap. 21 § IL).

För högt skattemässigt värde vid övergången

Exempel

Vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning överstiger det skattemässiga värdet det bokförda värdet med 10 000 kr. Företaget erhåller i och med övergången ett särskilt avdrag med 10 000 kr. Avdraget fördelas på 5 år från och med det beskattningsår då övergången sker, dvs. med 2 000 kr per år.

För lågt skattemässigt värde vid övergången

Överstiger det bokförda värdet på inventarierna det skattemässiga värdet ska skillnaden tas upp till beskattning, antingen med en gång eller under tre år (18 kap. 22 § IL).

Exempel

Vid övergången till räkenskapsenlig avskrivning överstiger det bokförda värdet det skattemässiga värdet med 12 000 kr. Beloppet ska tas upp till beskattning, antingen på en gång eller, om företaget begär det, fördelat med 4 000 kr på beskattningsåret och 4 000 kr för vart och ett av de två följande beskattningsåren.

Högsta förvaltningsrätten har i rättsfallet RÅ 2004 ref. 136 funnit att bestämmelsen i 18 kap. 22 § IL är tillämplig även i det fall när skillnaden mellan värdet enligt balansräkningen och inventariernas skattemässiga värde beror på att en uppskrivning har gjorts av det bokförda värdet.

Högsta förvaltningsrätten har i rättsfallet RÅ 2006 ref. 41 behandlat frågan om rätten att övergå till räkenskapsenlig avskrivning efter en uppskrivning och hur avskrivning ska beräknas enligt såväl huvudregeln som kompletteringsregeln. Enligt rättsfallet utgörs största möjliga värdeminskningssavdrag ett visst år av skillnaden mellan å ena sidan avskrivningsunderlaget och å andra sidan det lägsta av 70 % av avskrivningsunderlaget och anskaffningsvärdet av inventarierna minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 %. Detta gäller oberoende av om en uppskrivning av inventarierna lett till att avskrivningsunderlaget kommit att överstiga anskaffningsvärdet av inventarierna eller ej.

Skatteverket har behandlat frågor kring uppskrivning och återgång till räkenskapsenlig avskrivning i en skrivelse. I skrivelsen konstateras att när företaget återfår rätten till räkenskapsenlig avskrivning kan avdrag medges såväl enligt huvudregeln som enligt kompletteringsregeln. Det har ingen betydelse om uppskrivningen medför att värdet på inventarierna efter uppskrivningen

uppgår till ett högre värde än det ursprungliga anskaffningsvärdet (Skatteverket 2006-06-29, dnr 131 405583-06/111).

10.9.7 Kontraktsnedskrivning

Avdrag får göras för nedskrivning av värdet på rätten till leverans av inventarier som köpts men ännu inte levererats (kontraktsnedskrivning). Avdrag får göras bara om inköpspriset för tillgångar av samma slag vid beskattningsårets utgång understiger det avtalade priset och högst med ett belopp som motsvarar mellanskillnaden (18 kap. 23 § IL).

10.9.8 Mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget

I IL finns bestämmelser om hur mervärdesskatt ska behandlas vid inkomstberäkningen i olika situationer. I 16 kap. 16 § anges att sådan ingående skatt enligt ML som medför rätt till avdrag enligt 8 kap. eller återbetalning enligt 10 kap. inte får dras av. Bestämmelsen får motsatsvis anses innebära att ingående skatt som inte medför rätt till avdrag eller återbetalning i stället ska behandlas som en utgift vid inkomstberäkningen, t.ex. som en utgift för anskaffning av inventarier. Särskilda bestämmelser har införts om ändring av avskrivningsunderlag (huvudregeln vid räkningsenlig avskrivning och restvärdemetoden) eller anskaffningsvärde (kompletteringsregeln) i de fall mervärdesskatt jämkas eller dras av i efterhand (18 kap. 17 a–17 c §§ IL, jfr prop. 2000/01:30 s. 14 ff.). Om det jämkade eller avdragna mervärdesskattebeloppet avser utgifter som har ökat avskrivningsunderlaget eller anskaffningsvärdet ska underlaget eller värdet justeras.

Vid återbetalning alternativt inbetalning av mervärdesskatt som är hänförlig till inventarier uppkommer frågan hur denna mervärdesskatt ska hanteras om den är hänförlig till utgifter för anskaffande av inventarier som anskaffats tidigare år och räkningsenlig avskrivningsmetod tillämpas. Skatteverkets uppfattning är att den skattskyldige förlorar rätten till räkningsenlig avskrivning, när det skattemässiga anskaffningsvärdet blir justerat ett tidigare år än i redovisningen på grund av återbetalning eller inbetalning av mervärdesskatt, som är hänförlig till inventarier som är föremål för räkningsenlig avskrivning. Grunden för detta är att värdet enligt balansräkningen inte längre överensstämmer med det skattemässiga värdet (Skatteverket 2007-05-21, dnr 131 281782-07/111).

Skatteverket anser dock, som ett alternativ till ovanstående hantering av frågan, att återbetalning eller inbetalning av

mervärdesskatten kan hanteras även skattemässigt som en justering av anskaffningsvärdet det år som omprövning sker eller dom meddelas. Det innebär att återbetalningen alternativt inbetalningen av mervärdesskatten kommer, när huvudregeln för räkningsenlig avskrivning tillämpas, att ingå i avskrivningsunderlaget som en avgående alternativt tillkommande post det år som omprövningsbeslutet fattats eller dom meddelats. Tillämpas kompletteringsregeln kommer däremot den justerade mervärdesskatten, vid beräkning av det lägsta tillåtna värdet, att hänföras till det år som inventarieret anses vara anskaffat dvs. ursprungsåret.

11 Fastigheter, byggnader

11.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas vad som skatterättsligt utgör fastigheter och byggnader. Det är enbart byggnader som kan bli föremål för avskrivning, inte mark. Däremot finns särskilda avskrivningsregler för markanläggningar. För byggnads- och markinventarier gäller samma avskrivningsregler som för lösa inventarier. För reparationer medges avdrag som för löpande driftkostnader med visst undantag för andelshus. För förvärv genom arv, gåva m.m. gäller särskilda regler vid beräkning av underlaget för värdeminskingsavdrag. Även för nyttjanderättshavare gäller särskilda regler.

11.2 Allmänt om fastigheter och byggnad

Fastighet

Vad som ska betecknas som fastighet och ingå i denna har betydelse vid beräkning av kapitalvinst och eventuell återläggning i samband med avyttring och när det gäller näringsfastighet vid avskrivning för värdeminskning.

Det fastighetsbegrepp som används i skattesammanhang omfattar

- civilrättens definition av fast egendom. Dessa bestämmelser återfinns i JB,
- byggnad på annans mark. Hit hör t.ex. sommarstugor som har uppförts på arrenderad eller hyrd mark,
- tomträtt och
- rättighet till vattenkraft och strömfall.

Byggnad

Någon definition av begreppet byggnad finns inte i skattelagstiftningen. Byggnadsbegreppet torde normalt sammanfalla med vad som gäller vid fastighetstaxeringen. I 19 kap. 21 § IL har dock intagits en särskild regel om att en konstruktion för vilken ett byggnadsvärde fastställts vid fastighetstaxeringen, hänförs till byggnadsinventarier, om konstruktionen helt eller delvis utgör en maskin eller ett redskap. Exempel på sådana konstruktioner är oljecisterner och siloanläggningar. I rättspraxis

(RÅ 1975 Aa 729) har en byggnadsliknande konstruktion som använts för torkning av virke hänförs till inventarier i avskrivningshänseende. Vindkraftverk hänförs till byggnadsinventarier (Skatteverket 2005-04-20, dnr 130 208909-05/111) och Mobilmaster hänförs till byggnadsinventarier (Skatteverket 2008-03-19, dnr 131 152879-08/111).

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till byggnad (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

Byggnad räknas som fastighet även om den är lös egendom. Detsamma gäller tillhör till byggnad av det slag som avses i 2 kap. 2 och 3 §§ jordabalken, om de tillhör byggnadens ägare. Det sagda gäller också tomträtt (2 kap. 6 § IL).

11.3 Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten

Utgifter för reparation och underhåll av en byggnad får dras av omedelbart. Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Fr.o.m. 2001 års taxering har detta s.k. utvidgade reparationsbegrepp något vidare omfattning än tidigare. Detta har markerats i lagtexten genom att det tidigare begreppet ”den bedrivna verksamheten” ersattes med ”den skattskyldiges näringsverksamhet”. Därigenom ska bedömning ske med utgångspunkt i antingen fastighetsägarens eller hyresgästens verksamhet.

Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den bedrivna verksamheten behandlas således som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden (19 kap. 2 § IL).

Kostnader för sådana ändringsarbeten som är normalt påräkneliga i driften är avdragsgilla som reparations- och underhållskostnader. Detta gäller antingen den skattskyldige är ägare till fastigheten eller har nyttjanderätten till den. Sålunda är t.ex. kostnader för flyttning och omdisponering av maskiner liksom för flyttning av innerväggar i ett industriföretag avdragsgilla, om de föranletts av nyanskaffning av maskiner, ändrade tillverkningsmetoder eller rationaliseringsåtgärder. På motsvarande sätt är kostnader i jordbruk för omdisponering av ekonomibyggnad avdragsgilla, t.ex. vid omläggning av driften från en animalieproduktion till annan. Åtgärder som upp-

tagande av nya fönster eller dörröppningar samt flyttning av innerväggar eller inredning hänförs då till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).

I RÅ 1994 not. 195 vägrades omedelbart avdrag för vissa elinstallations- och ventilationsarbeten som uppkommit i samband med flyttning av maskiner. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det var fråga om utgifter för sådana installationer som ska hänföras till byggnadsinventarier, varför avdrag skulle medges enligt bestämmelserna om värdeminskningsavdrag för inventarier.

Utgifter för reparation och underhåll av byggnader och markanläggningar dras av omedelbart även till den del de har fördelats på flera år i räkenskaperna. Beträffande byggnader ska detta även gälla för utgifter som omfattas av det utvidgade reparationsavdraget.

Avdrag för utgifter för reparation och underhåll på lagerfastigheter ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras i den mån avdraget inte har gjorts i räkenskaperna.

Beträffande återföringen av reparationer och underhåll på lagerfastigheter gäller reglerna avyttringar som sker efter den 31 december 2003.

Reparation är sådant arbete som sker för att återställa en byggnad i det skick den befann sig då den var ny- eller ombyggd. Åtgärderna ska vara nödvändiga för att återställa eller vidmakthålla byggnaden i ursprungligt skick och avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver bytas en eller flera gånger under en byggnads livslängd. Åtgärderna ska alltså vara sådana att de förhindrar att en byggnad förslits hastigare än vad som sker genom den normala fortgående försämring som varje byggnad är underkastad och som motsvaras av värdeminskningen.

Om en skattskyldig efter förvärvet av en dåligt underhållen fastighet rustar upp den, är han berättigad till avdrag för alla utgifter för arbeten som rent tekniskt är att hänföra till reparationer.

Byte av enstaka delar av stommen

Reparationsbegreppet innefattar även fall då enstaka mindre delar i själva byggnadsstommen byts ut. Så kan vara fallet vid mindre ingripande reparationer av grund, ytterväggar, bärande innerväggar, bjälklag eller takstolar (jfr RÅ 1958 Fi 1723). Avdrag medges då högst för det lägsta beloppet av den faktiska kostnaden eller för vad det skulle kostat att sätta in en

byggnadsdel av samma slag som den gamla (jfr RÅ 1984 ref. 1:95; yttre isolering i stället för omdrevning i timmervägg där avdrag medgavs eftersom omdrevning skulle ha ställt sig dyrare). För att avdrag ska medges måste det vara enstaka delar som byts ut. I annat fall är åtgärderna hänförliga till ombyggnad.

Ny-, till- eller ombyggnad

När det är fråga om kostnad för ny-, till- eller ombyggnad medges inte omedelbart avdrag, inte heller avdrag för vad det skulle ha kostat att återställa byggnaden i ursprungligt skick. Den omständigheten att en reparation skulle ha ställt sig dyrare medför inte rätt till avdrag. Direktavdrag medges inte heller för åtgärder som företas med ny-, till- eller ombyggda delar, även om arbetena är av sådan teknisk art att de annars skulle ha utgjort reparation och underhåll. Begreppen nybyggnad och tillbyggnad är till sin innebörd relativt klara. Begreppet ombyggnad är däremot inte lika klart. Visserligen torde ingen tvekan råda om att ombyggnad föreligger när en byggnads användningsområde väsentligt förändras (verkstadslokal ändras till bostadshus, RÅ 1966 Fi 387). Ombyggnad kan emellertid föreligga även i andra fall utan att byggnadens konstruktion eller planlösning ändras. I praxis har utbyte av bärande byggnadsdelar hänförts till ombyggnad. Det ska dock vara fråga om mer än enstaka byggnadsdelar. I annat fall är kostnaden hänförlig till reparation och underhåll.

Rättsfall på ombyggnad.

- RÅ 1965 Fi 1038. Avdrag vägrades för kostnader för ny takresning på en ladugård men medgavs för kostnader för nytt yttertak på byggnaden.
- RÅ 1989 ref. 5. Omedelbart avdrag medgavs inte för kostnaden för att riva en källartrappa och mura igen källardörren trots att denna kostnad understeg kostnaden för att reparera trappan.
- RÅ 1990 ref. 72. Reparationsavdrag vägrades när en trekammarbrunn ersattes med en ny likadan trekammarbrunn, placerad på annan plats enligt hälsovårdsnämndens åläggande.

11.4 Andelshus

En delägare i ett andelshus får inte dra av utgifter för reparation och underhåll av andelshuset omedelbart till den del hans andel av utgifterna överstiger hans andel av tio procent av fastighetens taxeringsvärde året före taxeringsåret. Utgifter

som inte får dras av omedelbart ska räknas in i anskaffningsvärdet (19 kap. 3 § IL).

11.5 Avdrag för anskaffningen

11.5.1 Värdeminskingsavdrag

Värdeminskingsavdrag

Utgifter för att anskaffa en byggnad dras av genom årliga värdeminskingsavdrag.

Värdeminskingsavdragen ska beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på byggnadens anskaffningsvärde. Procentsatsen ska bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då byggnaden färdigställs eller förvärvas eller i fråga om en förbättring från den tidpunkt den färdigställs (19 kap. 5 § IL).

Skatteverket har utfärdat allmänna råd (SKV A 2005:5) om procentsatser för värdeminskingsavdrag för byggnader i näringsverksamhet. Se även Skatteverkets information (SKV M 2005:5) om beräkning av värdeminskingsavdrag på byggnader i näringsverksamhet.

Värdeminskingsavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Vid anskaffning av byggnad och tillhörande tomt, då byggnaden rivs efter förvärvet, ska anskaffningsutgiften i sin helhet hänföras till tomtmarken om avsikten varit att inte använda byggnaden. Värdeminskings- och utrangeringsavdrag för byggnaden kan då inte erhållas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 860059-09/111).

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till mark (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

11.5.2 Omedelbart avdrag

Omedelbart avdrag

Om en byggnad är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart. Det kan t.ex. vara fråga om en barack eller dylikt som är avsedd att användas enbart under en övergångsperiod, t.ex. i avvaktan på att egentliga lokaler ska iordningställas. Sådana tillfälliga byggnader åsätts normalt inte något taxeringsvärde.

11.5.3 Avdrag för utrantering

Utrangeras en byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet (19 kap. 7 § IL).

Redovisningen bör ske brutto. På intäktsidan redovisas samtliga intäkter genom försäljning av rivningsmaterial eller dylikt. Avdrag får ske med hela den oavskrivna delen av anskaffningsvärdet.

Om rivning av byggnad sker i samband med nyuppförande av byggnad räknas kostnaderna för rivningen in i anskaffningskostnaden för den nya byggnaden. Om inte sådant samband föreligger (inom fem år enligt prop. 1969:100 s. 137) kan rivningskostnaden i stället tillföras avskrivningsunderlaget för markanläggning. Departementschefen uttalade i nyssnämnd proposition att rivning av byggnad var jämförbar med de övriga åtgärder som syftade till att göra marken fast eller plan och som borde vara föremål för särskild avskrivning.

11.6 Anskaffningsvärdet

11.6.1 Byggnadsinventarier och ledningar

I anskaffningsvärdet för en byggnad som är avsedd för annat ändamål än bostadsändamål ska inte utgifter för byggnadsinventarier räknas in. Byggnadsinventarier kan således inte finnas i en bostadsbyggnad eller del av byggnad som används för bostäder. De tillhör till byggnad som är avsedda för byggnadens allmänna användning räknas in i anskaffningsvärdet för byggnaden. Med en byggnads allmänna användning menas dess funktion som uppehållsplats för människor. Det som räknas in i byggnadens anskaffningsvärde skrivs av enligt reglerna för värdeminskning av byggnad. De för inventarier gällande avskrivningsreglerna får tillämpas på sådana byggnadsinventarier som har ett funktionellt samband med den näringsverksamhet som drivs på fastigheten.

En ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller liknande hänförs i sin helhet till byggnadsinventarier, om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse näringsverksamheten. Om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse byggnadens allmänna användning räknas ledningen i sin helhet till byggnaden (19 kap. 20 § IL).

I tidigare KL (23 § anvisningspunkt 6 stycke 2) exemplifierades vad som innefattas i byggnadsinventarier. Detta har

tagits bort i IL utan att någon ändring är avsedd. Som exempel kan nämnas:

- Industribyggnader** Tillgångar som har direkt samband med den industriella driften (s.k. industritillbehör enligt jordabalken)
- maskiner,
 - räls,
 - traversbanor och hissar för godstransport,
 - behållare och ställningar för lagring,
 - ledningar för vatten och avlopp för driften,
 - speciella värmeanläggningar, ventilationsanordningar och skorstenar för avgaser.
- Jordbruksbyggnader** För driften erforderlig utrustning såsom
- bås, box, spilta
 - båsavskiljare
 - foderbord
 - fodergrind
 - spaltgolv
 - utrustning för skrap- och svämutgödsling med urinbrunnar och gödselbehållare
 - gödselstad
 - mjölkkningsanläggning
 - kylbassäng
 - pumpar
 - va- och elledningar för driften
 - silo- och torkanläggningar
 - hissar för driften
- Byggnader för affärsändamål**
- hyllor, diskar och annan butiksinredning
 - rulltrappor
- Rättsfall** I RÅ 1984 ref. 1:98 ansågs följande installationer i en hotellbyggnad utgöra byggnadsinventarier

- inredning i våtutrymmen såsom sanitetsgods och duschar med tillhörande VVS-installationer
- kakel- och annan fast inredning i våtutrymmen
- maskinutrustning med fundament i tvättstugan med VVS- och elinstallationer för maskinerna
- bastuaggregat
- solarium
- pool

I samma rättsfall hänfördes däremot installationer för belysning och hissar till avskrivningsunderlaget för byggnad.

I rättsfallet RÅ 1977 ref. 135 ansågs speciella portar i ett verkstadsföretags fastighet vara byggnadsinventarier (jfr RSV/FB Dt 1980:11).

I rättsfallet RÅ 1983 ref. 1:1 var fråga om vissa installationer i en kontorsbyggnad. Lokalen var tidigare använd som lager men hade byggts om till kontorslandskap. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg följande installationer vara byggnadsinventarier

- ljudabsorberande undertak
- ventilations- och klimatanläggning
- speciell belysning för arbetsplatser i kontorslandskap
- vissa elinstallationer

11.6.2 Byggnad som uppförts av den skattskyldige

Om en byggnad uppförs av den skattskyldige, är anskaffningsvärdet utgiften för att uppföra den. Avskrivningsunderlaget ska beräknas efter samtliga utgifter för uppförandet av byggnaden. Utgifter för arkitektarvode, schaktning, pålning, grund etc. ska därför inräknas i avskrivningsunderlaget. Senare utgifter för förbättringar ska öka avskrivningsunderlaget (se nedan).

11.6.3 Byggnad som förvärvats genom köp, byte m.m.

Om en byggnad förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet.

Om en byggnad förvärvas tillsammans med den mark som den ligger på, anses så stor del av ersättningen för fastigheten avse byggnaden som det värde för byggnaden som fastställts vid

fastighetstaxeringen utgör av fastighetens hela taxeringsvärde. Har något taxeringsvärde inte fastställts, ska beräkningen göras med tillämpning av bestämmelserna för fastighetstaxering. Ingår sådana industritillbehör som avses i 2 kap. 3 § jordabalken i förvärvet, ska den del av ersättningen som avser dessa räknas bort före beräkningen enligt de tidigare meningarna.

Om det belopp som avser byggnaden även omfattar byggnadsinventarier, utgörs anskaffningsvärdet för byggnaden av beloppet minskat med ersättningen för dessa inventarier.

Anskaffningsvärdet för byggnaden ska justeras om den del av ersättningen för fastigheten som avser annat än byggnaden och byggnadsinventarierna mera avsevärt över- eller understiger värdet av mark, skog, naturtillgångar, särskilda förmåner m.m. som förvärvas.

Har fastigheten del i en samfällighet som är en särskild taxeringsenhet, ska fastighetens andel av samfällighetens taxeringsvärde beaktas vid beräkningen, om inkomsterna i samfälligheten beskattas hos delägarna.

11.7 Förbättringar m.m.

I anskaffningsvärdet ska också räknas in

1. utgifter för till- eller ombyggnad,
2. sådant värde av en nyttjanderättshavares förbättringar som ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet för fastighetsägaren, och
3. utgifter för reparation och underhåll som inte har kunnat dras av på grund av bestämmelserna om andelshus eller om statligt räntebidrag.

11.8 Arbeten i byggnadsrörelse

Om en fastighet som inte är lagertillgång har varit föremål för byggnadsarbeten i en byggnadsrörelse som fastighetsägaren bedriver direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, ska värdet av arbetena tas upp som intäkt i byggnadsrörelsen (27 kap. 8 § IL). Det sker således en form av uttagsbeskattning i de fall förbättringsarbeten nedlagts på fastighet som ingår i byggnadsrörelse men inte är lagertillgång. Det uttagsbeskattade beloppet ska öka fastighetens anskaffningsvärde enligt 19 kap. 17 § IL.

11.9 Justering av anskaffningsvärdet

Om den skattskyldige eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att denne ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem ska få en obehörig skatteförmån, ska anskaffningsvärdet justeras i skälig mån (19 kap. 14 a § IL).

11.10 Förvärv genom arv, gåva m.m.

Om en byggnad förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningssavdrag samt utgifter för förbättrande reparationer och underhåll (19 kap. 18 § IL).

11.11 Karaktärsbyte

Om en byggnad har varit privatbostad under tidigare beskattningsår och avskattning inte skett enligt 41 kap. 6 § IL, anses avdrag för värdeminskning ha gjorts med 1,5 % av anskaffningsvärdet varje beskattningsår som byggnaden varit privatbostad (19 kap. 16 § IL).

11.12 Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag

Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag regleras i 18 kap. 1 § IL. För sådana avgifter och bidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen gäller avskrivningsreglerna för inventarier.

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till anläggningsbidrag (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

11.13 Statliga räntebidrag

De generella bestämmelserna om statliga räntebidrag för bostadsändamål finns i 29 kap. 14 § IL. Erhållet räntebidrag för bostadsändamål är skattepliktigt. För byggnadsarbeten med statliga räntebidrag gäller särskilda regler (se nästa stycke).

11.14 Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag

Utgifter för reparation och underhåll som utförs i samband med en ombyggnad för vilken statligt räntebidrag beviljats, ska dras av omedelbart bara till den del dessa utgifter tillsammans med utgifterna för ombyggnad överstiger den i bidragshänseende godkända eller beräknade utgiften (bidragsunderlaget).

Om bidragsunderlaget ändras genom ett senare beslut, ska rätten till omedelbart avdrag bedömas på grundval av det nya beslutet.

Innebär beslutet att ytterligare belopp ska dras av omedelbart, ska underlaget för värdeminskingsavdrag minskas med detta belopp. Om värdeminskingsavdrag tidigare har gjorts på grundval av detta belopp, ska det omedelbara avdraget minskas med värdeminskingsavdragen.

Innebär beslutet att omedelbart avdrag tidigare har gjorts med för högt belopp, ska underlaget för värdeminskingsavdrag ökas med det överskjutande beloppet. Samma belopp ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. De värdeminskingsavdrag som skulle ha gjorts tidigare år ska räknas av från intäkten.

Rättelse ska ske det beskattningsår då det nya beslutet meddelas (19 kap. 24–25 §§ IL).

11.15 Nyttjanderättshavares förbättringar

Om en nyttjanderättshavare har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring av en fastighet som han innehar med nyttjanderätt och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som utförs, ska nyttjanderättshavaren dra av dessa utgifter genom årliga värdeminskingsavdrag. Avdraget ska beräknas enligt avskrivningsplan till högst fem procent per år. För täckdiken får dock avdraget beräknas till högst tio procent per år.

Är byggnaden eller markanläggningen avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart.

Om en nyttjanderättshavare har utgifter för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier som han innehar med nyttjanderätt och fastighetsägaren omedelbart blir ägare till vad som anskaffas, ska nyttjanderättshavaren dra

av dessa utgifter enligt bestämmelserna om inventarier (19 kap. 26–27 §§ IL).

11.15.1 Nyttjanderättshavares beskattning

Om en nyttjanderättshavare får ersättning av fastighetsägaren för förbättringar eller anskaffningar ska ersättningen tas upp hos nyttjanderättshavaren. Denne ska samtidigt dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare, dock inte med högre belopp än ersättningen.

En nyttjanderättshavare ska det beskattningsår då nyttjanderätten upphör dra av den del av anskaffningsvärdet som inte har dragits av tidigare (19 kap. 28 § IL).

11.15.2 Fastighetsägarens beskattning

Värdet av ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring som bekostats av en nyttjanderättshavare ska tas upp som intäkt för fastighetsägaren det beskattningsår då nyttjanderättshavarens rätt till fastigheten upphör, om förbättringen utförts under den tid som fastighetsägaren ägt fastigheten. Om fastigheten övergått till en ny ägare genom arv, gåva eller på liknande sätt ska intäkten i stället tas upp av den nye ägaren. Intäkten ska beräknas på grundval av förbättringens värde vid den tidpunkt då nyttjanderätten upphör (19 kap. 29 § IL).

11.16 Exempel på beräkning av värdeminskningsskatt för byggnad, inventarier och markanläggning

En grafisk industri förvärvade en fastighet den 1 juli 1997 för 300 000 kr. Lagfärtskostnad erlades med 6 000 kr. Taxeringsvärdet på fastigheten var vid förvärvet 200 000 kr, varav markvärde 50 000 kr. I juli 2010 färdigställdes en nyuppförd tillbyggnad. Bolagets räkenskapsår sammanfaller med kalenderåret. Entreprenadsumman uppgick till 2 000 000 kr exklusive moms.

Kostnaden fördelade sig enligt följande

- | | |
|--|-----------|
| a. schaktning för husgrunden | 30 000 kr |
| b. pålning för husgrunden | 5 000 kr |
| c. asfaltering och underarbete för körplan | 47 000 kr |
| d. anläggning av gräsmattor och planteringar | 5 000 kr |

e. utomhusledningar för vatten och avlopp (85 % för byggnaden)	10 000 kr
f. ventilations- och luftfuktningsanläggning (användes i produktionsprocessen)	325 000 kr
g. travers	85 000 kr
h. värmepanna	30 000 kr
i. oljeeldningsaggregat	5 000 kr
j. anslutningsavgifter för vatten och avlopp	20 000 kr
k. kylvattenledningar inomhus (för produktionsprocessen)	5 000 kr
l. elledningar för den industriella driften	2 000 kr
m. elledningar för byggnadens allmänna funktioner	3 000 kr
n. skorsten för avledande gaser	300 000 kr
o. sedimentbassäng i anslutning till avloppet (utanför huskroppen)	50 000 kr
p. huskroppen i övrigt	1 078 000 kr
Till markanläggningar	
c + d	<u>= 52 000 kr</u>
Till inventarier	
f + g + j + k + l + n + o	<u>= 787 000 kr</u>
Till byggnaden	
a + b + e + h + i + m + p	<u>= 1 161 000 kr</u>

Värdeminskningsskatten kan vid 2011 års taxering högst beräknas enligt följande till:

För markanläggningar

Avskrivningsunderlaget utgör 52 000 kr. Anläggningen färdigställdes 1 juli varför värdeminskning endast medges för halva året. Avdraget kan beräknas till 1 300 kr ($= 0,5 \times 5 \% \times 52\,000$).

För inventarier

Räkenskapsenlig avskrivning tillämpas. 30 % av 787 000 kr = 236 100 kr.

För byggnaden

Avskrivning får i detta fall göras med 4 % årligen. Eftersom anläggningen färdigställdes 1 juli medges värdeminskningss-avdrag för halva året. Avskrivningen kan då beräknas till 23 220 kr.

Sammanlagt erhålls värdeminskningssavdrag med 1 300 kr (markanläggning) + 236 100 kr (inventarier) + 23 220 kr (byggnad), dvs. 260 620 kr. Därutöver medges avdrag för avskrivning på den vid förvärvet befintliga byggnaden på ett underlag om $150\,000/200\,000 \times 306\,000 = 229\,500$ kr, dvs. med ytterligare 9 180 kr.

11.17 Schema över reglerna för värdeminskningssavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar m.m.

Avskrivnings- objekt	Avskrivningsunderlag vid		Beräkning av	Jämknings- av	Förskjutna avdrag
	<i>köp e.d.</i>	<i>gåva e.d.</i>			
			<i>avskrivningens storlek</i>	<i>avdrag m h t beskattningsårets längd</i>	
Byggnad¹	Anskaffnings- utgiften	Avskrivningsplan övertas		Ja	Nej
Markanläggning²	0	Avskrivningsplan övertas	5 el. 10 % av an- skaffningsutgiften	Ja	Nej
Mark dvs. råmark	0	0	0	-	-
Substansminskning av naturtillgång, dvs. grustäkt stenbrott etc.	Anskaffnings- utgiften (alt belopp enl. kapitalvinstreg- lerna dock högst 75 % av allmänna salu- värdet)	Avskrivnings- underlaget övertas	Avdrag motsv. minskningen av tillgången	-	Ja

1. Byggnad

Byggnadsstomme, schaktning och pålning för byggnad, ledningar för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas osv. som är nödvändiga för byggnadens allmänna funktioner, personhissar,

ändringsarbeten av mer genomgripande art t.ex. i samband med ombyggnad för annat ändamål.

2. Markanläggningar

Röjning, pålning för markanläggning, schaktning i allmänhet, stödmurar, torrläggning, rivning av byggnad, vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, upplagsplatser, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner, tennisbanor, planteringar.

11.18 Övergångsbestämmelser

I fråga om värmepannor, hissmaskinerier och jämförlig materiell utrustning som har anskaffats före den 1 juli 1990 men under ett beskattningsår för vilket taxering skedde år 1991 tillämpas bestämmelserna om avdrag för värdeminskning i punkt 2 b av anvisningarna till 25 § i den upphävda KL (1928:370) i dess lydelse före ikraftträdandet den 1 juli 1990 av lagen (1990:650) om ändring i nämnda lag. Om utrustningen byts ut och den skattskyldige på grund av detta har rätt till avdrag för reparation av byggnad, medges dock inte avdrag för utrantering. I sådant fall ska ett belopp motsvarande vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet för utrustningen läggas till anskaffningsvärdet för byggnaden till den del beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av material eller dylikt i samband med utbytet.

I fråga om utgifter som avses i 19 kap. 26 eller 27 § IL och som en arrendator eller annan nyttjanderättshavare haft före den 1 juli 1990 men under ett beskattningsår för vilket taxering skedde år 1991 tillämpas bestämmelserna i den upphävda KL (1928:370) i deras lydelse före ikraftträdandet den 1 juli 1990 av lagen (1990:650) om ändring i nämnda lag.

I fråga om avdrag för reparation och underhåll i samband med statliga lån och bidrag tillämpas punkt 4 andra–fjärde styckena av anvisningarna till 23 § i den upphävda KL (1928:370) i deras lydelse före ikraftträdandet den 1 januari 1992 av lagen (1991:1832) om ändring i nämnda lag, om det ursprungliga beslutet fattats före år 1992.

12 Markanläggningar och substansminskning

12.1 Inledning

I detta avsnitt behandlas markanläggningar och substansminskning. Vidare tas upp begrepp som markinventarier. En redogörelse för särskilda bestämmelser för frukt- och bärödlingar tas också upp.

12.2 Definition av markanläggning

Med markanläggningar avses anordningar eller anläggningar som inte är byggnader eller inventarier och som är avsedda att användas i fastighetsägarens näringsverksamhet, t.ex. vägar, kanaler, hamninlopp, parkeringsplatser, fotbollsplaner och planteringar. Brunnar, källare och tunnlar räknas som markanläggningar till den del de inte räknas som byggnad. Som markanläggningar räknas också sådana arbeten som behövs för att marken ska göras plan eller fast (20 kap. 2 § IL).

Till markanläggning hänförs sådant markarbete som behövs för att marken ska göras plan eller fast, såsom röjning, schaktning, rivning av byggnad eller annat som tidigare har funnits på fastigheten, uppförande av stödmurar och torrläggning av marken. Till markanläggning hänförs också olika anordningar såsom vägar, kanaler, hamninlopp och andra tillfarter, körplaner, parkeringsplatser, fotbollsplaner och tennisbanor eller därmed jämförliga anläggningar för personal, planteringar eller dylikt, täckdike, öppet dike, invallnings- och vattenledningsföretag, mark- eller skogsväg samt, i den mån de inte vid fastighetstaxering är att hänföra till byggnad, även brunnar, källare och tunnlar eller dylikt.

Gatukostnadsersättning kan i vissa fall hänföras till markanläggning (Skatteverket 2010-12-27, dnr 131 824178-10/111).

**Planteringar,
brunnar**

Kajanläggning i betong och stål, stående på pålar i vattnet och med landförbindelse genom anslutningsarmar har ansetts utgöra byggnad, inte markanläggning (RÅ 1980 ref. 1:13).

12.3 Reparation och underhåll

Utgifter för reparation och underhåll av en markanläggning får dras av omedelbart.

12.4 Avdrag för anskaffning av markanläggning

12.4.1 Värdeminskningssavdrag

Utgifter för att anskaffa en markanläggning ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Värdeminskningssavdragen ska beräknas enligt avskrivningsplan till högst tio procent per år av anskaffningsvärdet för täckdiken och skogsvägar och till högst fem procent per år av anskaffningsvärdet för andra markanläggningar. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då anläggningen färdigställs. Räkenskapsårets längd ska även beaktas (20 kap. 5 § IL).

Värdeminskningssavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Anläggning på allmän mark

Avdrag för utgifter för väg, rondell, påfart etc. på allmän mark som fastighetsägare bekostar medges enligt bestämmelserna för markanläggningar (Skatteverket 2008-09-30, dnr 131 519499-08/111).

Avdrag ska göras bara för utgifter för markanläggningar som anskaffas under tid då den skattskyldige är ägare till fastigheten. Motsvarande gäller om ett svenskt handelsbolag är ägare till fastigheten (20 kap. 6 § IL).

När en fastighet övergår till en ny ägare genom köp, byte eller på liknande sätt, ska överlåtaren dra av den del av anskaffningsvärdet för markanläggningen som inte har dragits av tidigare. Detta gäller också när den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten läggs ned och fastighetens markanläggningar därför saknar värde för fastighetens ägare (20 kap. 7 § IL).

Förvärvat fastighet med markanläggning

En köpare av en fastighet, på vilken den före ägaren anlagt en markanläggning, får inget avskrivningsunderlag. Om däremot

**Näringsbidrag,
ersättningsfond
m.m.**

fastigheten övergått till ny ägare genom arv, gåva etc. övertar den nye ägaren avskrivningsplanen.

Har näringsbidrag, ersättningsfond eller dylikt tagits i anspråk för anskaffning av en markanläggning, ska anskaffningsvärdet bestämmas till utgiften för markanläggningen efter avdrag för bidraget (20 kap. 13 § IL).

12.4.2 Omedelbart avdrag

Om en anläggning är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart (20 kap. 8 § IL).

Markanläggning (asfaltering) av relativt permanent beskaffenhet har, då den varit avsedd att användas endast en kortare tid, bedömts som tillfällig anläggning. Avdrag har därför medgivits för hela kostnaden i form av omedelbart avdrag (RÅ 1980 ref. 1:78).

12.5 Nyttjanderättshavares anskaffningar

I 19 kap. 26–29 §§ IL finns bestämmelserna om nyttjanderättshavares anskaffning av markanläggningar. Om en nyttjanderättshavare anlägger en markanläggning som fastighetsägaren omedelbart blir ägare till gäller samma avskrivningsregler som för fastighetsägaren när denne själv anlägger markanläggningar.

12.6 Anskaffningsvärdet

I anskaffningsvärdet för en markanläggning ska inte utgifter för markinventarier räknas in. Vad som avses med markinventarier framgår av avsnitt 12.7 nedan.

Numera är avskrivningsunderlaget hela anskaffningsvärdet.

12.6.1 Markanläggning som anskaffats av den skattskyldige

Anskaffningsvärdet för en markanläggning är den skattskyldiges utgifter för att anskaffa eller förbättra anläggningen.

Som anskaffningsvärde räknas också sådant värde av nyttjanderättshavares förbättringsutgifter som tas upp som intäkt för fastighetsägaren

12.6.2 Arv, gåva m.m.

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskningsskatt på markanläggningar samt utgifter för sådana förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 2 § IL (20 kap. 12 § IL).

12.6.3 Karaktärsbyte

Om den fastighet som markanläggningen hör till varit privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och avskattning inte skett anses avdrag för värdeminskning ha gjorts varje beskattningsår som fastigheten varit privatbostadsfastighet (20 kap. 14 § IL).

12.7 Markinventarier

12.7.1 Vad som hänförs till markinventarier

Som markinventarier räknas en markanläggning eller del av markanläggning som är avsedd att tillsammans med inventarier användas i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten (20 kap. 15 § IL). Exempel på markinventarier är

- stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färister,
- vissa utomhus belägna gödselbrunnar, urinbrunnar eller liknande anordningar, om de är avsedda att användas tillsammans med andra maskiner eller driftinventarier, dagbrunnar med därtill hörande kulvertar,
- bevattningsanläggningar i jord,
- reningsanordningar och andra anläggningar för vattenvård,
- näringsberoende utomhusledning, t.ex. el-, vatten- och avloppsledning (processledning),
- fundament,
- industrispår,
- traversbanor.

För markinventarier gäller vad som sägs om inventarier i avskrivningshänseende.

12.7.2 Ledningar

Om en ledning för vatten, avlopp, elektrisk ström, gas eller liknande är avsedd för både den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten och en byggnads allmänna användning, ska anskaffningsvärdet fördelas mellan markinventarier och byggnad i förhållande till den omfattning i vilken ledningen tillgodoser verksamheten respektive byggnadens allmänna användning (20 kap. 16 § IL).

En ledning hänförs i sin helhet till markinventarier, om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse näringsverksamheten. Om anskaffningsvärdet till minst tre fjärdedelar kan anses avse byggnadens allmänna användning, räknas ledningen i sin helhet till byggnaden (20 kap. 16 § IL).

12.8 Frukt- och bärodlingar

Utgifter för inköp och plantering av träd och buskar för frukt eller bärodling får dras av antingen under anskaffningsåret eller genom årliga värdeminskningssavdrag (20 kap. 17 § IL).

Värdeminskningssavdrag ska beräknas enligt avskrivningsplan efter en viss procentsats per år på frukt- eller bärodlingens anskaffningsvärde. Procentsatsen ska bestämmas med hänsyn till den tid odlingen anses kunna utnyttjas. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då odlingen färdigställs (20 kap. 18 § IL).

12.9 Avdrag för substansminskning

12.9.1 Förutsättningar för avdrag

Avdrag får göras för substansminskning vid utvinning av naturtillgångar på en fastighet som är kapitaltillgång (20 kap. 20 § IL). Sådant avdrag medges således inte för fastighet som är lagertillgång.

I fråga om rätten till avdrag för substansminskning anses, trots bestämmelsen i 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), en fastighetsägare som har upplåtit nyttjanderätt till täktmark mot engångsersättning som ägare till täktmarken även efter upplåtelsen (20 kap. 20 § IL).

12.9.2 Inträdd substansminskning

Vid substansminskning på grund av utvinning av en naturtillgång får avdrag göras med högst ett belopp som, tillsammans med de avdrag som har gjorts tidigare beskattningsår, motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången

som belöper sig på utvinningen före beskattningsårets utgång (20 kap. 21 § IL).

12.9.3 Framtida substansminskning

Om en fastighetsägare genom ett skriftligt avtal har upplåtit rätt till utvinning av naturtillgångar och har fått betalt för framtida utvinning, ska avdrag göras för belopp som sätts av i räkenskaperna för framtida substansminskning. Högst den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången får dras av som kan anses avse den återstående utvinning som fastighetsägaren har fått betalt för. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret, varefter ny avsättning får ske om förutsättningar härför föreligger (20 kap. 22 § IL).

12.9.4 Avdrag för substansminskning av naturtillgångar

Avdrag för substansminskning av naturtillgångar medges enligt bestämmelserna i 20 kap. 20–28 §§ IL.

Värdeminskningssavdrag ska inte erhållas för tid efter avyttringen av fastigheten. Denna tidpunkt inträffar när köpekontraktet undertecknas (Skatteverket 2009-11-27, dnr 131 805753-09/111).

Högsta avdrag

För ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp som motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela tillgången som belöper på de uttag som totalt har gjorts intill beskattningsårets utgång, minskat med de avdrag som har gjorts under tidigare beskattningsår. Det innebär att avdrag inte får ske i snabbare takt än de faktiska uttagen. Däremot får avdrag för faktiska uttag förskjutas till ett senare år om de inte har utnyttjats ett visst år.

Exempel

En grustäkt som omfattar 10 000 m³ anskaffas för 200 000 kr. År 1–4 utvinns man 4 000 m³. Avdrag år 1–4 görs med 70 000 kr. Utvinningen år 5 uppgår till 1 000 m³.

Avdrag för år 5 beräknas på följande sätt. Totalt uttag intill beskattningsårets utgång 5 000 m³ (50 %). Tidigare gjorda avdrag 70 000 kr. Högsta avdrag år 5 blir 100 000 kr - 70 000 kr = 30 000 kr.

Anskaffningsvärde Huvudregel

Beräkning av anskaffningsvärde görs med utgångspunkt i vad den skattskyldige faktiskt har betalat för tillgången. Har fastigheten förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller

liknande sätt utgår man från den faktiska utgiften vid det närmast föregående onerösa fänget (köpet, bytet etc.).

**Alternativregel
Kapitalvinst-
beräkning**

Om den skattskyldige begär det ska som utgångspunkt för att beräkna anskaffningsvärdet användas det belopp som han enligt kapitalvinstreglerna skulle ha fått avdrag med om han vid den tidpunkt då utvinningen började hade sålt täktmarken till allmänna saluvärdet. Beräkningen enligt alternativregeln får dock inte leda till att den del av anskaffningsvärdet som hänförs till förvärvet tas upp till högre belopp än vad som motsvarar 75 % av täktmarkens allmänna saluvärde vid den tidpunkt utvinningen påbörjades (20 kap. 25 § IL).

För huvud- och alternativreglerna gäller vidare att om tillstånd enligt lag krävs för att utvinna tillgången, beräknas anskaffningsvärdet endast för det område som omfattas av tillståndet (20 kap. 26 § IL).

**Olika möjligheter
finns**

Tillämpningen av kapitalvinstreglerna medför att den skattskyldige kan komma att stå inför olika alternativ när han ska beräkna anskaffningsvärdet. Har täkten åsatts ett eget taxeringsvärde sker beräkningen på samma sätt som vid avyttring av en vanlig fastighet. Den skattskyldige kan, om han begär det, utgå från den större enhet i vilken täkten tidigare har ingått och använda sig av delavyttringsreglerna i 45 kap. 19–23 §§ IL.

**Delavyttrings-
reglerna**

Delavyttringsreglerna innebär i korthet följande. Enligt en metod (metod 1 = huvudregel) grundas vinstberäkningen på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. I det här sammanhanget rör det sig därför om den täkt för vilken ett anskaffningsvärde ska beräknas. Enligt en annan metod (metod 2 = alternativregel 1) görs först en beräkning av vilka avdrag (= omkostnadsbeloppet) som den skattskyldige skulle ha kunnat få om han hade avyttrat hela fastigheten. Därefter fördelas omkostnadsbeloppet på täktområdet och den resterande delen av fastigheten med hänsyn till värderelationen vid exploaterings början.

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1980/81:104) har departementschefen uttalat sig om efter vilken grund omkostnadsbeloppet ska kunna fördelas dels i den allmänna motiveringen s. 36, dels i specialmotiveringen, s. 50, och därvid anført i huvudsak:

Värderingen kan utan tvivel leda till svårigheter i vissa fall. Svårigheterna ska dock inte överdrivas. I anslutning till att exploateringen börjar ska täktområdet, som jag tidigare nämnt, brytas ut till en självständig taxeringsenhet och alltså åsättas ett

eget taxeringsvärde. Av skäl som jag kommer att utveckla närmare i specialmotiveringen vill jag visserligen inte förorda att taxeringsvärdena obligatoriskt läggs till grund för fördelningen av omkostnadsbeloppet, men i de allra flesta fall bör dock de vid fastighetstaxeringen åsatta värdena kunna tjäna till ledning för fördelningen. Som framhållits i promemorian behöver beräkningen av avskrivningsunderlaget göras bara en gång, nämligen när utvinningen påbörjas. Detta gäller även om täktområdet vid denna tidpunkt fortfarande är taxerat som jordbruksfastighet. Den omtaxering till annan fastighet som därefter sker ska alltså inte leda till någon ändring i avskrivningsunderlaget. Det kan dock inträffa att någon särtaxering av täktmarken inte har hunnit ske när exploateringen påbörjas och avdragsfrågan första gången ska prövas. Det kan inte heller uteslutas att den utredning som har gjorts vid projekteringen ibland kan ge ett säkrare underlag och leda till ett riktigare resultat än en fördelning som grundas på taxeringsvärdena. Av dessa skäl har jag inte velat förorda att taxeringsvärdena obligatoriskt ska läggas till grund för fördelningen.

Exploateringskostnader

Till anskaffningsvärdet får också läggas exploateringskostnader under förutsättning att de inte har dragits av i den löpande driften eller beaktats vid beräkning av anskaffningsvärdet enligt alternativregeln. Har de uppkommit före exploaterings början men inte dragits av i den löpande driften eller inte beaktats vid nämnda beräkning enligt alternativregeln får de läggas till anskaffningsvärdet. Detta gäller vid alternativregeln även om 75-procentsgränsen därigenom skulle överskridas. Tillägg får ske även för sådana exploateringskostnader som uppkommit efter det att exploateringen har påbörjats.

Återställningskostnader, reserveringar

Återställningskostnader enligt naturvårdslagen får läggas till anskaffningsvärdet. Har en reservering för framtida utgifter avseende återställningar av marken gjorts i räkenskaperna får dock inte den framtida kostnaden för återställningsarbeten som motsvarar den tidigare reserveringen räknas in i anskaffningsvärdet. I rättsfallet RÅ 1975 ref. 82 har RR bekräftat den principiella avdragsrätten för avsättning som gjorts i räkenskaperna för framtida återställningskostnader.

Ny ägare genom benefikt fång

Övergår en fastighet till en ny ägare genom arv, bodelning, gåva eller annat benefikt fång sedan utvinning av en naturtillgång har påbörjats får den nye ägaren tillgodoräkna sig endast de avdrag för substansminskning på fastigheten som skulle ha tillkommit den tidigare ägaren, om denne alltså hade ägt fastigheten (20 kap. 28 § IL).

Fastighetsägare betraktas som ägare trots nyttjanderättsupplåtelse

I bestämmelserna i 1 kap. 5 § FTL anges att som ägare ska anses nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 § FTL, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsersättning. I en uttrycklig bestämmelse (20 kap. 20 § IL) anges att en fastighetsägare, som har upplåtit nyttjanderätt mot engångsersättning, betraktas som ägare till marken även efter det att upplåtelsen har skett.

Avdrag för förskottsersättning

En skattskyldig som har fått förskott för upplåten rätt till utvinning får göra avdrag för belopp som han avsätter i räkenskaperna för framtida substansminskning. Avsättningen ska redovisas i balansräkningen vilket förutsätter att han avslutar sin löpande bokföring med årsbokslut. Skriftligt avtal om utvinningen ska ha upprättats. Vid taxeringen för ett visst beskattningsår medges avdrag med högst ett belopp, som motsvarar den del av anskaffningsvärdet för hela naturtillgången, som kan anses belöpa på den framtida utvinning, för vilken förskottsbetalning har erhållits. Avdraget ska återföras till beskattning påföljande beskattningsår (20 kap. 22 § IL).

Exempel

En grustäkt som omfattar 10 000 m³ har ett anskaffningsvärde på 200 000 kr. För en upplåten rätt till utvinning på 5 000 m³ erhåller en person 120 000 kr.

För beskattningsåret får avsättning göras med 100 000 kr motsvarande hälften av anskaffningsvärdet för grustäkten. Hade förskottet i stället uppgått till 80 000 kr begränsas avdraget till detta belopp.

Närstående personer – ej avdrag

Avdrag för förskottsersättning medges inte om upplåtelseavtalet har ingåtts mellan personer som är närstående till varandra (20 kap. 23 § IL).

Äldre övergångsbestämmelser

De nu genomgångna bestämmelserna om beräkning av en naturtillgångs anskaffningsvärde trädde i kraft 1981-04-01 och tillämpas på utvinning av en naturtillgång som påbörjats efter utgången av mars 1981. De kan tillämpas även i de fall då utvinningen har påbörjats före utgången av mars månad 1981. Den skattskyldige måste yrka en sådan tillämpning. Beräkningen enligt de nya reglerna ska göras som om en ny utvinning hade påbörjats vid ingången av det beskattningsår för vilket avdrag yrkas första gången enligt de nya bestämmelserna.

Om tillstånd enligt lag har getts för utvinning vid skilda tillfällen och för skilda områden ska tidpunkten för utvinningens början bestämmas särskilt för varje område.

Har en skattskyldig beräknat anskaffningsvärdet för en naturtillgång enligt äldre bestämmelser, ska den omständigheten att taktmarken vid 1981 års allmänna fastighetstaxering eller senare får ändrad beskattningsnatur inte medföra någon ändring av avskrivningsunderlaget.

I avsnitt 11, Fastigheter, byggnader, redovisas ett schema över reglerna för värdeminskningssavdrag för näringsfastigheter, markanläggningar och substansminskning.

12.10 Övergångsbestämmelser

Har utvinning av naturtillgång påbörjats före den 1 april 1981 tillämpas i stället för bestämmelserna i 20 kap. 20–28 §§ IL vad som gäller enligt den upphävda KL före ikraftträdandet den 1 april 1981 av lagen (1981:256) om ändring av nämnda lag. Detta gäller dock inte om den skattskyldige vid 1982 års taxering eller – om han då inte gjorde avdrag för substansminskning avseende fyndigheten – vid den första taxering därefter då han gjorde sådant avdrag begärde att bestämmelserna i sin lydelse efter ikraftträdandet skulle tillämpas. I sådana fall ska beräkningen göras som om en ny utvinning hade påbörjats vid ingången av det beskattningsår då avdrag första gången gjordes enligt de nya bestämmelserna. Om tillstånd enligt lag har getts för utvinning vid skilda tillfällen och för skilda områden, ska tidpunkten för utvinningens början bestämmas särskilt för varje område.

I fråga om avdrag för diken och skogsvägar som har färdigställt under ett beskattningsår för vilket taxering har skett senast år 1983 tillämpas vad som gällde enligt den upphävda KL (1928:370) före den 1 juli 1982 av lagen (1983:323) om ändring i nämnda lag.

I fråga om markanläggning som har anskaffats före den 1 juli 1990 men under ett beskattningsår för vilket taxering skedde år 1991 tillämpas bestämmelserna i den upphävda KL (1928:370) i deras lydelse före ikraftträdandet den 1 juli 1990 av lagen (1990:650) om ändring i nämnda lag.

13 Hyresfastigheter m.m.

13.1 Inledning

De avsnitt i handledningen som behandlar redovisning, intäkter, kostnader, avskrivningar m.m. i näringsverksamhet gäller även för näringsfastighet. Detta avsnitt tar endast upp sådant som är speciellt för uthyrd näringsfastighet

13.2 Allmänt

Uthyrtd småhus

Ett småhus, dvs. en- eller tvåfamiljsfastighet som ägs av fysisk person och som används för uthyrning, kan klassificeras antingen som privatbostadsfastighet eller som näringsfastighet beroende på omfattningen av uthyrningen (SKV 301, avsnitt 24.1.3). Om fastigheten klassificeras som privatbostadsfastighet ska inkomst av uthyrning beskattas i inkomstslaget kapital. Om den däremot klassificeras som näringsfastighet sker redovisningen av fastigheten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Bokföringsmässig grund

All inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebär att hänsyn ska tas till fordringar och skulder samt att intäkter och kostnader ska redovisas på det beskattningsår då redovisning enligt god redovisningssed bör eller bort ske.

Fiktiv värde- minskning

När en fastighet som tidigare varit privatbostad genom karaktärsbyte övergår till att bli näringsfastighet ska värde-minskningsavdrag anses ha gjorts under den tid den varit privatbostad (19 kap. 16 § IL). Detsamma gäller markanläggning (20 kap. 14 § IL) samt byggnads- eller markinventarier (18 kap. 10 § IL) på sådan fastighet.

Detta är en skattemässig justering som görs för att reducera det återstående avdragsutrymmet. Eftersom dessa fiktiva avdrag inte är faktiskt gjorda (medgivna) i verksamheten omfattas de ej heller av återföringsreglerna.

13.3 Exempel på intäkter av hyresfastighet

Hyresersättning m.m.	<p>Alla hyresinkomster ska redovisas brutto, dvs. inklusive eventuella tillägg för bränsle, elektrisk ström m.m. Detta gäller även andra ersättningar som inflyter för fastigheten, t.ex. ersättningar för garage, parkeringsplatser och reklamskyltar m.m.</p> <p>Om emellertid hyresgästen betalar kostnaden för t.ex. el eller olja direkt till leverantören ingår dessa inte i den hyra som beskattas hos fastighetsägaren. Skatteplikt föreligger inte under vissa omständigheter för sådant avdrag på ordinarie hyra som en hyresgäst kan få för utförandet av vissa förvaltningsuppgifter (8 kap. 31 § IL).</p>
Bostadsförmån	<p>Om ägaren själv bebor fastigheten ska han beskattas för bostadsförmån. Om annan person hyresfritt disponerar bostad eller annan lokal i fastigheten ska värdet av detta nyttjande tas upp som intäkt av fastigheten. Angående principerna för värderingen av bostadsförmånen, se SKV 301, avsnitt 18.7.</p>
Försäljning av produkter m.m.	<p>Uttag och försäljning av produkter från plantering eller trädgårdsländ ska redovisas enligt de allmänna reglerna för uttag och försäljning av produkter i näringsverksamhet. Eftersom inkomsten uppkommer i en redan befintlig näringsverksamhet utgör den ej hobbyverksamhet.</p>
Avyttring av inventarier	<p>Alla intäkter genom försäljning av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier som inte hänförs till byggnad, tas upp till beskattning enligt gällande regler för avyttringar av inventarier m.m. i näringsverksamhet. Detta gäller t.ex. kontorsinventarier, verktyg och fordon m.m. vilka används i skötseln och driften av fastigheten samt även sådana delar av och tillhör till en fastighet som i skattehänseende hänförs till inventarier (byggnadsinventarier).</p>

13.4 Exempel på kostnader för hyresfastighet

Brandförsäkring	<p>Brandförsäkring som tagits för all framtid och för vilken premie erlagts på en gång får dras av med 5 % av premiens belopp (16 kap. 21 § IL).</p> <p>Erläggs premien för försäkring för all framtid under ett bestämt antal år får man göra avdrag med så många procent av under året erlagd premie som anges i tabellen i 16 kap. 21 § IL.</p>
------------------------	--

	<p>För behandling av allframtidsförsäkring, byggnad som uppförts av den skattskyldige, vid räntefördelning samt kapitalvinstberäkning, se förhandsbesked i rättsfallsprotokoll nr 16/96.</p>
Reparation och underhåll	<p>Kostnader för reparation och underhåll av byggnader, inventarier och markanläggningar är omedelbart avdragsgilla. Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i den skattskyldiges näringsverksamhet behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Hit räknas inte åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden (19 kap. 2 § IL).</p>
Ny-, till- och ombyggnad	<p>Kostnader för ny-, till- och ombyggnad, s.k. förbättringskostnader ska aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. I avsnitt 11.16–11.17 redovisas ett exempel på beräkning av värdeminskningsskattavdrag för byggnad, inventarier och markanläggning samt ett schema över reglerna.</p>
Lön till anställda m.m.	<p>Avdrag får ske för lön och lönebikostnader till vicevärd, portvakt och gårdskarlar eller dylikt. Har anställd åtnjutit bostadsförmån i fastigheten kan motsvarande belopp, för tydlighetens skull ur avgiftssynpunkt, redovisas dels som hyresintäkt, dels som lönekostnad.</p>
Vatten, renhållning m.m.	<p>Kostnader för vatten och renhållning m.m. är avdragsgilla i den mån dessa kostnader åligger fastighetsägaren.</p>
Räntor	<p>Avdrag får ske för ränta på lånat i näringsverksamheten nedlagt kapital. Statligt räntebidrag för bostadsändamål ska tas upp som inkomst (29 kap. 14 § IL). Återbetalas bidraget ska det återbetalda beloppet dras av omedelbart.</p>
Tillsynsresor	<p>När det gäller fritidshus som klassificeras som näringsfastighet får fastighetsägaren vid behov avdrag för tillsynsresor till fastigheten. Saknas allmänna kommunikationer kan avdrag medges för kostnad för resa med bil.</p>
Övriga kostnader	<p>Även andra kostnader än ovan berörda kan vara avdragsgilla, t.ex. kostnader i samband med upptagande av lån, t.ex. uppläggning och besiktning, kostnader för gravationsbevis, pantbrev, inteckning, bankgarantiavgift och aviseringsavgift m.m.</p>

13.5 Deläggande och andelshus

En fastighet kan ha flera delägare. Var och en beskattas för sin andel av inkomsterna från fastigheten. För andelshus finns emellertid vissa särbestämmelser. Med andelshus avses en fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller genom

ett svenskt handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare (2 kap. 16 § IL).

När man talar om andelshus i inkomstskatterättsliga sammanhang avses inte småhus. För varje delägare i ett småhus, som i dagligt tal i vissa fall kan kallas andelshus, ska en prövning göras om hans innehav är att anse som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet enligt vanliga regler.

Är fastigheten inte ett småhus, är den alltid näringsfastighet för sina delägare oavsett om de bor på fastigheten eller ej. När delägarna själva bebor fastigheten gäller följande.

Varje delägare redovisar sin andel av hyror från utomstående, övriga intäkter samt egen bostadsförmån. Delägarrens andel av löpande driftkostnader samt utgiftsräntor m.m. är avdragsgilla för honom.

Hyresvärdet av den egna bostaden ska motsvara normalhyran (bruksvärdeshyran) för en likvärdig lägenhet. Ibland redovisar delägaren som intäkt sitt driftkostnadsbidrag, som kanske kallas avgift om fastigheten ägs indirekt genom ett handelsbolag. Om bruksvärdeshyran är högre, ska mellanskillnaden läggas till som värde av bostadsförmån.

**Begränsad
avdragsrätt
för underhåll**

I syfte att förebygga otillbörliga skattefördelar infördes i det gamla systemet vissa inskränkningar i rätten till avdrag för reparationer och underhåll av ett andelshus. Dessa regler finns kvar (19 kap. 3 § IL) och innebär följande.

Kostnaden för reparationsarbeten på en fastighet som ägs av tre eller fler fysiska personer, direkt eller indirekt genom handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostäder åt minst tre delägare, får inte dras av till den del den på delägaren belöpande delen av kostnaden överstiger hans andel av 10 % av det taxeringsvärde som gällde för fastigheten året före taxeringsåret.

De reparationskostnader som överstiger 10 % av fastighetens taxeringsvärde ska aktiveras och avskrivas enligt reglerna för näringsfastighet. När ett andelshus avyttras gäller särskilda regler för dessa aktiverade kostnader vid beräkningen av avdragsgillt omkostnadsbelopp för fastigheten (45 kap. 14 § IL).

Underskott

Uppkommer underskott av näringsverksamhet i vilken fastigheten ingår, har den skattskyldige rätt att efter yrkande göra avdrag för underskottet, helt eller delvis, i inkomstslaget

kapital (42 kap. 33 § IL, jfr 1991/92:SkU13). Förlusten ska alltså i så fall kvoterats till 70 %. Denna avdragsrätt gäller endast i den mån underskottet belöper på en sådan bostadslägenhet som skulle ha varit privatbostad för den skattskyldige om han innehaft den med bostadsrätt. Om en andel i fastigheten omfattar även annat än en privatbostad t.ex. uthyrda bostadslägenheter eller lokaler måste därför underskottet fördelas på privatbostaden och fastighetsinnehavet i övrigt.

Exempel

A deklarerar inkomst av näringsverksamhet enligt följande (blankett NE)

20–21	Andel av uthyrda lokaler i fastigheten	+10 000
23	Andel av gemensamma ränteintäkter	+10 000
25	Andel av fastighetsskatt	-10 000
25	Andel av reparationer och underhåll	-30 000
26–29	Andel av andra fastighetsutgifter (inklusive egna ränteutgifter)	-120 000
22	Bostadsförmån för egen lägenhet	<u>+40 000</u>
30	Underskott	100 000

I princip skulle i detta fall för flera av posterna en utredning göras om vad som belöper på den egna lägenheten och vad som belöper på fastighetsinnehavet i övrigt. Vanligtvis bör det emellertid enligt Skatteverkets uppfattning godtas om fördelningen görs med ledning enbart av å ena sidan hyresvärdet för den egna lägenheten och å andra sidan hyresintäkter i övrigt, dvs. posterna 22, 20 och 21. Av underskottet 100 000 kr bör således här schablonmässigt ($40\,000/10\,000 + 40\,000 =$) 4/5 eller 80 000 kr kunna anses belöpa på egna lägenheten. För denna del medges avdrag i inkomstlaget kapital med 70 % eller 56 000 kr. Återstoden av underskottet, 20 000 kr, rullas vidare till nästa år enligt vanliga regler för underskott i näringsverksamhet.

Avdrag i inkomstlaget kapital för underskott av andelshus får inte göras om avdrag medges enligt 42 kap. 33 § 1 stycket 2 punkten IL. Bestämmelsen om reduktion på grund av ackord ska också beaktas enligt 42 kap. 33 § 2 stycket IL.

Om näringsfastighet övergått till ny ägare genom arv, gåva etc. övertar den nye ägaren avskrivningsplanen för markanläggning

(20 kap. 12 § IL). Om fastigheten däremot sålts får köparen inte överta avskrivningsplanen för markanläggning (20 kap. 6 § IL). Säljaren erhåller i stället utrangeringsavdrag i verksamheten för den oavskrivna delen av avskrivningsunderlaget på markanläggningen. Utrangeringsavdrag erhålls också när verksamheten läggs ned och markanläggningarna därmed blir värdelösa för fastighetsägaren.

Äldre föreskrifter, dvs. till 75 % reducerat avskrivningsunderlag, tillämpas på markanläggning som har anskaffats under ett beskattningsår för vilket taxering skett senast år 1991.

14 Återföring av värdeminskingsavdrag

14.1 Inledning

Bestämmelserna om att gjorda värdeminskingsavdrag m.m. ska återföras om näringsfastigheter och näringsbostadsrätter avyttras eller blir privatbostadsfastigheter respektive privatbostadsrätter finns i 26 kap. IL. Vidare finns en bestämmelse om skattemässig kontinuitet när en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt.

14.2 Allmänt

En näringsfastighet är antingen lagertillgång eller kapitaltillgång. Redovisningsmässigt användes begreppen omsättnings- respektive anläggningstillgång. Begreppen är dock inte synonyma. Detta gäller framför allt i fråga om fastigheter och finansiella instrument. Försäljning av lagertillgång är alltid intäkt av näringsverksamhet för såväl fysiska som juridiska personer.

Fysisk person Dödsbo

Avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång i verksamheten beräknas enligt kapitalvinstreglerna och redovisas av fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Samtidigt ska återföring göras i inkomstslaget näringsverksamhet av värdeminskingsavdrag m.m. och avdrag för reparation och underhåll.

Juridisk person

Även för juridiska personer beskattas avyttringen med vissa inskränkningar enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer men redovisningen görs i inkomstslaget näringsverksamhet.

Handelsbolags avyttring av fastigheter, vilka alltid ingår i näringsverksamhet eftersom handelsbolaget är en juridisk person, beskattas liksom handelsbolagens övriga inkomster hos delägarna.

Varför återföring?

För näringsfastigheter medges under innehavstiden värdeminskingsavdrag för fastighets anskaffningsutgift samt för kostnad avseende ny-, till- eller ombyggnad. För reparations- och under-

hållskostnader medges direktavdrag. Dessutom erhålls skogsavdrag och avdrag för substansminskning för vissa fastigheter.

För fastigheter som tidigare beskattades enligt konventionell metod i inkomstslaget annan fastighet eller i något av inkomstslagen jordbruk eller rörelse medgavs ovan nämnda avdrag före den 1 januari 1991 i respektive inkomstslag.

Vinst vid avyttring av fastighet som inte är lagertillgång beskattas hos fysisk person och dödsbo i inkomstslaget kapital. Skattesatsen är lägre i inkomstslaget kapital än i näringsverksamhet och också jämfört med skatteuttaget i det tidigare systemet. Vid en avyttring av fastighet efter 1 januari 1991 skulle den värdeökning som uppkommer genom t.ex. förbättrande reparationer beskattas efter en lägre skattesats än den som gällde när kostnaden drogs av. Bestämmelserna om återföring av förbättrande reparationer har tillkommit i syfte att neutralisera denna effekt och för att förhindra skatteplanering. Återföring görs även då juridisk person avyttrar näringsfastighet som inte är lagertillgång. I omkostnadsbeloppet ingår således alla kostnader för ny-, till- och ombyggnad samt förbättrande reparationer under avyttringsåret och de fem föregående beskattningsåren. De blir därigenom avdragna i sin helhet vid en kapitalvinstberäkning. Den del av dessa kostnader som redan dragits av i näringsverksamheten måste därför återföras i detta inkomstslag i balanserande syfte.

Hur går återföring till?

Återföring innebär att vissa avdrag som medgivits under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återläggs). Vilka avdrag som avses, se nästa avsnitt.

När ska återföring göras?

Återföring kan bli aktuell i två situationer

1. Vid avyttring av näringsfastighet som inte är lagertillgång.
2. När fastighet ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet.

Fiktiva värdeminskingsavdrag

Beträffande fiktiva värdeminskingsavdrag vid karaktärsbyte, se avsnitt 13.2. Eftersom dessa ”avdrag” inte är medgivna i verksamheten omfattas de inte heller av reglerna om återföring.

Delavyttring

Vid delavyttring görs återföring för de avdrag som belöper på den avyttrade fastighetsdelen. Någon proportionering med användning av försäljningspriset och värdet av fastigheten får alltså inte göras.

14.3 Kapitaltillgångar

14.3.1 Fastigheter

Vid avyttring av en näringsfastighet ska följande avdrag återföras.

1. värdeminskingsavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag,
3. avdrag för substansminskning,
4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, och
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar.

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 eller, om fastigheten förvärvats senare genom köp, byte eller på liknande sätt, vid förvärvet (26 kap. 2 § IL).

Återföring av skogsavdrag

Avdragsutrymmet har utnyttjats i första hand för den fastighet eller fastighetsdel där avverkning har skett. Vid avyttring ska skogsavdrag inte återföras med ett högre belopp än det avdragsutrymme som hänför sig till fastigheten eller fastighetsdelen.

Se vidare Återföring av skogsavdrag (Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 265526-07/111).

Avdragen som anges ovan ska inte återföras till den del de avser tiden före år 1952 (26 kap. 3 § IL).

Förbättrande reparation och underhåll

För reparations- och underhållskostnad har direktavdrag medgivits. Sådan kostnad som dragits av under beskattningsåret och under de fem föregående åren ska återföras i den mån kostnaden har medfört att fastighetens skick förbättrats. Samma belopp får, tillsammans med hela kostnaden för ny-, till- eller ombyggnad, öka omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. Det ska noteras, att för dessa återförda reparations- och underhållskostnader gäller inte 5 000 kr-gränsen för avdrag vid kapitalvinstberäkningen (26 kap. 2 § och 45 kap. 13 § IL).

14.3.2 Begränsning vid värdenedgång

Om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, ska det belopp som ska återföras enligt 1–4 i föregående avsnitt minskas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och ersättningen.

Avser en del av ersättningen mark- eller byggnadsinventarier, ska den delen inte räknas med i ersättningen.

Med avyttring likställs sådan överföring av mark m.m. som avses i 45 kap. 5 § IL samt sådan allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 7 § IL, om den innebär upplåtelse av mark, byggnad eller markanläggning.

Om fastigheten sålts med förlust ska endast avdrag för förbättrande reparationer och underhåll återföras med fullt belopp. Övriga medgivna avdrag ska inte återföras till den del vederlaget understiger omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Vid beräkning av förlustens storlek ska eventuella inventarier avräknas från vederlaget. Omkostnadsbeloppet får inte minskas med uppskavsbelopp eller med värdeminskingsavdrag som på grund av förlust inte ska tas upp som inkomst.

Den del av värdeminskingsavdrag m.m. som inte ska återföras ska i stället minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. I avsnitt 14.6 finns ett exempel på hur återföring och vinstberäkning ska göras vid värdenedgång.

Näringsfastighet blir privatbostadsfastighet

En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelser. Vid sådant förhållande ska avskattning ske.

I vilka fall görs avskattning?

Avskattning ska göras när

- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet övergår till privatbostadsfastighet utan att ägandeförhållandet förändras.
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är kapitaltillgång övergår till ny ägare genom benefik transaktion och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand.
- Näringsfastighet eller del av näringsfastighet som är lager-tillgång övergår till ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död och egendomen blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i den nye ägarens hand (26 kap. 13 § IL).

Vad innebär avskattning?

Avskattning innebär att tidigare medgivna avdrag för värdeminskning m.m. tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (återförs) på samma sätt och i samma omfattning som när fastigheten avyttras.

Framtida vinstberäkning

Återföring görs i dessa fall utan att kapitalvinst samtidigt beräknas. När privatbostadsfastigheten i en framtid avyttras får de belopp som återförts vid avskattningen öka omkostnadsbeloppet på samma sätt och i samma omfattning som när vinstberäkning och återläggning görs vid ett och samma tillfälle.

Avskrivning med ersättningsfond

Har den avyttrade fastigheten varit föremål för avskrivning mot ersättningsfond (31 kap. 1L) när den förvärvades, ska avskrivet belopp fördelas och dels beaktas vid återföringen i näringsverksamhet, dels reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstbeskattningen i inkomstslaget kapital.

Ersättningsfonderna behandlas i avsnitt 19. Reglerna innebär följande vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten och av den fastighet för vilken ersättningsfonden togs i anspråk vid förvärvet.

Har byggnad eller mark i näringsverksamhet avyttrats under sådana tvångsliknande former som är en förutsättning för att avsättning till ersättningsfond ska få göras enligt 31 kap. 4–6 §§ 1L, kan den skattskyldige välja att redovisa ersättningen i näringsverksamheten i stället för i inkomstslaget kapital. Avdrag, beräknat enligt kapitalvinstreglerna, medges då i näringsverksamheten. Kapitalvinsten blir på detta sätt intäkt i näringsverksamheten och berättigar till avsättning till ersättningsfond. Eftersom det samtidigt är fråga om att en näringsfastighet avyttrats, ska återföring ske enligt vanliga regler. Även dessa återlagda belopp berättigar i sådana fall till avsättning till ersättningsfond (31 kap. 7 § 1L).

Sammanfattningsvis medges avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp som motsvarar kapitalvinsten och återförda belopp. Det erhållna vederlaget kan på så sätt obeskattat återinvesteras i en ersättningsfastighet.

När ersättningsfastigheten anskaffas kommer ersättningsfonden att tas i anspråk genom att den nya fastighetens anskaffningsvärde skrivs ned. När ersättningsfastigheten säljs ska avskrivningen mot ersättningsfonden beaktas. Den del av ersättningsfonden som motsvarar återförda värdeminskningsavdrag m.m. samt förbättrande reparationer och underhåll ska återföras till beskattning i näringsverksamheten (26 kap. 2 och 4 §§ 1L). Resten av ersättningsfonden, motsvarande reavinsten på ursprungs-

Bostadsrätter

fastigheten, ska reducera omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen i inkomstslaget kapital (45 kap. 17 § IL).

Reglerna om återföring innebär för bostadsrätternas del att vissa belopp ska återföras till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet när bostadsrätt som ingår i näringsverksamhet avyttras. De belopp som ska återföras motsvarar avdrag för förbättrande reparationer och underhåll som medgivits under avyttringsåret och de fem närmast föregående beskattningsåren.

Reparationer och underhåll anses förbättrande i den mån de medfört att bostadsrätten befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av femte året före avyttringsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare.

Återföring ska förutom vid avyttring ske även när bostadsrätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva om den i och med äganderättsövergången kan antas bli privatbostad samt när bostadsrätt som är lagertillgång övergår till annan genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död. Detsamma gäller om bostadsrätten utan äganderättsförändring övergår till att bli privatbostad.

Vad som återförs som intäkt av näringsverksamhet får enligt vanliga regler inräknas i omkostnadsbeloppet och alltså dras av vid kapitalvinstberäkningen. Detta gäller både när återföringen skett till följd av avyttring och när den skett i samband med karaktärsförändring.

14.4 Lagertillgångar

Om näringsfastighet eller näringsbostadsrätt är lagertillgångar gäller följande.

Vid avyttring av en näringsfastighet ska värdeminskningssavdragen samt avdragen för reparationer och underhåll återföras om de gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna. Avdragen för reparationer och underhåll återförs om avyttring skett efter 31 december 2003.

Bestämmelserna om återföring av värdeminskningssavdrag m.m. tillämpas också när en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt övergår till en ny ägare genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, om den blir privatbostadsfastighet respektive privatbostadsrätt i och med övergången.

14.5 Skattemässig kontinuitet vid arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter

Om en näringsbostadsrätt förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller utgifter för förbättrande reparationer och underhåll.

14.6 Beräkning av vinst eller förlust

I inkomstslaget kapital ska 90 % av kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp (45 kap. 33 § IL). Vid förlust är 63 % avdragsgill. Detta gäller för fysiska personer och dödsbon. För juridiska personer utom dödsbon, där redovisning sker i näringsverksamheten, är hela vinsten skattepliktig respektive hela förlusten avdragsgill.

Till skillnad från vad som gäller för privatbostadsfastigheter, dras för näringsfastigheter kostnaderna för reparation och underhåll av vid den löpande inkomstbeskattningen. Dessa kostnader är därför i princip inte avdragsgilla vid kapitalvinstbeskattningen utom beträffande vissa kostnader för vilka omedelbart avdrag inte får göras därför att de täcks av statliga lån eller avsett andelshus vilket behandlas nedan. I den mån sådana kostnader återförs till beskattning i näringsverksamheten på grund av återläggningsreglerna får de dock inräknas i omkostnadsbeloppet (45 kap. 13 §).

Vidare ska kostnader för ny-, till- eller ombyggnad för näringsfastigheter läggas upp på avskrivningsplan. De är avdragsgilla vid den löpande inkomstbeskattningen i form av värdeminskningssavdrag. Eftersom medgivna värdeminskningssavdrag ska återföras som intäkt i näringsverksamheten i samband med avyttring, är kostnaderna för ny-, till- och ombyggnad avdragsgilla vid kapitalvinstberäkningen (jfr 45 kap. 11 §).

Beträffande förbättringskostnader som lagts upp på avskrivningsplan – och som alltså avser näringsfastigheter – finns inga motsvarigheter till de belopps- och tidsgränser som gäller för avdragsrätt för förbättringskostnader beträffande privatbostadsfastigheter

Värdenedgång

Har fastigheten verkligen nedgått i värde, ska i motsvarande mån återföring inte göras av värdeminskningssavdrag m.m. I stället ska omkostnadsbeloppet minskas med de belopp som på grund av det nu sagda inte ska återföras (26 kap. 5 § IL och 45 kap. 16 § IL).

Exempel

Kapitalberäkning av omkostnadsbelopp samt återläggning vid värdenedgång (huvudregeln)

Förutsättningar

D köpte en näringsfastighet 1990 för 1 000 000 kr. Lagfartskostnad: 15 000 kr. Fastigheten såldes 2010 för 1 240 000 kr. Mäklararvode: 60 000 kr.

Avdrag under innehavstiden

Förbättrande reparation och underhåll	250 000
Värdeminskning på byggnad	10 000

<i>Tidigare medgivet uppskov</i>	300 000
----------------------------------	---------

Beräkning av omkostnadsbelopp

Försäljningspris	1 240 000
------------------	-----------

*Omkostnadsbelopp**

Ingångsvärde (anskaffningspris 1 000 000 + omkostnad för köpet 15 000)	1 015 000	
Förbättrande reparationer och underhåll	<u>250 000</u>	
	1 265 000	- 1 265 000
		- 25 000

		Kapitalvinst	Återföring
<i>Försäljningsintäkt</i>			
Försäljningspris 1 240 000			
– mäklararvode 60 000		1 180 000	
<i>Omkostnadsbelopp</i>			
Ingångsvärde	+1 015 000		
Förbättrande reparationer	+ 250 000		250 000
Uppskovsbelopp	- 300 000		
Värdeminskningssavdrag	-10 000		0
	= 955 000	= 955 000	
		225 000	250 000

* När denna beräkning görs ska inte uppskovsbelopp eller värdeminskningssavdrag beaktas.

Vid denna beräkning understiger försäljningspriset omkostnadsbeloppet med 25 000 kr. Detta belopp ska, i den mån det ryms inom de gjorda värdeminskningssavdragen, minska omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen. Eftersom värdeminskningssavdragen inte var större än 10 000 kr, ska i detta fall det beloppet dras från omkostnadsbeloppet. Motsvarande belopp (10 000) ska minska de värdeminskningssavdrag som ska återläggas.

Återläggning av 250 000 kr i näringsverksamhet innebär att kostnaderna behandlas som en ombyggnadskostnad. De värdeminskningsavdrag som inte återförs reducerar i stället omkostnadsbeloppet med 10 000 kr.

Exempel på kapitalvinstberäkning då avskrivning gjorts mot ersättningsfond

Avyttring av ursprungsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 1 förvärvades 1980 för 2 000 000 kr.
Ersättning vid expropriation i januari 1991: 2 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

Lagfart 1980	30 000 kr
Ombyggnad 1982	200 000 kr
Tillbyggnad 1983	300 000 kr
Förbättrande reparationer	
1984	80 000 kr
1986	50 000 kr
1990	70 000 kr
<i>Värdeminskning m.m.</i>	
Värdeminskningsavdrag	
1980–1990	300 000 kr
Ianspråktagen investeringsreserv 1982	100 000 kr

Kapitalvinstberäkning

Kapitalvinst	Återföring		
Ersättning vid avyttring		2 800 000	
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffningspris + lagfart)	2 030 000		
Ombyggnad 1982	+ 200 000		
Tillbyggnad 1983	+ 300 000		
Förbättrande reparationer			
1984	0*		
1986	+ 50 000		+ 50 000

* Kostnaden räknas inte då den lades ned mer än fem år före avyttringen.

234 Återföring av värdeminskningssavdrag, *Avsnitt 14*

Kapitalvinst	Återföring	
1990	+ 70 000	+ 70 000
Värdeminskning 1980–1990		+ 300 000
Ianspråkstagen investeringsreserv		+ 100 000
	= 2 650 000	- 2 650 000
		150 000
		520 000

Avsättning till ersättningsfond får göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Till ersättningsfond avsätts för kapitalvinsten 150 000 kr och till ersättningsfond för byggnads- och markanläggningar avsätts 520 000 kr, sammanlagt 670 000 kr.

Avyttring av ersättningsfastighet

Förutsättningar

Näringsfastighet nr 2 förvärvades 1991 för 4 000 000 kr. När fastigheten förvärvas tas ersättningsfonderna i anspråk med 670 000 kr, varav 520 000 kr avskrivs mot byggnader. Fastigheten säljs i juli 2010 för 4 800 000 kr.

Nedlagda kostnader

1991	Lagfart	60 000 kr
1991	Ombyggnad	100 000 kr
1997	Förbättrande reparationer	150 000 kr
2005	”	75 000 kr
2010	Mäklararvode	240 000 kr

Värdeminskningssavdrag

1991–2009 113 000 kr

Omkostnadsbeloppet ska reduceras med den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad kapitalvinst för ursprungsfastigheten, dvs. med 150 000 kr.

Vid beräkning av belopp som ska återföras ska den del av ersättningsfonden som motsvarar beräknad återföring vid avyttring av ursprungsfastigheten, dvs. 520 000 kr, läggas till.

På detta sätt beskattas slutligen hela ersättningsfonden, 670 000 kr (150 000 + 520 000).

Försäljningspris	4 800 000		
Mäklararvode	240 000	4 560 000	
<i>Omkostnadsbelopp/ återläggning</i>			
Förvärv m.m.	4 060 000		
Ombyggnad	100 000		
Reparation	75 000		75 000
Ers.fond kap.	- 150 000		
Ers. fond byggn.			520 000
V-m avdrag			113 000
	= 4 085 000	4 085 000	
		475 000	708 000
Skattepliktig kapitalvinst 90 %		427 500	

Andelshus

För ägare av andelshus finns begränsningar i avdragsrätten under innehavet för reparationer och underhåll (19 kap. 3 § IL). Vid vinstberäkning enligt grundregeln får omkostnadsbeloppet ökas med den del av utgifterna för vilken avdrag inte medgivits tidigare (45 kap. 14 § IL).

Bidrag och lån

När statliga lån eller bidrag utgått för reparation eller underhåll får kostnaderna inte dras av direkt (19 kap. 24–25 §§ IL). I den mån det inte är bidrag som utgått föreligger i stället avdragsrätt vid vinstberäkningen (45 kap. 14 § IL).

Ersättning för inventarier

Om försäljningspriset inkluderar ersättning för s.k. fasta inventarier, dvs. byggnadstillbehör eller industritillbehör eller markinventarier (ledning, stängsel, industrispår etc.), som i avskrivningshänseende behandlas som inventarier, ska denna ersättning inte tas med vid beräkning av kapitalvinst. I sådant fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar (45 kap. 10 § IL).

Exempel

C säljer sin näringsfastighet i juli 2010 för 6 000 000 kr. Byggnaden på fastigheten användes huvudsakligen som bostad. C köpte fastigheten 1978 för 3 000 000 kr. Han har haft följande utgifter och avdrag för fastigheten.

Nedlagda kostnader

1978	Lagfart	30 000 kr
1979	Ombyggnad	200 000 kr
1981	Förbättrande reparationer	300 000 kr
1990	”	50 000 kr
2005	”	4 000 kr
2010	Mäklararvode	300 000 kr

Värdeminskning

1978	36 000 kr
1979–1990: 38 500/år	462 000 kr
1991–2009	250 250 kr

Kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln + återläggning

Försäljningsintäkt			
Försäljningspris 6 000 000			
Mäklararvode - 300 000		5 700 000	
Omkostnadsbelopp			
Ingångsvärde (anskaffnings- pris 3 000 000 + lagfart 30 000)	3 030 000		
Ombyggnad 1979	+ 200 000		
Förbättrande reparationer			
1981			0*
1990			0*
2005	+4000		+ 4000
Värdeminskning 1978–2009			748 250
	= 3 234 000	- 3 234 000	
		2 466 000	752 250

Kapitalvinsten blir 2 466 000 kr, varav 90 % eller 2 219 400 kr är skattepliktig del. 752 250 kr ska tas upp till beskattning i näringsverksamhet.

* Kostnaden räknas inte då den är äldre än fem år vid avyttringen.

15 Jord- och skogsbruk

15.1 Jordbruk

För inkomst av jord- och skogsbruk gäller samma regler som för övrig näringsinkomst. I vissa fall finns dock särskilda regler. Detta avsnitt omfattar dels en redogörelse för dessa särskilda regler, dels exempel hämtade från jord- och skogsbruk beträffande de för all näringsverksamhet gällande reglerna om avdrag för driftkostnader och värdeminskning m.m.

Särskilda regler gäller för lagervärdering av djur. Uttag av bränsle från lantbruksenhet för uppvärmning av privatbostad på samma fastighet beskattas inte. Genom att mangårdsbyggnaden ofta är att anse som en privatbostad är utgifter för denna inte avdragsgilla i näringsverksamheten. I vissa fall måste en fördelning ske av utgifter som är gemensamma för mangårdsbyggnaden och jordbruksverksamheten.

15.1.1 Inledning

15.1.1.1 Allmänt

Från och med 1992 års taxering ingår jordbruk liksom rörelse i inkomstslaget näringsverksamhet. Det innebär att de regler som gäller för näringsverksamhet även gäller för jord- och skogsbruk. Ett fåtal särskilda regler kvarstår dock och dessa kommer att belysas i detta avsnitt.

15.1.1.2 Vad är jord- och skogsbruk?

Lantbruksenhet

Enligt 4 kap. 5 § FTL kan en lantbruksenhet bestå av ägoslagen åkermark, betesmark, skogsmark och skogsimpediment. Vidare kan där ingå bostadsbyggnad inklusive tomtmark (mangårdsbyggnad) och ekonomibygnad. I regel ska dessutom övrig mark ingå i lantbruksenhet. De olika ägoslagen definieras i 2 kap. 4 § FTL.

15.1.1.3 Vem ska beskattas för jord- och skogsbruk?

Både ägare och brukare

I första hand ska ägaren till fastigheten beskattas för inkomst av fastigheten, även om ägaren inte själv har brukat den. Inte bara ägaren ska beskattas för inkomst av fastigheten utan även

brukare (arrendator). En fastighet, som klassificerats som lantbruksenhet, kan således beskattas samtidigt hos både ägaren och arrendatorn (RÅ 1969 Fi 369 och RÅ 1972 Fi 1323 samt RÅ 1987 ref. 11).

Angående begreppet ”innehav av näringsfastigheter” i 13 kap. 1 § tredje stycket IL, se Skatteverket 2007-11-07, dnr 131 663003-07/111.

Mangårdsbyggnaden

Även om bostadsbyggnad på jordbruk i fastighetstaxeringshänseende ingår i lantbruksenhet, gäller inte detta normalt vid beräkningen av inkomst av jord- och skogsbruk i inkomstslaget näringsverksamhet. Bostadsbyggnad på jordbruk, som används av ägaren eller denne närstående för permanent- eller fritidsboende, *s.k. privatbostad*, ingår inte i inkomstslaget näringsverksamhet. Bostadsbyggnaden med tillhörande mark hänförs i stället till inkomstslaget kapital. Detta medför dels att något värde av fri bostad inte ska redovisas i näringsverksamheten, dels att avdrag inte får göras för reparations- eller andra kostnader för sådan privatbostad. Andra bostadsbyggnader, som bebos av arrendator eller anställd personal eller som är uthyrda utgör däremot för ägaren *näringsbyggnader* och ska redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Något värde av fri bostad ska inte heller redovisas av arrendator som bebos mangårdsbyggnaden eftersom denna inte ingår i näringsverksamheten. Arrendatorn får med anledning härav inte avdrag för den del av arrendet som avser bostadsbyggnaden (RÅ 1993 ref. 63).

Större och äldre mangårdsbyggnad

En mangårdsbyggnad med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet kan, på begäran av ägaren, beskattas som näringsfastighet. Småhusets storlek måste uppgå till minst 400 kvadratmeter och ha nybyggnadsår före år 1930. Med storlek avses detsamma som i 8 kap. 3 § FTL (2 kap. 9 § tredje stycket IL). De generella reglerna som finns i skattelagstiftningen beträffande näringsfastighet tillämpas då på fastigheten. Avdrag erhålls därvid för bl.a. kostnader för reparation och underhåll av mangårdsbyggnaden. I dessa fall ska värde av fri bostad tas upp som inkomst. Värdet bestäms till ortens pris och utgångspunkten för värdet bör vara kallhyra. Vidare blir t.ex. försäkringsersättning för skada på mangårdsbyggnaden skattepliktig.

Ägaren av mangårdsbyggnaden måste själv årligen ta ställning till om mangårdsbyggnaden ska beskattas som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet.

Vid karaktärsbyte från näringsfastighet till privatbostadsfastighet kan återföring av värdeminskingsavdrag m.m. komma i fråga (26 kap. 8 § IL).

15.1.1.4 Avgränsning näringsverksamhet (jord- och skogsbruk) – andra inkomstslag

Beträffande försäljning av jord- och skogsbruk (näringsfastighet) se SKV 301, avsnitt 27 och 15.2.6.1.

15.1.1.5 Räkenskaper

Förenklat årsbokslut

Alla enskilda näringsidkare ska upprätta ett årsbokslut med resultat- och balansräkning. Företag som har en nettoomsättning (försäljning) på normalt högst 3 miljoner kr, och som inte är skyldiga att upprätta årsredovisning, får tillämpa reglerna för s.k. förenklat årsbokslut enligt BFNAR 2006:1 och BFNAR 2009:2.

15.1.2 Intäkter

15.1.2.1 Allmänt

Växande gröda

Till inkomst av näringsverksamhet hör avyttring av produkter av alla slag. Ett särskilt slag av inkomst är avyttring av växande gröda. Säljs växande gröda tillsammans med fastigheten är likviden inte alltid skattepliktig inkomst av näringsverksamhet utan utgör då en del av ersättningen för fastigheten och följer beskattningsreglerna för denna. Försäljning av växande gröda utan samband med fastigheten är däremot skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Försäljning av fastighet

Vid avyttring av näringsfastighet som är kapitaltillgång, och som ägs av en fysisk person eller ett dödsbo, sker beskattning i två inkomstslag, kapital (fastighetsavyttringen) och näringsverksamhet (återföring av värdeminskingsavdrag, skogsavdrag m.m.). Se vidare avsnitt 15.2.6. Det kan påpekas att den del av försäljningssumman som avser markanläggningar beskattas enligt kapitalvinstreglerna.

Jakt och fiske

Jakt och fiske på egen eller arrenderad mark utgör normalt inte näringsverksamhet (RÅ 1978 1:75). Inkomster genom jakt och fiske, som jordbrukaren själv bedriver, ska dock tas upp som inkomst av näringsverksamhet om jakt och fiske utgör en i samband med jord- eller skogsbruk bedriven näringsverksamhet. Det saknar betydelse om fastigheten innehas med ägande- eller nyttjanderätt. Ersättningar för upplåtelse av jakt- och fiskerätt ska tas upp som inkomst.

Grus m.m.	Ersättning för försäljning av grus, lera, matjord, torv och dylikt utgör skattepliktig inkomst. Om man samtidigt säljer marken, exempelvis genom att en grustäkt styckas av och säljs, är ersättningen normalt inkomst av kapital. Sådan försäljning ska behandlas som delförsäljning av fastighet enligt kapitalvinstreglerna.
Arrende, nyttjanderätt	Engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till jordbruk är skattepliktig inkomst av näringsverksamhet om upplåtelsen avser begränsad tid. Avser upplåtelsen obegränsad tid är det fråga om ersättning för sådan allframtidsupplåtelse som likställs med försäljning av fastighet. I så fall ska kapitalvinstreglerna för fastighet tillämpas. Se vidare avsnitt 15.2.6.4.
Periodisering av engångsbelopp	En ägare till en lantbruksfastighet avsåg att utarrendera mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Arrendetiden uppgick till 25 år. Avgiften kunde antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande hela arrendetiden. Skatterättsnämnden inhämtade ett yttrande från BFN. BFN:s uppfattning var att engångsbeloppet skulle periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid. Skatterättsnämnden beslutade att en periodisering av engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid ska godtas vid inkomstbeskattningen. Dåvarande RSV yrkade hos RR att förhandsbeskedet skulle ändras och att ersättningen ska beskattas omedelbart. RR gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet (RÅ 2002 ref. 84).
Arrende av skogsfastighet	En ägare till skogsfastigheter arrenderade ut dessa till ett av honom helägt aktiebolag. I målen prövades om de arrendavgifter som bolaget erlagt överstigit arrendets marknadsvärde. KR ansåg att skäl inte förelåg att frångå det marknadsmässigt genomsnittsarrende som länsrätten beräknat till 230 000 kr per år. Det belopp som översteg 230 000 kr beskattades som en löneförmån (KRNJ 2002-03-13, mål nr 1232–1237-00).
Överlåtelse av arrenderätt m.m.	Ersättning för överlåtelse av arrenderätt utgör som regel inkomst av näringsverksamhet. Avdrag medges för arrenderättens i beskattningshänseende oavskrivna värde, eftersom ersättningen anses utgöra gottgörelse för inkomstbortfall. I undantagsfall kan sådan ersättning behandlas enligt reglerna för kapitalvinstbeskattning (RÅ 1967 Fi 1346). I detta rättsfall ansågs lösesumman för arrenderätten utgöra vederlag för kapitalvärdet av arrenderätten under återstoden av kontrakts-

tiden. Se i övrigt rättsfallen RÅ 1950 ref. 40, RÅ 1953 Fi 175, RÅ 1965 Fi 240 och RÅ 1975 Aa 837.

Medlemsinlåning till producentföreningar

Enligt 13 kap. 7 § IL är en medlemsfordran på t.ex. jord- och skogsbrukets producentföreningar en tillgång i näringsverksamheten om medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Andelar i producentföreningar

Som tillgångar i näringsverksamhet räknas andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten. Det finns inga uttalanden som begränsar regeln till att enbart avse producentkooperativa föreningar. Andelar i en konsumentkooperativ förening kan således också utgöra näringstillgång. Även fordringar på grund av avyttring av sådana andelar ingår i näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL).

Efterlikvid och återbäring

Efterlikvider och återbäringar från jordbrukets ekonomiska föreningar brukar inte betalas ut kontant. Pengarna står i stället inne hos föreningen och betalas ut först när lantbrukaren upphör med sin verksamhet. Inkomstbeskattning ska emellertid ske för det år som efterlikviden respektive återbäringen hänför sig till oavsett när den betalas ut (bokföringsmässig redovisning). Normalt hänför sig efterlikviden/återbäring till det år då medlemmen tillgodoförts beloppet hos föreningen.

Efterlikvid och återbäring är skattepliktig endast om inköpet eller försäljningen, som efterlikviden eller återbäringen hänför sig till, varit avdragsgill utgift respektive skattepliktig inkomst.

Insatsemission

Ekonomiska föreningar kan överföra fritt eget kapital till medlemsinsatser genom s.k. insatsemission (10 kap. 2 a § EFL). Av prop. 1996/97:163, s. 26–27, framgår bl.a. att en insatsemission innebär att ett belopp tillgodoförs medlemmens insatskapital. Beloppet behandlas som den insats medlemmen enligt stadgarna varit skyldig att delta med i föreningen. Det fria egna kapitalet tillförs medlemmen genom beslut om insatsemission men binds samtidigt i föreningen till den tidpunkt då medlemmen har rätt att få ut sin insats (4 kap. 3 § EFL).

Enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, ska vid en insatsemission, inte ska öka det bokförda värdet på andelen i föreningen. Upplysning ska dock lämnas i bokslutet om tillgodofört belopp (BFNAR 2006:1 punkt 6.42 och 8.1. För räkenskapsår påbörjade före den 1 januari 2010 se Skatteverket 2008-06-04, dnr 131 328967-08/111 och 2010-03-04, dnr 131 149871-10/111).

När en medlem har avgått har han rätt att sex månader efter avgången få ut sina inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser (4 kap. 1 § EFL). Medlem avgår antingen under ett räkenskapsår eller vid utgången av detta. Avgång under räkenskapsår sker t.ex. då någon inträder i medlemmens ställe efter att ha förvärvat andelen. Avgång vid utgången av räkenskapsår sker t.ex. då medlem säger upp sig till utträde eller utesluts (3 kap. 5 § EFL). Förarbetena till lagstiftningen om insatsemissioner utgår ifrån att medlemmen inte ska beskattas för dessa medel förrän de "betalas ut". Detta har klargjorts i prop. 2003/04:22 genom en ny bestämmelse i 42 kap. 21 a § IL. Skattemässigt är det dock inte fråga om någon transaktion som kan jämföras med utbetalning från ett konto, utan om avyttring av andel i en ekonomisk förening.

Avyttring av sådan andel ska redovisas enligt bestämmelser för kapitalvinster och kapitalförluster i 44 kap. IL. Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv (44 kap. 26 § IL).

Eftersom medlemmen inte haft någon anskaffningsutgift för det emitterade kapitalet blir det belopp som betalas ut i sin helhet skattepliktig intäkt.

En medlem som *avyttrar* andel i ekonomisk förening ska kapitalvinstbeskattas då andelen avyttras.

En medlem som *avgår* ur en ekonomisk förening anses ha avyttrat andelen (44 kap. 5 § IL). Om en medlem avgår ur en förening den 31 december 2010 och den genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatsen betalas ut i juni 2011 ska kapitalvinsten tas upp per 31 december 2010, dvs. då andelen anses vara avyttrad. Utbetalningsdagen i sig har ingen egen betydelse.

Om andelen i den kooperativa föreningen betingas av näringsverksamheten, vilket vanligtvis är fallet, beskattas vinsten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 7 § IL).

Utdelning från samfällighet

Utdelning från samfällighet, som avses i 6 kap. 6 § andra stycket IL, tas upp till beskattning i den näringsverksamhet i vilken delägarfastigheten ingår.

Fastighetens andel av samfällighetens intäkter och kostnader behöver inte tas upp om intäkterna med mindre än 600 kr överstiger de utgifter som omedelbart ska dras av som kostnad (15 kap. 10 § IL).

- Gåva av produkter m.m.** Vid gåva av produkter, djur, inventarier etc., räknas marknadsvärdet av det bortgivna som skattepliktig inkomst av näringsverksamhet för givaren. Detta gäller dock endast om inkomsten vid en försäljning av motsvarande egendom skulle ha varit skattepliktig. Säljer gåvomottagaren egendomen i sin tur utgör vad som erhålls skattepliktig inkomst för honom om fråga är om löpande försäljning i inkomstslaget näringsverksamhet. Jfr rättsfallen RÅ 1965 Fi 238, RÅ 1966 Fi 1201, RÅ 1973 ref. 77 (RRK R 1973 1:60) och RÅ 1974 ref. 2 (RRK R 1974 1:26).
- A-skattsedel** Det finns två skatteformer för preliminär skatt, F-skatt och A-skatt. Arbetstagarens/betalningsmottagarens skattsedel avgör om en arbetsgivare/utbetalare ska göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter/särskild löneskatt. Detta innebär att en näringsidkare i vissa situationer kan ha A-skattsedel trots att inkomsten ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet. Skatteavdrag kan då ha skett av utbetalaren som även har erlagt arbetsgivaravgifter. I dessa fall ska i inkomstdeklarationen lämnas uppgift om inkomster för vilka uppdragsgivare betalar arbetsgivaravgifter eller särskild löneskatt.
- Körslor m.m.** Det kan gälla t.ex. ersättningar för körslor med häst eller jordbrukstraktor.
- Avgångsvederlag** Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med jordbruket är normalt skattepliktigt som inkomst av näringsverksamhet.
- Vederlaget är dock inte skattepliktigt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till sitt jordbruk eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL).
- Stödrätter** Genom reformen av den gemensamma jordbrukspolitiken 2003 infördes ett nytt system med ett samlat gårdsstöd (inkomststöd) och stödet är inte längre knutet till produktionen (frikoppling). En förutsättning för att kunna få gårdsstöd är att man innehar stödrätter. En sådan rätt är inte knuten till marken eller fastigheten utan till jordbrukaren.
- Den 1 januari 2007 inleddes ett nytt landsbygdsprogram för stöd och ersättningar till landsbygden. Dessa stöd är inte knutna till innehav av stödrätter.
- Inga särskilda skatteregler** Av prop. 2004/05:33 Skatteregler för elcertifikat och utsläppsrätter s. 16–17 framgår bland annat följande. Det bör inte nu införas några särskilda skatteregler för stödrättigheter.

Enligt gällande rätt behandlas EU-stöd och nationellt stöd till jordbruket vid beskattningen som näringsbidrag. Näringsbidrag beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet enligt de speciella regler som gäller för näringsbidrag enligt 29 kap. IL. En redogörelse lämnas för en föreslagen övergångsregel. Regeringen anser att frågan om stödrättigheternas beskattning måste utredas ytterligare innan lagstiftning sker. Till dess får stödrättigheterna hanteras inom ramen för befintligt regelverk och eventuella tillämpningsproblem lösas i rättstillämpningen.

**Stödrättigheter –
immateriella
rättigheter –
skattemässigt**

Av 18 kap. 1 § IL framgår att som inventarier behandlas också koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan. Lagtexten anger som förutsättning för att bestämmelsen ska tillämpas att rättigheten har förvärvats från någon annan. Genom att stödrättigheter erhålls genom tilldelning bör de anses ha förvärvats från någon annan. Anskaffningsutgiften är 0 kr för stödrättigheter som erhålls genom tilldelning.

Mjölkkvoter har i ett förhandsbesked 1996-01-29 jämförts med inventarier, dvs. rätten kan ses som en med patenträtt likartad tidsbegränsad rättighet eller som en rättighet av goodwill natur (jfr RÅ 1975 ref. 9).

Skatteverkets uppfattning är att stödrättigheter ska behandlas på samma sätt som gäller för mjölkkvoter, dvs. stödrättigheter ska behandlas som en immateriell rättighet.

Immateriella rättigheter behandlas som inventarier. Tillgången ska då ingå i näringsverksamheten (13 kap. 7 § IL).

För inventarier finns avskrivningsregler i 18 kap. IL. Utgifter för att anskaffa inventarier dras av genom årliga värdeminskningsskavdrag antingen enligt räkenskapsenlig avskrivning eller enligt restvärdesavskrivning.

Om en stödrättighet avyttras redovisas detta på samma sätt som försäljning av ett inventarium.

**Bidrag som
betalas ut på
innehav av
stödrättighet**

Alla inkomster som avgränsats till inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. IL ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamheten (13 kap. 1 § IL).

Jordbruksstödet behandlas som näringsbidrag. Bidrag betalas ut på innehav av stödrättigheter om vissa villkor är uppfyllda.

Det är fråga om normalt påräkneliga årliga intäkter i jordbruksföretaget.

Näringsbidrag redovisas på sätt anges nedan vid kantrubriken ”Redovisning av statliga stöd sker enligt BFN R5, RR 28, BFNAR 2006:1, BFNAR 2009:2 eller BFNAR 2008:1”.

Samtliga bidrag erhålls inte via stödrätter

Samtliga bidrag till jordbruket betalas inte ut via stödrätter. Länsstyrelserna och Jordbruksverket administrerar stöden till jordbruket. Stöden finansieras av EU och/eller Sverige och ska vid beskattningen behandlas som näringsbidrag (29 kap. 2 § IL).

Kontrolluppgift

Kontrolluppgift ska enligt 7 kap. 2 och 3 §§ LSK lämnas för enskilda näringsidkare av den som utbetalt stöd eller efterskönt belopp som avses i 29 kap. IL (näringsbidrag). Den kontrolluppgift som lämnas i januari avser det belopp som betalats ut under föregående kalenderår. Kontrolluppgift ska inte lämnas för utbetalningar till juridiska personer (frånsett dödsbon).

De skattemässiga reglerna för näringsbidrag anges i avsnitt 17.

Redovisning av statliga stöd sker enligt BFN R5, RR 28, BFNAR 2006:1, BFNAR 2009:2 eller BFNAR 2008:1

God redovisningssed för offentliga stöd skiljer sig något åt beroende på vilket regelverk ett företag tillämpar för sin redovisning.

I Bokföringsnämndens (BFN) allmänna råd BFNAR 2006:1 (ändring i BFNAR 2009:2), Enskilda näringsidkare med förenklat årsbokslut, finns regler för intäktsredovisning av offentliga stöd i punkt 7.2. Ett företag ska redovisa offentliga stöd som en intäkt när

- a. ett beslut har fattats eller en överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek, eller – i annat fall –
- b. medlen kan disponeras eller företaget på något annat sätt kan förfoga över inkomsten.

Om det är uppenbart att inkomsten avser mer än ett år ska intäkten fördelas på de år den avser. På motsvarande vis får inkomsten redovisas som intäkt det år den avser om a) eller b) inträffar innan det förenklade årsbokslutet enligt lag ska ha upprättats och det är uppenbart att inkomsten hänför sig till det året. Stöd som hänför sig till förvärv av en tillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde.

I BFN:s allmänna råd BFNAR 2008:1, Årsredovisning i mindre aktieföretag, finns regler i punkterna 6.26–6.29 om när och hur offentliga stöd ska redovisas. Stödet ska intäkts-

redovisas om beslutet har fattats senast på balansdagen. Stöd som uppenbart hänför sig till ett räkenskapsår får redovisas som intäkt det räkenskapsåret även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avges. Stöd som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det år kostnaderna avser. Avser stödet att täcka uppkomna förluster ska hela stödet redovisas som intäkt under räkenskapsåret. När en tillgång finansieras helt eller delvis med stöd ska det minska tillgångens anskaffningsvärde (punkt 9.11).

Enligt BFN R 5, Redovisning av statliga stöd, ska intäktsredovisning av stöd ske på så sätt att intäkten ställs mot den kostnad stödet avser att täcka. Har stöd som ska intäktsföras beviljats men inte utbetalats ska det redovisas som en fordran i balansräkningen. Avser stödet att täcka redan gjorda förluster ska det intäktsredovisas i sin helhet. Stöd som avser förvärv av en tillgång ska reducera tillgångens anskaffningsvärde.

Av Redovisningsrådets rekommendation RR 28 Statliga stöd framgår att statliga bidrag inte ska redovisas i balans- och resultaträkningen förrän det föreligger rimlig säkerhet att företaget kommer att uppfylla de villkor som är förknippade med bidragen och att bidragen kommer att erhållas. Bidragen ska periodiseras systematiskt på samma sätt och över samma perioder som de kostnader bidragen är avsedda att kompensera för. Bidrag som lämnas som ersättning för kostnader som företaget redan haft eller i syfte att ge företaget omedelbart stöd utan att vara förbundet med framtida kostnader ska redovisas för den period företaget erhåller en fordran. Bidrag relaterade till tillgångar ska redovisas i balansräkningen antingen genom att bidraget tas upp som en förutbetalad intäkt eller reducerar tillgångens redovisade värde.

Skatteverkets anser att god redovisningssed ska tillämpas som huvudregel för att bestämma beskattningstidpunkten av näringsbidrag. I det fall god redovisningssed innebär, att bidraget och de däremot svarande utgifterna hänförs till olika beskattningsår, finns det i 29 kap. 5 och 8 §§ inkomstskattelagen (IL) skattemässiga särregler som medger en matchning mellan bidraget och utgifterna. När det gäller bidrag relaterade till tillgångar får den redovisningsmetod som finns i RR 28, att redovisa bidraget som en förutbetalad intäkt, inte läggas till grund för beskattningen. En sådan redovisning är inte förenlig med 29 kap. 6–7 §§ IL (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111).

De flesta stöd betalas ut i efterhand. Efter det att t.ex. en odlingssäsong avslutats eller en maskin anskaffats sker en slutredovisning. Slutredovisningen ska godkännas innan stödet betalas ut. Det är normalt inte något problem att hänföra stöd till sitt ändamål t.ex. bidrag för odling av spannmål eller en maskininvestering.

Den skattemässiga behandlingen av ett näringsbidrag bestäms av det ändamål för vilket bidraget utgår, dvs. de skattemässiga reglerna överensstämmer med redovisningsreglerna. Detta framgår av specialmotiveringen i prop. 1982/83:94, s. 71.

Skatteverket anser att näringsbidrag ska, i sådana fall då avsikt och användning skiljer sig åt, skattemässigt behandlas i enlighet med avsikten med bidraget och inte efter vad det i verkligheten har använts för. Ett bidrag som är avsett att täcka utgifterna för flera ändamål ska fördelas utifrån storleken på de olika utgifterna. En fördelning ska också ske i det fall en del av bidraget avser en utgift och en del av bidraget avser ett framtida inkomstbortfall eller avveckling av en tillgång (Skatteverket 2009-11-25, dnr 131 805752-09/111).

Näringsbidrag

Stödformer för jordbrukare såsom inkomststöd, omställningsstöd, anläggningsstöd, omställningsbidrag, arealstöd och röjningsbidrag till äppelodlare har behandlats av dåvarande RSV. RSV har 1990-11-27, dnr D37-1463-90, och 1992-04-24, dnr 26651-91/D37, lämnat sin uppfattning hur dessa bör beskattas.

Beträffande röjningsbidrag till äppelodlare se RSV 1995-02-02, dnr 624-95/901 och RÅ 1997 not. 51.

En odlingspremie från Davidsonska fonden till en lantbrukare betraktades däremot inte som näringsbidrag enligt RÅ 1994 ref. 90. Fonden ingår inte bland de rättssubjekt som uppräknas som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag (29 kap. 2 § IL). Bidragens syfte var att ge stöd och uppmuntran åt jordbrukare som gör insatser i form av jordbruksförbättringar. Bidragen ansågs inte skattepliktiga.

Överlåtelse av näringsfastighet

När näringsfastighet överläts behandlas ersättningen för de flesta övriga tillgångar, som ingår i verksamheten, enligt samma grunder som om tillgångarna sålts utan samband med överlåtelse av fastigheten som sådan.

Mjölkkvoter och djurbidragrätter

Mjölkkvoter och djurbidragrätter ingår i inkomstslaget näringsverksamhet och betraktas som anläggningstillgångar då de är avsedda att stadigvarande brukas eller innehas i näringsverksamheten.

Vad gäller värdeminskningssavdrag och beskattning vid en avyttring ska dessa behandlas som en sådan tillgång som avses i 18 kap. 1 § IL, dvs. en tillgång som beskattas enligt samma principer som inventarier. Detta oavsett om den har förvärvats från nationella reserven eller i samband med förvärv av produktionsenhet.

Kammarrätten i Jönköping har i en dom 2003-11-03, mål nr 2244-01, då mjölkkvoten ingick i köpeskillingen för fastigheten, ansett att marknadsvärdet för mjölkkvoten ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

**Utställnings-
premier**

Erhållna premier i samband med utställning av djur, som tillhör driften, utgör skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

Betäckning

Ersättning för naturlig insemination (t.ex. galt- eller tjurbetäckning) utgör också skattepliktig inkomst av näringsverksamhet.

15.1.2.2 Förmåner

Uttag

Inte enbart ersättning för försålda produkter etc. utgör skattepliktig inkomst. Som inkomst ska även redovisas vad ägaren eller brukaren åtnjutit som förmån från näringsverksamheten för sin eller sin familjs personliga del. En konsekvens av den skattemässiga uppdelningen av lantbruksenheten i privatbostadsfastighet och näringsfastighet är att utgifter för fastigheten till viss del kan vara driftkostnader och till viss del privat levnads-kostnad. De senare ska återföras till beskattning om de kostnadsförts i jordbruket.

En form av uttagsbeskattning sker när en jordbrukare för privat bruk använder en bil som utgör tillgång i verksamheten. Jordbrukaren ska enligt 22 kap. 7 § IL uttagsbeskattas. Värdet beräknas enligt bestämmelserna om bilförmån i 61 kap. 5–11 §§ IL (jfr avsnitt 16.2.1 och 16.2.2).

**Uttag av varor
och produkter**

Bestämmelserna om uttagsbeskattning finns i 22 kap. 2–4 §§ IL. Om en jordbrukare tar ut varor, produkter, eller i mer än ringa omfattning tjänst, från jordbruket ska han ta upp värdet av det uttagna som skattepliktig inkomst, under förutsättning att han skulle ha beskattats för inkomsten om han i stället hade sålt det som han har tagit ut (jfr avsnitt 16.2).

Eget behov	Hit räknas alltså i första hand uttag av varor och andra tillgångar från fastigheten för jordbrukarens och hans familjs behov. Hit räknas också uttagna inventarier eller tjänster,
Gåvor o.d.	uttagna tillgångar avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål etc., eller som bytesvaluta vid byte av varor eller tjänster. Användning av skogsprodukter för ny-, till-
Ny-, till- eller ombyggnad	eller ombyggnad eller för reparation eller underhåll av byggnader, som ingår i näringsverksamheten, räknas inte som skattepliktig inkomst om uttagen används inom samma närings-
Reparation	verksamhet. Uttag från en näringsverksamhet för användning inom en annan utlöser däremot uttagsbeskattning. Vidare ska uttag av skogsprodukter som används för byggnadsåtgärder på en privatbostad uttagsbeskattas. I den andra näringsverksamheten ska det uttagsbeskattade värdet av använda skogs-
Värdering av uttag	produkter inräknas i avskrivningsunderlaget för byggnader vid nybyggnation eller dras av som reparationskostnad. Anskaffningsutgiften i den andra verksamheten är marknadsvärdet, dvs. det uttagsbeskattade värdet (22 kap. 8 § IL).
Marknadsvärde	Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter, varor eller andra förmåner, ska behandlas som om de avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (22 kap. 7 § IL).
Bokföringslagen	Vad som avses med marknadsvärde vid uttag av tillgångar och tjänster från den egna näringsverksamheten anges i 61 kap. 2 § tredje stycket IL. Marknadsvärdet är i fråga om tillgångar eller tjänster från den egna näringsverksamheten det pris som näringsidkaren skulle ha fått om tillgången eller tjänsten bjudits ut på marknaden på villkor som med hänsyn till den skattskyldiges affärsmässiga situation framstår som naturliga. Av 5 kap. 6 § bokföringslagen framgår bl.a. att för varje affärshändelse ska det finnas en verifikation. Flera likartade affärshändelser får dokumenteras genom en gemensam verifikation. Av bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2000:6) om verifikationer framgår under punkt 13 ”Egenupprättade uppgifter om affärshändelser” följande. ”Om det inte förekommer några mottagna uppgifter i samband med en affärshändelse måste den bokföringskyldige själv sammanställa en verifikation som uppfyller samtliga de i lag angivna kraven på vilka uppgifter en verifikation ska innehålla och därvid tillse – såvitt det är möjligt – att verifikationen kan tjäna som bevis om affärshändelsen.”

Jordbrukaren ska löpande notera alla affärshändelser i verksamheten. Som affärshändelse räknas bl.a. uttag ur verksamheten av ”varor eller annat”. För varje sådan affärshändelse ska en handling upprättas som uppfyller kraven för en verifikation. För likartade affärshändelser får dock gemensam verifikation användas.

Elström – privat

Om man inte kan läsa av den privata förbrukningen av elström på en särskild mätare, får förbrukningen i stället beräknas. Vid en sådan beräkning ska beaktas bl.a. förekomsten av elradiatorer, elspis, kyl och frys, diskmaskin, tvättmaskin, andra hushållsmaskiner, datorer m.m. Värdet beräknas med ledning av uppskattad energiförbrukning med tillägg av skäligen del av grundavgiften.

Nedanstående uppgifter, som kommer från Svensk Energi, kan vara till viss hjälp vid beräkning av privat strömförbrukning.

Medelförbrukning hushållsel

Medelförbrukning (hushållsel) per år för en familj om fyra personer kan beräknas till ca 3 000–5 000 kWh. En förbrukning på 5 000 kWh fördelas på belysning 1 000 kWh, matförvaring 1 000 kWh, tvätt och tork 1 000 kWh, matlagning 800 kWh, övriga apparater 900 kWh och disk 300 kWh.

Medelförbrukning i villa

Medelförbrukningen per år för 4 personer boende i villa (eluppvärmning) kan anges enligt följande

- uppvärmning 10 000–15 000 kWh,
- varmvatten ca 5 000 kWh,
- hushållsel 3 000–5 000 kWh.

Energiförbrukningen är beroende av bl.a. husets ålder, isolering, inomhustemperatur, storlek, belägenhet inom landet och de boendes energivanor. I vissa fall kombineras eluppvärmning med uppvärmning genom bränslen från egen fastighet alternativt jord- eller bergvärme

Några normer för hur stor förbrukningen av elström är i ett hushåll respektive villa kan inte anges. Förbrukningen måste i det enskilda fallet beräknas.

Bränsle

I de fall den privata delen av uppvärmningskostnaden bokförts på privatkontot ska man inte ta upp något eget uttag. Föreligger gemensam uppvärmning av mangårdsbyggnad och ekonomibygnader och har kostnaden belastat resultatet i sin helhet, ska den privata andelen av denna kostnad återföras till beskattning.

Uppvärmningskostnad – skattepliktig inkomst

I de fall mangårdsbyggnaden på en lantbruksenhet arrenderas ut till närstående till ägaren ska byggnaden behandlas som privatbostadsfastighet. I prop. 1989/90:110, s. 513, anförs att det inte ska anses som hyra om en hyresgäst åtar sig att svara för sin egen elförbrukning, telefon eller annat som har ett omedelbart samband med det egna boendet.

Skatteverkets uppfattning är att uttalandet i propositionen ska tolkas på nedanstående sätt. För att elförbrukning etc. inte ska anses ingå i hyran/arrendet krävs att betalningen motsvarar hyresgästens faktiska förbrukning. Det är inte avgörande om betalningen sker direkt till leverantören eller inte. Om det finns två mangårdsbyggnader på lantbruksenheten bör det finnas en särskild elmätare på varje byggnad för att ägaren inte ska beskattas för erhållen ersättning. Schablonmässigt bestämda ersättningar jämföras dock alltid med hyra (Skatteverket 2009-12-22, dnr 131 951294-09/111).

Undantag: uttag av bränsle

Uttag av bränsle från lantbruksenhet i Sverige för uppvärmning av privatbostad på samma fastighet ska enligt 22 kap. 9 § IL inte beskattas. Detta gäller alla slags bränslen från fastigheten, såsom ved, torv, halm m.m. Undantaget gäller enbart bränsle för uppvärmning av privatbostad som rent geografiskt ligger inom den brukningsenhet som utgör lantbruksenhet. I lagtexten kommer detta till uttryck genom orden ”privatbostad på fastigheten”. Undantaget gäller även sådan bostad som på grund av den skattskyldiges begäran enligt 2 kap. 9 § tredje stycket IL inte ska räknas som privatbostad, dvs. privatbostäder på minst 400 kvm med nybyggnadsår före år 1930.

I detta sammanhang kan nämnas RÅ 1987 ref. 76 där en flis-tuggmaskin ansågs tillhöra jordbruket såsom inventarium trots att den anskaffats för produktion av bränsleflis för uppvärmning av den egna bostaden. Avdrag medgavs fullt ut för avskrivning.

Förmån av ridhäst

I RÅ 1977 ref. 73 beskattades inte ”förmån av ridhäst” i hästuppfödningens verksamhet. RR anförde att ”den omständigheten att ridningen av hästarna kan anses inrymma ett visst mått av nöjesridning eller rekreation kan inte anses utgöra skäl för att påföra förmånsvärde”. Det bör observeras att fråga var om hästuppfödningens verksamhet.

Privat ridhäst – kostnader

I de fall en jordbrukare håller ridhäst är kostnader knutna till detta inte avdragsgilla, eftersom en ridhäst normalt inte tillhör jordbruksdriften. Om kostnader för sådan häst belastat resultatet ska kostnaderna återföras till beskattning.

Däremot bör brukshästar för drift av jordbruksfastighet, vilka används för bearbetande av jord respektive nyttjande i skogsbruk, kunna anses ha sådan anknytning till fastigheten att de ska anses ingå i näringsverksamheten. Se Skatteverket 2007-02-12, dnr 131 104860-07/111, som avser avdrag för hästhållning vid innehav av jordbruksfastighet.

Trots att näringsfastigheten hade en viss betydelse för hästuppfödningen menar Högsta förvaltningsdomstolen i dom 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09, att hästuppfödningen skulle ses som hobbyverksamhet då den inte kunde anses ingå i den näringsverksamhet som bedrivits genom innehavet av näringsfastigheten. Innehavsregeln i 13 kap. 1 § IL tar sikte på inkomster och utgifter som föranleds av själva innehavet av näringsfastighet och inte på användningen eller nyttiggörandet av tillgångar som finns på fastigheten utan att ha en omedelbar koppling till denna.

I domen hade fastigheten viss betydelse för hästuppfödningen på så sätt att fastigheten gav möjlighet till bete för hästarna vilket i sin tur skapade förutsättningar för ekonomiskt stöd i form av EU-bidrag. Oavsett detta ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att hästuppfödningen inte skulle ingå i näringsverksamheten.

**Telefonkostnader
m.m.**

Har den skattskyldige dragit av t.ex. samtliga telefonkostnader, ska den privata andelen av dessa kostnader återföras till beskattning.

**Hela kostnaden
fördelas**

Den privata andelen beräknas med utgångspunkt från hela kostnaden, dvs. inklusive fasta avgifter.

Förutsättningen för en fördelning av hela kostnaden är att telefonen används i näringsverksamheten i inte alltför liten omfattning.

Andra liknande kostnader som t.ex. elström och sophämtning fördelas på samma sätt.

15.1.2.3 Fastighetsägarens skattskyldighet för nyttjanderättshavarens förbättringskostnader

I samband med skattereformen 1990 har ifrågasvarande bestämmelser, som förut endast gällde för jordbrukare, gjorts generellt tillämpliga inom det nya inkomstslaget näringsverksamhet (se vidare avsnitt 11.14.2). Äldre praxis gällande jord- och skogsbruk är alltså tillämplig.

15.1.3 Kostnader

15.1.3.1 Allmänt

Den allmänna avdragsbestämmelsen för näringsverksamhet finns i 16 kap. 1 § första stycket IL (huvudregeln) och har följande lydelse.

”Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad. Ränteutgifter och kapitalförluster skall dras av även om de inte är sådana utgifter.”

I 16 kap. IL finns dessutom de avdragsbestämmelser m.m. som inte utgör ett så stort sakområde att de kan bilda ett eget kapitel. Avdragsbestämmelserna för sakområdena m.m. finns i 9, 17–25 a, 28–40, 44–46, 48–52, 55 och 60 kap. IL. Bestämmelserna om skogsbruk finns i 21 kap. Regelsystemet är uppbyggt med utgångspunkt från en huvudregel. I kompletterande regler utvidgas eller inskränks avdragsrätten. Tidpunkten för avdragsrätt regleras i 14 kap. andra stycket IL. Av denna paragraf framgår att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Utgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Växande gröda

Avdrag får inte göras för växande gröda som förvärvas tillsammans med jordbruket. I andra fall föreligger avdragsrätt för inköp av växande gröda. Utgift för skördad gröda är avdragsgill, även om inköp äger rum i samband med köp av fastigheten.

15.1.3.2 Personalkostnader

Lön – ej avdrag

Normalt avdragsgilla löner till anställd personal måste återföras om de avsett arbeten på privatbostadsfastigheten (i regel mangårdsbyggnaden).

Lön för arbeten på tillgångar där utgiften inte är omedelbart avdragsgill, främst ny-, till- eller ombyggnad på byggnader, inventarier och markanläggningar, tillförs respektive avskrivningsunderlag. Tillämpas bestämmelserna i BFNAR 2006:1 om förenklat årsbokslut ska, i förenklings syfte, värdet av anställdas arbete inte tas med i anskaffningsvärdet för maskiner och inventarier.

Kost till anställda

Utgift för kost till anställd driftpersonal är avdragsgill. Enligt praxis erfordras inte att personalen varit formellt anställd för att avdrag ska kunna medges (RÅ 1982 1:64). Avdragsrätten gäller således även i fråga om tillfälligt anlitad personal. I RÅ 1982 Aa 190 har dock en jordbrukare vägrats avdrag för kost

till svärföräldrar med tanke på den nära släktskapen och att deras arbetsinsats var dåligt dokumenterad. I detta fall ansågs kosthållningen i stället utgöra personlig gästfrihet. Om den anställda betalar för kost utgör denna betalning skattepliktig inkomst i verksamheten.

Har produkter uttagits från jordbruket till såväl driftspersonal som för personligt bruk ska detta beaktas vid värderingen av produktuttaget.

15.1.3.3 Reparation, underhåll, ombyggnad och nybyggnad m.m.

Reglerna om avdrag för utgifter för reparationer, underhåll och förbättringar är desamma för alla slag av näringsfastigheter med undantag för andelshus (19 kap. 2–3 §§ IL).

Utgifter för reparation och underhåll av byggnad och markanläggning är omedelbart avdragsgilla. Utgifter för förbättringar (ny-, till- och ombyggnad) ska aktiveras och dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Se vidare avsnitt 11 och 12.

Arrendators utgifter

Utgifter som en arrendator lägger ner för ny-, till- eller ombyggnad eller annan liknande förbättring på en fastighet, vilka åtgärder omedelbart blir fastighetsägarens egendom, får av arrendatorn dras av genom årliga värdeminskningssavdrag. Avdraget är högst 5 % per år. För täckdiken är avdraget högst 10 % per år (19 kap. 26 § första stycket IL). Detsamma gäller för byggnadsinventarier, markinventarier och andra inventarier vilka vid anskaffandet omedelbart blir fastighetsägarens egendom. Avdragsrätten, såsom för inventarier, tillkommer arrendatorn (19 kap. 27 § IL). I fråga om byggnader och markanläggningar som endast ska användas ett fåtal år får dock utgiften dras av i sin helhet det år då tillgången anskaffades (19 kap. 26 § andra stycket IL).

En arrendator ska det beskattningsår då nyttjanderätten upphör dra av den del av anskaffningsvärdet som inte dragits av tidigare (19 kap. 28 § andra stycket IL).

För fastighetsägarens del gäller när arrendet upphör att kvarstående värde av åtgärder som arrendatorn bekostat på fastigheten ska tas upp som intäkt av fastighetsägaren.

Värdeökningen bedöms efter hur marknadsvärdet påverkats vid denna tidpunkt (19 kap. 29 § IL).

Utvidgat reparationsbegrepp	Vissa ändringsarbeten som normalt betraktas som ombyggnadsarbeten jämföras med reparation. Detta gäller sådana ändringsarbeten på en byggnad som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten. Exempel på detta är upptagning av nya fönster och dörröppningar, flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler för näringsverksamheten. I samband med omläggning av driften (t.ex. från köttjurs- till svinproduktion) hänförs mindre ändringsarbeten också till reparation och underhåll. Sådana åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden som då ett djurstall eller en verkstadsbyggnad byggs om för ett helt annat ändamål hänförs inte till reparation och underhåll (19 kap. 2 § IL).
Inventarier	Normala reparationsutgifter på inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL). Utgifter för underhåll och reparation får enligt god redovisningssed ibland aktiveras i räkenskaperna. Enligt gällande praxis får utgifterna då även vid inkomsttaxeringen fördelas på flera år. Reparationer av maskiner och inventarier kan vara av sådan omfattning att utgiften bör hänföras till nyanskaffning. Om det huvudsakliga i maskinen byts ut torde nyanskaffning föreligga och avdrag således inte kunna medges som för reparation.
Byggnads- och markinventarier	Utbyte av befintlig anläggning är att betrakta som nyanskaffning. Utgifter för detta ska tillföras avskrivningsunderlaget för inventarier. Samma betraktelsesätt som nämnts ovan avseende gränsdragningen gentemot reparation i fråga om fastigheter får göras beträffande byggnads- och markinventarier. För en definition av byggnadsinventarier och markinventarier i bl.a. jordbruk se 19 kap. 19–21 §§ IL respektive 20 kap. 15–16 §§ IL.
Markanläggning	Utgift för underhåll och reparation av diken, vägar, broar och dylikt är direkt avdragsgill. Omläggning av markanläggning anses utgöra sådan grundförbättring för vilken utgiften ska föras upp på avskrivningsplan.
Borning av brunn	Borning av ny brunn eller fördjupning av befintlig är normalt hänförlig till markanläggning varför utgiften ska aktiveras. Utgift för brunnsborring har, när vatten inte påträffats, ansetts som driftkostnad och på en gång avdragsgill (RÅ 1979 1:37).
Djupborrad färskvattenbrunn	Djupborrad brunn som var avsedd att ersätta ytvattentäkt har ansetts utgöra markanläggning vid beräkning av inkomst av jord-

bruksfastighet (RÅ 1988 ref. 134). I detta mål ersatte en brunn en ytvattentäkt, som med allt tätare intervaller sinade. På fastigheten förekom ingen egentlig jordbruksdrift utan endast viss skogsavverkning. Avdrag medgavs endast för värdeminskning på markanläggning. Utgången blev densamma i RÅ 1981 1:13.

Trekammarbrunn Trekammarbrunn till bostadsbyggnad på jordbruksfastighet har i avskrivningshänseende ansetts utgöra sådan markanläggning som var hänförlig till byggnad (RÅ 1984 1:77) och blir därmed normalt att hänföra till privatbostad.

Flaggstång Avdrag för utgift i samband med utbyte av flaggstång har inte medgivits av Kammarrätten, eftersom flaggstång inte utgör tillbehör till byggnad och åtgärden inte heller ansetts hänförlig till jordbruksdriften.

Datorer, mobiltelefoner Dator med skrivare och mobiltelefon är idag en vanlig personlig utrustning som i princip ägs av gemene man. Utgifter för att anskaffa mobiltelefon och dator till bostaden utgör normalt sett levnadskostnader. För att avdrag ska medges krävs att inköpet är nödvändigt för att driva näringsverksamheten eller tillför verksamheten ekonomisk nytta.

Fastighetsskatt Av 16 kap. 17 § IL framgår att särskilda skatter och avgifter som avser näringsverksamheten ska dras av. Om skatten eller avgiften sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras det beskattningsår då debiteringen ändras. Avdragsrätt föreligger för **Fastighetsavgift** fastighetsskatt/fastighetsavgift (endast om bostadsdelen inte är privatbostad) och särskild löneskatt för pensionskostnader.

15.1.3.4 Räntekostnader m.m.

En mangårdsbyggnad som bebos av ägaren ska normalt inte ingå i näringsverksamheten (jfr 2 kap. 8 § IL). En sådan byggnad med tillhörande tomtmark, dvs. en privatbostadsfastighet (2 kap. 13 § IL), hänförs till inkomstslaget kapital. Alla skulder som hör till näringsverksamheten ska tas med i bokföringen. Näringsidkarens privata skulder får inte bokföras i verksamheten. Som privat skuld räknas den del av lånat kapital som hänförs till privatbostadsfastigheten. En uppdelning av skulder ska ske mellan näringsfastigheten och privatbostadsfastigheten vid förvärvet av fastigheten. Räntor ska fördelas på samma sätt (jfr BFN R 11 respektive BFNAR 2006:1).

Om lantbruksegendomen är belånad och det inte kan utredas hur stor del av skulderna som belöper på näringsverksamheten respektive är företagarens privata skulder ska en skälig fördelning av skulder och räntor göras.

Vissa andra utgifter ska också delas upp, eftersom bara en viss del av dem är avdragsgilla. Hit hör t.ex. utgifter för sophämtning och försäkringspremier.

Lånekostnader

Intecknings- och uppläggningsutgifter är avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet även om utgifterna uppstått i samband med förvärv av fastighet. De delar av utgifterna som avser en privatbostadsfastighet är inte avdragsgilla i näringsverksamheten.

15.1.3.5 Bilkostnader m.m.

Om bil anskaffas för anställda i näringsverksamheten eller för jordbrukaren själv, medges avdrag i verksamheten för samtliga på bilen belöpande utgifter under förutsättning att bilen är att anse som inventarium i näringsverksamheten. Den som privat utnyttjar en sådan bil beskattas schablonmässigt för detta (jfr bilförmån). Om bilen inte utgör tillgång i näringsverksamheten, medges avdrag med 18:50 kr per körd mil i verksamheten (16 kap. 27 § IL). Se vidare avsnitt 8.23.

Resor

En jordbrukare har rätt till avdrag för resor till och från arbetsplatsen enligt samma regler som gäller för löntagare. Vid 2011 års taxering medges avdrag för resor mellan bostad och arbetsplats till den del avdraget överstiger 9 000 kr. För den som har kostnader för resor till och från arbetet både som anställd och som egen företagare, sker en minskning av avdraget i första hand under inkomst av tjänst. En jordbrukare, som ska påföras ”bilförmån” är endast berättigad till avdrag för drivmedelsutgifter för resor till och från arbetet med förmånsbilen. Om drivmedlet är dieselolja är avdraget 6:50 kr/mil. Om drivmedlet är bensin eller något annat är avdraget 9:50 kr/mil (16 kap. 28 § och 12 kap. 29 § IL).

Tillsynsresor

För den som inte själv har deltagit aktivt i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för en eller högst två tillsynsresor per år, under förutsättning att sådana resor faktiskt har företagits. Därvid medges avdrag vanligen med kostnaden för billigaste färdmedel, oavsett hur resorna har företagits. Om allmänt kommunikationsmedel saknas eller av annan anledning inte kan användas kan avdrag för bilutgifter medges (18:50 kr/mil). Tillsynsresor är resor mellan bostad och arbetsplats varför avdragsrätt endast föreligger för den del som överstiger 9 000 kr.

Aktivt deltagande

Om den skattskyldige själv har aktivt deltagit i jord- eller skogsbruket kan avdrag medges för flera resor. Den skatt-

	<p>skyldige bör kunna uppge när resorna har företagits och vilka arbeten som har utförts vid besöken på jordbruket.</p>
Resor till och från arbetsplatsen	<p>Bedriver man näringsverksamhet på en annan plats än där man är bosatt är resorna mellan bostaden och platsen där verksamheten bedrivs att hänföra till resor till och från arbetsplatsen.</p> <p>Kammarrätten i Sundsvall har i domar 2010-05-07, mål nr 2347-09 respektive 2010-05-19, mål nr 2352–2355-09, ansett att det fasta driftstället enligt 2 kap. 29 § IL finns på fastigheten oavsett att de administrativa sysslorna utförs i bostaden.</p> <p>Bedriver man näringsverksamhet på flera platser krävs att verksamheterna är integrerade med varandra för att resan från ”tjänstestället” till den andra verksamheten och tillbaka igen ska utgöra resa i näringsverksamheten. Se Skatteverket 2005-06-08, dnr 130 331754-05/111.</p>
Lantmäteri-förrättning	<p>Lantmäteriförrättningsutgifter i samband med omarronderingar, som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, ska dras av omedelbart (16 kap. 20 a § IL). Syftet med omedelbar avdragsrätt är att stimulera till sådana omarronderingar så att mer rationella brukningsenheter tillskapas inom ägosplittrade områden där fastigheterna har många små och utspridda skiften. I prop. 2002/03:79, s. 19–20, finns en kommentar till de gränsdragningsproblem som kan uppkomma vid tillämpning av bestämmelsen.</p> <p>Annan utgift för lantmäteriförrättning avseende mark (laga skifte, avstyckning etc.) är inte omedelbart avdragsgill. I stället läggs utgiften till fastighetens anskaffningsutgift eller i vissa fall till underlaget för skogsavdrag.</p>
Undantagsförmån	<p>Undantagsförmåner, som utgår från jord- och skogsbruk, är avdragsgilla. Detta gäller förmåner både i kontanter och i natura. För avdrag erfordras ett skriftligt undantagskontrakt. Det räcker således inte med ett muntligt avtal om undantagsförmåner.</p>
Förbehållen undantagsförmån vid fastighetsförsäljning	<p>Om säljaren av ett jord- och skogsbruk har förbehållit sig undantagsförmån anses förmånens kapitaliserade värde inte utgöra del av ersättningen. Sådan undantagsförmån behandlas skattemässigt som andra undantagsförmåner, dvs. säljaren beskattas årligen för den förmån han erhåller under inkomst av tjänst (10 kap. 2 § och 11 kap. 1 § IL).</p> <p>Har säljaren förbehållit sig en undantagsförmån i form av bostad på en fastighet som sålts till närstående blir bostaden</p>

privatbostadsfastighet för köparen och utgiven undantagsförmån är inte avdragsgill.

15.1.3.6 Avdrag för förluster m.m. – avgränsningen

Avdragsrätten för förluster ska bedömas enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § IL som anger att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad.

I 13 kap. IL finns bestämmelserna om avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. vad som ska ingå i näringsverksamhet. För enskilda näringsidkare finns bestämmelserna i 13 kap. 6–11 §§. Bestämmelserna anger vad som ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet respektive inkomstslaget kapital och innebär bl.a. följande.

Kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas till inkomstslaget kapital.

Delägarätter, fordringsrätter, andelar i svenska handelsbolag och sådana tillgångar som avses i 52 kap. IL räknas inte som tillgångar i näringsverksamheten för enskilda näringsidkare.

De ska dock räknas som tillgångar i näringsverksamheten om de är

- lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar eller liknande tillgångar,
- inventarier eller fordringar på grund av avyttring av inventarier,
- tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt Lag (2004:299) om inlåningsverksamhet och tillgodohavandet hör till näringsverksamheten,
- fordringar på sådana försäkringsersättningar eller skadestånd som ska tas upp i näringsverksamheten,
- andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamhet eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar, eller
- fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten om skulden hänför sig till tillgångar som enligt

13 kap. 7 § IL inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten.

För de undantagna tillgångarna ska varken inkomster från dem eller utgifter för dem räknas till näringsverksamheten.

Bestämmelserna innebär att de flesta kapitalvinster och kapitalförluster inte ska redovisas som inkomst av näringsverksamhet.

För ägare eller brukare av jord- och skogsbruk utgör medlemskap i kooperativ förening ett naturligt led i hans näringsverksamhet. Under förutsättning att innehavet av andelen i den kooperativa föreningen betingas av näringsverksamheten ska inkomster, utgifter, kapitalvinster och kapitalförluster för andelen redovisas som inkomst/utgift av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för fordringar som medlemmar har på kooperativa föreningar.

Se vidare under avsnitt 5.

15.1.4 Värdeminskning

15.1.4.1 Allmänt

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader, markanläggningar och inventarier är gemensamma för all näringsverksamhet.

För ytterligare information om dessa avdrag hänvisas därför till avsnitten 10–12. Vissa frågor som är speciella för jord- och skogsbruk berörs nedan.

15.1.4.2 Markanläggning

Vad som hänförs till markanläggning i näringsverksamhet anges i 20 kap. 2 § IL.

Till egentliga markanläggningar räknas alla markanläggningar som är avsedda för jordbruksdriften, men inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier.

Exempel på markanläggningar är

- täckdiken,
- öppna diken,
- invallnings- och vattenavledningsföretag,
- markvägar,
- skogsvägar,

- vägbroar,
- brunnar utan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier,
- koportar,
- parkeringsplatser,
- körplaner,
- nyodling,
- stenbrytning och bortsprängning av sten på åker,
- markarbeten, genom vilka marken görs plan eller fast såsom röjning, schaktning, rivning och bortforsling av byggnad eller annat som tidigare funnits på fastigheten.

I markanläggning ingår inte markinventarier, t.ex. stängsel, bevattningsanläggningar i jord m.m.

Avdraget beräknas enligt avskrivningsplan till högst 10 % per år räknat av anskaffningsvärdet av täckdiken och skogsvägar och till högst 5 % per år räknat av anskaffningsvärdet av andra markanläggningar (20 kap. 5 § IL). Den skattskyldige kan välja en lägre procentsats. Beräkning ska göras från den tidpunkt då anläggningen färdigställts.

Täckdike

I anskaffningsutgiften för täckdike inräknas också utgiften för täckta huvudavlopp. Istandsättande och omläggning av förut anlagt täckdike jämföras med nyanläggning, varför utgiften tas upp på avskrivningsplan. För reparations- och underhållsutgifter på täckdikningsanläggningar medges omedelbart avdrag.

Tillfälliga skogsvägar

Utgifter för anläggning av enkla drivningsvägar av tillfällig natur, t.ex. traktorvägar, vinterbilvägar och liknande, som inte har något långsiktigt värde för lantbruksenheten, är avdragsgilla på en gång. Det ska i så fall vara fråga om tillfälliga anläggningar, som endast är avsedda att användas ett fåtal år. Härmed torde avses tre till fyra år.

Skogsvägar av permanent natur

Utgifter för stomvägar av permanent natur eller andra vägar för skogsbruket avsedda att användas under längre tid är däremot inte avdragsgilla på en gång. Anläggningsutgiften för nyanlagda skogsvägar tas upp på värdeminskingsplan och skrivs av med 10 % per år enligt reglerna för markanläggningar.

15.1.4.3 Byggnads- och markinventarier

Byggnadsinventarier

Begreppet byggnadsinventarier finns närmare definierat i 19 kap. 19 § IL.

Till byggnadsinventarier i jordbruk hänförs all jordbruksberoende inredning och maskinell utrustning i ekonomibyggnader samt ledningar av skilda slag för jordbrukets behov.

Exempel på byggnadsinventarier är

- bås,
- boxar och spiltor,
- båsavskiljare,
- foderbord, fodergrindar, vattenkoppar,
- spaltgolv,
- utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare,
- gödselstad,
- mjölkkningsanläggningar, kylbassänger,
- pumpar,
- ledningar för elektrisk ström, vatten och avlopp som är avsedda för driften,
- fläktar och ventilationsanordningar,
- silo- och torkanläggningar,
- fasta transporter, hissar och liknande.

Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nytthet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen behandlas som inventarier (18 kap. 1 § IL).

Markinventarier

Begreppet markinventarier finns närmare definierat i 20 kap. 15 § IL. En markanläggning, som är avsedd att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i jordbruksdriften, hänförs till markinventarier. Markinventarier behandlas som inventarier (18 kap. 1 § IL).

Exempel på markinventarier är

- stängsel och annan jämförlig avspärningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färister,

- vissa utomhus belägna gödselbassänger, urinbrunnar eller liknande anordningar, om de är avsedda att användas tillsammans med andra maskiner eller inventarier,
- dagbrunnar med därtill hörande kulvertar,
- bevattningsanläggningar i jord,
- reningsanordningar och andra anläggning för vattenvård,
- jordbruksberoende utomhusledningar, t.ex. el-, vatten- och avloppsledningar.

15.1.4.4 Byggnader

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader redovisas i avsnitt 11.

15.1.4.5 Fastighet som ändrar karaktär

Särskilt i jord- och skogsbruk är det vanligt att mangårdsbyggnaden ändrar karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet eller tvärtom.

Om mangårdsbyggnaden ändrar karaktär från privatbostadsfastighet till näringsfastighet gäller följande.

Enligt 41 kap. 6 § IL ska, då en privatbostadsfastighet ändrat karaktär till näringsfastighet på ett sådant sätt att vinst vid avyttring skulle beskattas i näringsverksamhet (lagertillgång), avskattning ske som om tillgången hade avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (avskattning).

Avskattning är obligatorisk om tillgångens marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet, dvs. om en förlust uppkommer. På den skattskyldiges begäran sker dock ingen avskattning om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet, dvs. om en vinst uppkommer.

Om en privatbostadsfastighet ändrar karaktär till näringsfastighet (kapitaltillgång) för en enskild näringsidkare gäller enligt 13 kap. 6 § IL att kapitalvinster och kapitalförluster ska räknas till inkomstslaget kapital. Fastigheten har inte ändrat karaktär. Avskattning ska inte ske i denna situation. Däremot ska avskattning ske om en fastighet ändrar karaktär till en lagertillgång, vilket är ovanligt.

Från privatbostadsfastighet till näringsfastighet

Privatbostadsfastighet – avskattning endast i undantagsfall

Värdeminskning byggnad

Enligt 19 kap. 16 § IL ska avdrag för värdeminskning av byggnad anses ha gjorts med 1,5 % av anskaffningsvärdet för varje beskattningsår som byggnaden varit privatbostad om inte

avskattning skett vid karaktärsbytet. Om en tillgång avskattats enligt bestämmelserna i 41 kap. 6 § IL ska den anses ha återanskaffats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (14 kap. 16 § IL).

Av 19 kap. 16 § IL framgår att den avskrivningsplan som upprättas när byggnaden ändrat karaktär ska anses ha löpt från den tidpunkt då byggnaden förvärvades.

**Värdeminskning
markanläggning**

När en markanläggning tillhört privatbostadsfastighet under tidigare beskattningsår och avskattning inte sker vid karaktärsbytet ska avdrag för värdeminskning anses ha gjorts för varje sådant beskattningsår (20 kap. 14 § IL).

**Avskrivnings-
underlag
Byggnads- eller
markinventarium**

Om avskattning inte sker i fråga om byggnads- eller markinventarier som hör till en fastighet som var privatbostadsfastighet under det föregående beskattningsåret, är anskaffningsvärdet för dessa inventarier den ursprungliga anskaffningsutgiften minskad med 20 % för varje beskattningsår som den skattskyldige innehåft inventarierna och fastigheten har varit en privatbostadsfastighet (18 kap. 10 § IL).

**Karaktärsbyte
justeringar**

Om en tillgång som innehas av den skattskyldige och som hör till inkomstslaget kapital blir tillgång i den skattskyldiges näringsverksamhet ska de justeringar göras som behövs för att inte någon intäkt eller kostnad ska utelämnas eller dubbelräknas (14 kap. 7 § IL).

Bestämmelsen avser att säkerställa att intäkter eller kostnader inte beaktas två gånger eller inte beaktas i samband med att en tillgång ändrar karaktär, dvs. övergår från inkomst av kapital till tillgång i näringsverksamhet.

Från näringsfastighet till privatbostadsfastighet

En näringsfastighet eller del av näringsfastighet kan ändra karaktär och bli privatbostadsfastighet, dels i samma ägares hand, dels hos ny ägare vid benefika överlåtelser. Vid sådant förhållande ska återföring av värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar, skogsavdrag, avdrag för substansminskning, avskrivningar via fonder t.ex. ersättningsfond, förbättrande reparationer och underhåll ske (26 kap. 2 § IL). Avdragen återlägges på samma sätt som vid avyttring av fastighet.

Ej kapitalvinstberäkning men återföring av värdeminskningssavdrag m.m.

Vid karaktärsbyte i samma ägares hand från inkomstslaget näringsfastighet till kapital sker inte någon kapitalvinstbeskattning.

Däremot ska ägaren återföra värdeminskningssavdrag m.m. (26 kap. 2 § och 8 § IL).

**Ny ägare genom
benefika förvärv**

När en näringsfastighet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning och den blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet i och med övergången, ska återföring ske av värdeminskningssavdrag m.m. Däremot ska någon kapitalvinstbeskattning inte ske (26 kap. 2 § och 9 § IL). Regeln gäller även om fastigheten ”kan antas komma att bli” privatbostadsfastighet. Detta innebär att värdeminskningssavdrag m.m. ska återföras hos överlåtaren och inte hos den nya ägaren vid ett karaktärsbyte strax efter förvärvet.

Lagertillgångar

För lagertillgångar finns särskilda bestämmelser i 26 kap. 12–13 §§ IL.

**Ränteutgifter,
ränteinkomster
och hyror vid
övergång från
näringsfastighet
till privatbostads-
fastighet**

Om en näringsfastighet blir privatbostadsfastighet ska ränteutgifter som avser fastigheten dras av i inkomstslaget kapital till den del de avser tid efter övergången. Har räntor som avser tid efter övergången betalats före övergången, behandlas de som om de betalats omedelbart efter övergången. Motsvarande gäller för ränteinkomster och hyresinkomster (41 kap. 7 § IL).

Bestämmelsen är ett avsteg från kontantprincipen i 41 kap. 8 § IL.

De belopp som dras av eller tas upp i inkomstslaget kapital ska inte redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet då detta inkomstslag redovisas efter bokföringsmässiga grunder.

15.1.5 Lager och lagervärdering

15.1.5.1 Allmänt

I 17 kap. 2 § IL finns den grundläggande bestämmelsen för den skatterättsliga lagervärderingen. Lagervärderingsregeln i IL hänvisar till 4 kap. 9 § andra–fjärde styckena ÅRL. Om ett varulager har ett sammanlagt värde på högst 5 000 kr behöver lagret inte tas med som en tillgång i ett förenklat årsbokslut. Se vidare avsnitt 9.

15.1.5.2 Vad är lager?

Med lager menas djur och tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning. Hit räknas t.ex. spannmål, foderbetor, frövaror, hö, halm, potatis från jordbruket, avverkad men inte försäld skog samt sten, torv, grus, kalk m.m., som har avskilts för försäljning eller för att tillgodogöras i jordbruksdriften. Till lager räknas även utsäde, kraftfoder, konstgödsel och liknande. Till förbrukningsmaterial hänförs bränn- och smörjolja, rengörings- och städmaterial m.m.

Växande gröda

Utsäde, handelsgödsel m.m., som vid utgången av beskattningsåret har nedlagts i jorden, ska inte behandlas som lager. Dessa anses i stället höra till fastigheten. Detta gäller även växande gröda.

Utgiften för utsädet tas normalt med i resultaträkningen samma år som det tillförs jorden. I vissa fall kan även utsädet periodiseras som en förutbetalad kostnad för att matchas mot intäkten påföljande år.

15.1.5.3 Lagervärdering av djur

Djur i jordbruk och renskötsel ska alltid anses som lager. Sådant lager får inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och den ålderssammansättning som det är fråga om (17 kap. 5 § IL). Skatteverket fastställer för varje taxeringsår föreskrifter om den genomsnittliga produktionsutgiften för djur i jordbruk och renskötsel samt allmänna råd om nettoförsäljningsvärden för hästar och yngre nötkreatur i jordbruk (se Skatteverkets webbplats, rättsinformation). En kompletteringsregel finns som innebär att djuren inte i något fall behöver tas upp till ett högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde.

Om Skatteverket inte fastställt något värde får djuret tas upp till lägst 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Detta gäller bl.a. ifråga om särskilt dyrbara avelsdjur (17 kap. 5 § IL). Eftersom t.ex. ett aktiebolag endast har ett inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet, leder detta till att djur kommer att följa olika regler i samma inkomstslag beroende på om de ingår i ett jordbruk eller annan verksamhet. Ett exempel är uppfödning av minkar som alternativt kan ingå i jordbruk eller annan verksamhet (prop. 1989/90:110, s. 532 f).

Dåvarande RSV har 2003-10-23 uttalat följande om djur i jordbruk.

För att de skattemässiga särreglerna för ”djur i jordbruk” ska äga tillämplighet förutsätts enligt RSV:s uppfattning att verksamheten bedrivs på fastighet som taxerats som lantbruksenhet enligt fastighetstaxeringslagen. Om verksamheten inte bedrivs på sådan fastighet gäller enligt RSV för djuren skattemässigt samma regler som för näringsverksamhet i övrigt i fråga om värdering och klassificering.

15.1.6 Skyldighet att avveckla fastighetsinnehavet för dödsbo

I syfte att minska de olägenheter som följde av att många jord- och skogsbruk ägdes av dödsbon eller av flera personer med samäganderätt finns numera en regel i 18 kap. 7 § ÄB.

Denna regel innebär bl.a. att ett dödsbo som äger jord- och skogsbruk (lantbruksenhet) ska vara skyldigt att avveckla fastighetsinnehavet senast fyra år efter utgången av det kalenderår då dödsfallet inträffade.

Tillsynsmyndighet är länsstyrelsens lantbruksavdelning.

Om det finns särskilda skäl till att dödsboet inte kan uppfylla dessa krav om att avveckla fastigheten inom ovan angiven tid kan tingsrätten medge anstånd. Reglerna innebär inte att dödsboet som sådant måste upplösas. Däremot måste ägandet av jordbruksfastigheten avvecklas.

Dödsbodelägarna väljer själva hur avvecklingen ska gå till. De möjligheter som i praktiken finns är arvskifte till en eller flera delägare eller försäljning.

Om jordbruksfastigheten skiftas eller säljs till flera personer gäller reglerna om samägande (se nedan).

Delgivning dödsbon

Dödsbodelägda fastigheter som förvaltas gemensamt av delägarna ger ibland problem för myndigheterna i samband med delgivning av beslut och liknande handlingar. Enligt 9 § delgivningslagen (1970:428) räcker det att en myndighet överlämnar sitt beslut till en av delägarna i dödsboet. Denne har sedan skyldighet att se till att övriga delägare blir informerade om beslutet.

Samägda jordbruksfastigheter

Om en jord- eller skogsbruksfastighet ägs av minst tre personer tillsammans måste det finnas en ställföreträdare enligt lag (1989:31) om förvaltning av vissa samägda jordbruksfastigheter. Denne kan vara antingen delägare eller en utomstående person. Ställföreträdaren ska svara för den löpande förvaltningen av fastigheten enligt de riktlinjer som delägarna ger och företräda delägarna utåt.

Ställföreträdare

Ställföreträdare utses av fastighetens delägare genom majoritetsbeslut. Den som blivit vald till ställföreträdare ska anmäla detta skriftligen till Lantmäteriet.

Principer för skogsbeskattningen

15.2 Skogsbruk

15.2.1 Inledning

Kännetecknande för inkomsterna från skogsbruk är att dessa sällan inflyter jämnt fördelade mellan beskattningsåren. Skogsinkomster uppkommer vanligen oregelbundet – eller med långa mellanrum – i vart fall vid mindre skogsinnehav.

Även utgifter för skogsbruket uppkommer oregelbundet och ofta under år då inkomster inte erhålls. Vanligen förekommande utgifter är skogsvårds- och återväxtutgifter (plantering m.m.) samt väg- och dikningsutgifter.

De grundläggande tankarna bakom skogsbeskattningen är att en skogsägare ska beskattas endast för avverkningar som innebär att han tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte ska beskattas. En förutsättning för att den önskade effekten ska kunna uppnås är – eftersom ersättningen för den avyttrade skogen i sin helhet ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet – att skogsägaren får ett avdrag som motsvarar värdet av kapitaluttaget. Den del av intäkterna som utgör kapitaluttag undantas därför tillfälligtvis från beskattning genom skogsavdrag.

Från och med 1981 års taxering infördes nya regler gällande skogsavdrag. Skatteomläggningen 1991 innebar inte någon förändring.

15.2.1.1 Vad är inkomst av skogsbruk

Vad är inkomst av skogsbruk?

En definition av vad som är inkomst av skogsbruk har införts i 21 kap. 22 § IL.

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på egen eller arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.

Sedan den 1 januari 2009 omfattas ”EES – fastigheterna” av lagrummet. Skatteverket har dock redan tidigare ansett att skogsbruk på en fastighet motsvarande en svensk lantbruksenhet i annat land inom EES (EU:s medlemsländer samt Norge, Island och Liechtenstein) behandlas på samma sätt som

om enheten ligger inom Sverige. Se Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 684681-07/111.

Observera

Inkomster från försäljning av bränslen från s.k. energiskog (pil och sälg m.m.) behandlas som inkomst av växande gröda från åkerbruk och är inte hänförliga till skogsbruk. Dessa växtarter har en kort omloppstid (ca 4–6 år) jämfört med normal skog och växer heller inte på skogsmark utan vanligtvis på åkermark.

15.2.2 Intäkter

15.2.2.1 Olika slag av intäkter i skogsbruk

**Leveransvirke
skogsprodukter**

All varuförsäljning utgör skattepliktig inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet. Hit räknas försäljning av virke t.ex. massa-ved och sågtimmer. Sådant virke kallas leveransvirke.

**Övriga
skogsprodukter**

Inkomst från övriga skogsprodukter, vilka framställs genom förädling av virke är, skattepliktiga. Det kan exempelvis gälla såld ved, flis, sågade trävaror eller tjära.

**Avverkningsrätt
Avverkningsupp-
drag
Leveransrotköp**

Ersättningar för upplåtna avverkningsrätter (försäljning av skog på rot, rotposter) och för leveransrotköp eller avverkningsuppdrag (försäljning av skog kombinerat med avverkning) redovisas som inkomst av skogsbruk. Detsamma gäller om näringsidkare överlåtit avverkningsrätt genom gåva, eller då han sålt förbehållen avverkningsrätt. Problematiken om avverkningsrätter behandlas utförligare under avsnitt 15.2.4.10.

Produktuttag

Om en tillgång tagits ut ur en näringsverksamhet sker beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats för en ersättning motsvarande marknadsvärdet. Om en näringsidkare tillgodogör sig skogsprodukter från sin näringsverksamhet för privat bruk ska han följaktligen ta upp värdet av uttaget som skattepliktig intäkt under förutsättning att han skulle ha beskattats för inkomsten om han i stället sålt det som han tagit ut. Hit räknas också uttagna skogsprodukter avsedda som gåvor till släktingar, vänner, välgörande ändamål m.m. eller som bytesvaluta vid byte till andra varor eller tjänster. Till eget varuuttag räknas också värdet av benefik överlåtelse av avverkningsrätt.

**Värdering
av uttag**

Huvudregeln är att värdet av uttagna produkter beräknas till marknadsvärdet. Med marknadsvärde avses det pris som betalas på orten, om näringsidkaren sålt motsvarande kvantiteter till utomstående under jämförbara förhållanden (61 kap. 2 § tredje stycket IL).

Försäljning av avverkningsrätt till eget aktiebolag

En ägare till skogsfastigheter sålde avverkningsrätter till ett av honom ägt aktiebolag. Avverkningsrätter såldes för 540 000 kr exklusive moms. Bolaget avverkade virket och erhöll totalt 1 870 000 kr exklusive moms efter avdrag för avverkningskostnader. Bolagets vinst var 1 330 000 kr exklusive moms. Med stöd av bestämmelsen i 22 kap. 7 § IL uttagsbeskattades ägaren av skogsfastigheterna med 1 330 000 kr, dvs. marknadsvärdet på avverkningsrätterna beräknades till 1 870 000 kr (KRSU 2005-04-26, mål nr 176-05).

Uttag för användning i näringsverksamheten

Uttag av skogsprodukter för ny-, till- eller ombyggnad eller för reparation eller underhåll av byggnader, som ingår i näringsverksamhet, räknas inte som skattepliktig inkomst eftersom de *inte tagits* ut ur näringsverksamheten.

I de fall uttagsbeskattning inte sker, dvs. vid användning inom en och samma näringsverksamhet, bör det vanligen inte finnas någon tillgångspost som kan omfördelas mellan skogsbruket och övriga verksamheter eftersom t.ex. utgifter för plantering etc. skattemässigt redan är avdragna.

Mangårdsbyggnad

Bostadsbyggnad på en skogsfastighet ingår i fastighets-taxeringshänseende i lantbruksenhet. Byggnad som är ägarens eller denne närståendes permanenta bostad eller fritidshus räknas däremot inte som en i näringsverksamheten ingående byggnad vid beräkning av inkomsten. En bostadsbyggnad – belägen på en lantbruksenhet – och som används på ovan angivet sätt – hänförs till inkomstslaget kapital.

Utgifter, som hänför sig till reparation eller till ny-, till- eller ombyggnad av en sådan bostad är därför inte avdragsgilla. Däremot är värdet av eventuellt uttag av skogsprodukter som använts för byggnadsåtgärder på privatbostad skattepliktigt i näringsverksamheten.

Att tänka på är att värdet av uttagna skogsprodukter i ovanstående situation även utgör mervärdesskattepliktig omsättning eftersom en överföring sker från en mervärdesskattepliktig till en inte mervärdesskattepliktig verksamhet.

Uttag av bränsle skattefritt

Enligt 22 kap. 9 § IL beskattas inte uttag av bränsle från fastighet som är taxerad som lantbruksenhet för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på fastigheten.

Uttag från skogskonto eller skogsskadekonto

Medel som tagits ut från skogskonto eller skogsskadekonto ska redovisas som intäkt av näringsverksamheten det beskattningsår då uttaget sker. Ett misstagsuttag från ett konto för uppskjuten beskattning kan inte läkas med en återinsättning.

Ett uttag är ett uttag som föranleder beskattning. Beskattning av skogskonto och skogsskadekontomedel sker även i vissa andra situationer.

**Försäkrings-
ersättningar**

Försäkringsersättning på grund av skadeförsäkring är skattepliktig inkomst av skogsbruk i den mån ersättning, som skulle ha influtit om den försäkrade egendomen i stället hade sålts, skulle ha redovisats som inkomst av näringsverksamheten. Detta innebär att försäkringsersättningar för skogsbrand, stormfällning, insektsangrepp m.m. är skattepliktiga inkomster, vare sig det är fråga om ersättning för teknisk skada eller för förtidig avverkning.

Statsbidrag m.m.

Inom skogsbrukets område har funnits en rad bidrag och stödformer. Statligt stöd lämnas i huvudsak endast till ädelövskogbruk och vissa natur- och kulturvårdsåtgärder (Förordning [1993:555] om statligt stöd till skogsbruket). Beskattningen av bidragen följer de allmänna reglerna för näringsbidrag till näringsidkare som finns i 29 kap. IL.

**Utdelning från
samfälligheter**

Den som har fastighet, som äger del i sådan mark- eller regleringssamfällighet som utgör taxeringsenhet (6 kap. 6 § första stycket IL) ska ta upp utdelning från samfälligheten som inkomst av näringsverksamhet (13 kap. 10 § första stycket IL (enskilda näringsidkare)).

I 6 kap. 6 § andra stycket IL föreskrivs i fråga om svenska juridiska personer som förvaltar andra samfälligheter än som avses i första stycket att inkomster och utgifter i samfälligheten ska fördelas på delägarna. I fråga om fastigheter som äger del i sådana samfälligheter, liksom i samfälligheter som inte förvaltas av juridiska personer, gäller att inkomster och utgifter ska hänföras till den näringsverksamhet som fastigheten ingår i. För enskilda näringsidkare gäller enligt 13 kap. 10 § andra stycket IL att bestämmelserna för handelsbolag ska tillämpas. Dessa bestämmelser innebär att kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter ska tas upp i inkomstslaget kapital medan övriga inkomster och utgifter tas upp i näringsverksamheten (jfr 13 kap. 4 § IL). Om den fastighet som äger del i samfälligheten är en lagerfastighet ska kapitalvinsten eller kapitalförlusten redovisas i näringsverksamhet (13 kap. 10 § andra stycket IL).

Beträffande annan svensk samfällighet än sådan som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL (gemensamhetsanläggning m.m.) behöver intäkten från samfälligheten redovisas endast om nettot uppgår till minst 600 kr (15 kap. 10 § IL). Med netto avses i detta sammanhang skillnaden mellan den på fastigheten

belöpande andelen av samfällighetens intäkter och den på fastigheten belöpande andelen av samfällighetens kostnader. Detta gäller inte kapitalvinster och kapitalförluster.

Balansposter

Inkomster av näringsverksamhet redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Hänsyn ska vid inkomstberäkning tas till bl.a. värdet av lager, fordringar och skulder. För de som upprättar ett förenklat årsbokslut gäller vissa förenklade redovisningsregler vilka återges i BFNAR 2006:1 och BFNAR 2009:2.

Lager

Värdering av lagret sker enligt de regler som i övrigt gäller för lagervärdering (17 kap. 2–4 a §§ IL).

Anskaffningsvärdet, eller om nettoförsäljningsvärdet är lägre, detta värde, ska anges för varje tillgång i lagret post för post.

Anskaffningsvärdet för virke från egen skog kan bestämmas med ledning av direkta och indirekta kostnader för avverkning och transport fram till den plats där virket läggs upp i avvaktan på försäljning. Vid beräkningen får under vissa förhållanden ränta under produktionsprocessen medräknas (se BFN:s Vägledning om redovisning av varulager, avsnitt 3.2).

Nettoförsäljningsvärdet utgörs av försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad.

Något avdrag för inkurans eller nedskrivning till 97 % blir inte aktuellt vid värdering till nettoförsäljningsvärde. Däremot får lagret tas upp till 97 % av det samlade anskaffningsvärdet.

Enskild näringsidkare som valt att tillämpa ett förenklat årsbokslut enligt 6 kap. 10 § BFL, behöver inte ta upp något värde på lagertillgångarna om lagrets sammanlagda värde uppgår till högst 5 000 kr (17 kap. 4 a § IL).

Angående lager, se vidare avsnitt 9.

Fordringar

Värdet av levererade varor eller för köparens räkning inmätta skogsprodukter, för vilka likvid inte erhållits under räkenskapsåret, ska redovisas som fordran. Beräkningen av virkesfordringarnas storlek görs med utgångspunkt i mätbesked eller liknande handling.

Sjukpenning

Sjukpenning och rehabiliteringspenning enligt lagen om allmän försäkring är ersättningar som ska tas upp som inkomst av näringsverksamhet om de grundar sig på förvärvsinkomst på grund av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för sjukpenning och smittbärrpenning enligt andra särskilt angivna lagar i 15 kap. 8 § IL.

15.2.2.2 När sker beskattning av skogsinkomster?

Av 14 kap. 2 § IL framgår att resultatet av näringsverksamhet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkning av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Huvudregeln är att skogsinkomster ska redovisas enligt god redovisningssed. En inkomst ska hänföras till det år då den ska tas upp som intäkt i räkenskaperna även om den inte uppburits kontant.

För avverkningsrätter finns ett undantag som ger skogsägaren möjlighet till en kontantmässig redovisning.

Fordringar – beskattnings- tidpunkt

Fordringar tas upp som intäkt under det år då de uppkommer. Fordran anses normalt ha uppkommit när varan levererats eller när arbete utförts. Beträffande skogsprodukter gäller dessutom att fordran uppkommer när virke inmätts för köparens räkning. Inmätningstillfället är alltså avgörande för om avverkat men inte avhämtat virke ska anses utgöra lager eller motsvaras av fordran.

Inmätning

Inmätning kan ske på flera sätt. Vid leverans av massaved eller sågtimmer till fabrik eller sågverk sker ofta inmätning i samband med att virket tas emot för bearbetning (industri-mätning). Inmätning kan emellertid även göras när virket ligger travat på säljarens fastighet eller i samband med omlastning t.ex. till järnvägstransport.

Fordrans storlek okänd

I vissa fall kan fordrans storlek inte beräknas vid bokslutstillfället. Detta kan inträffa vid avverkningsuppdrag eller leveransrotköp. Ett bolag eller en skogsägarförening åtar sig avverkning av ett visst område och köper det avverkade virket. Innan avverkningen slutförts kan flera faktorer t.ex. avverkad kvantitet, pris, avverkningskostnader m.m. vara okända för fastighetsägaren. De okända faktorerna kan i större eller mindre omfattning påverka ersättningen. Genom avtalet om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp har skogsägaren fullgjort vad som åligger honom. Skogsägaren ska därför enligt Skatteverkets uppfattning redovisa fordran för avtalet det beskattningsår då avtalet har slutits. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt kontraktet redovisas. Vid värderingen av denna fordran ska beaktas de okända faktorer som kan påverka ersättningen.

När blir virke lager	<p>Virke, som avverkats men ännu inte inmätts för köparens räkning, betraktas som lager av skogsprodukter. Så snart inmätning skett upphör virket att vara lager hos säljaren, oavsett om det ligger kvar på hans upplagsplats eller inte.</p> <p>Rotstående skog är aldrig lager. Avverkningsrätt, som innebär en rätt att inom viss tid avverka skog på rot, har i ett par meddelanden från dåvarande Riksskattenämnden inte ansetts utgöra varulager (RN 1952 1:3 och 4:5).</p>
Förskott	<p>Ett erhållet förskott för skogsprodukter ska redovisas som skuld i räkenskaperna i den utsträckning det inte motsvaras av leverans eller för köparen inmätt virke. På så sätt påverkas inte resultatet av näringsverksamheten förrän det beskattningsår då leveranser sker.</p>
Specialregel för avverkningsrätter	<p>Från huvudregeln om bokföringsmässig redovisning av intäkterna finns ett undantag som ger skogsägaren rätt att i vissa fall redovisa intäkt av såld avverkningsrätt kontantmässigt. Regeln, som finns intagen i 21 kap. 2 § IL, innebär att en skogsägare vilken enligt upprättat avverkningskontrakt, försålt avverkningsrätt mot betalning som utfaller under flera år, får redovisa uppburet belopp till beskattning det år då beloppet enligt kontraktet ska erhållas kontant. Någon fordran på ännu inte till betalning förfallna belopp behöver inte redovisas.</p> <p>Skatteverket har 2008-10-28, dnr 131 551127-08/111, behandlat frågan om förenklat årsbokslut och betalningsplan på skog.</p> <p>Efter ändring i BFNAR och tillhörande vägledning är ställningstagandet inte längre giltigt för räkenskapsår som påbörjas efter den 31 december 2009 och inte heller för räkenskapsår som påbörjats efter den 31 december 2008 om företaget då tillämpat Bokföringsnämndens ändringar. Se Skatteverket 2010-03-04, dnr 131 149887-10/111.</p> <p>Avverkningsrätter i övrigt berörs ur såväl civilrättslig som skatterättslig synpunkt närmare i avsnitt 15.2.4.10.</p>
	<p>15.2.2.3 Intäkter av skogsbruk i samband med markupplåtelse</p>
Upplåtelse av nyttjanderätter	<p>Upplåtelse av nyttjanderätt till lantbruksenheter är vanliga. Den skattemässiga behandlingen av ersättning för dessa nyttjanderätter varierar beroende på om nyttjanderätten avser begränsad tid eller obegränsad tid (allframtidsupplåtelse).</p>
Begränsad tid	<p>Att nyttjanderätter avseende begränsad tid, såsom arrenden m.m. utgör skattepliktig inkomst i näringsverksamhet framgår</p>

av bestämmelserna i 13 kap. 1 § tredje stycket IL. I detta stycke anges bl.a. att innehav av avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Med begränsad tid kan avses en så lång tid som 50 år (jfr 7 kap. 5 § JB).

All framtid

Avyttring av fastighet anses däremot föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse (45 kap. 6–7 §§ IL).

Speciella skogsersättningar i samband med markupplåtelse

De vanligaste markupplåtelseerna mot engångsersättning avser vägar, kraftledningar eller kraftverksbyggen (överdämningsområden).

Ersättningsbeloppen beskattas enligt de regler som i övrigt gäller för nyttjanderättsupplåtelse. Många gånger består den totala ersättningen av flera delbelopp, som ska tas till beskattning i skilda inkomstslag.

Bestående skador

En grupp ersättningar avser bestående skador i form av minskning av fastighetens värde på grund av inkomstbortfall eller ökade kostnader. Exempel på sådana ersättningar, för vilka kapitalvinstreglerna ska tillämpas, utgör ersättningar för ianspråktagen skogsmark eller övrig mark, framtida torkskador eller bestående kostnadsökningar för avverkning och transport.

Ersättning för den skog som avverkats eller försålts på rot i samband med upplåtelsen, liksom ersättning för tillfälliga skador i skogsbruket, beskattas normalt som intäkt av skogsbruk. Skogsägaren har emellertid här viss valfrihet mellan att redovisa ersättningar som intäkt av skogsbruk eller låta den ingå i kapitalvinstberäkningen i anledning av allframtidsupplåtelse.

Naturvårdsavtal

Naturvårdsavtal är ett tidsbestämt kontrakt mellan t.ex. Skogsstyrelsen och skogsägaren i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärde. Naturvårdsavtal tecknas för viss tid (50 år eller kortare tid) och skogsägaren får en ersättning för vad skogsägaren avstår. Ersättning enligt naturvårdsavtal beskattas som inkomst av näringsverksamhet då avtalet avser begränsad tid. Av prop. 2002/03:79, s. 12–13, framgår att ersättningen inte kan ligga till grund för insättning på skogskonto. Ersättningen kan dock periodiseras och redovisas linjärt under avtalets löptid.

Från och med beskattningsår som påbörjas efter 2004-12-31 är synen på periodisering av inkomst från naturvårdsavtal annorlunda än vad som framgår av stycket ovan, se Skatteverket 2005-02-14, dnr 130 84518-05/111, Inkomst från naturvårds-

avtal. Inkomsten från ett avtal som enbart innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken, och inte förutsätter någon motprestation, ska tas upp som intäkt i sin helhet när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen. Synen på periodisering av engångsbelopp vid utarrendering av mark har inte ändrats, jfr avsnitt 15.1.2.1 Periodisering av engångsbelopp.

Avtal om biotopskydd

Avtal om biotopskydd avser att skydda naturmiljön inom sådana mindre mark- eller vattenområden (biotoper) som utgör livsmiljö för utrotningshotade djur- eller växtarter eller som annars är särskilt skyddsvärda (7 kap. 11 § Miljöbalken). Inom biotopskyddsområde får inte bedrivnas verksamhet eller vidtagas åtgärder som kan skada naturmiljön. Skogsstyrelsen fattar beslut om biotopskyddsområde. Ersättning enligt avtal om biotopskydd är normalt en ersättning på grund av en allframtidsupplåtelse och beskattas som avyttring av fastighet (45 kap. 6–7 §§ IL). Om ersättningen skulle avse begränsad tid ska den beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Om näringsidkaren begär det ska dock kapitalvinster på näringsfastigheter vid sådana avyttringar som enligt 31 kap. 5 § IL medför rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 6 § andra stycket IL). Med kapitalvinster avses vinster före kvotering till skattepliktiga vinster (fysiska personer m.fl.). Näringsidkaren kan välja mellan att antingen beskattas för en kapitalvinst eller att anskaffa ny mark och använda bestämmelserna om ersättningsfonder i 31 kap. IL. Detta sker genom att kapitalvinsten m.m. avsätts till ersättningsfond (31 kap. 7 § IL). Avdrag medges för avsättningen. Fonden ska sedan inom viss tid tas i anspråk för anskaffning av mark (31 kap. 12 § IL). Om en ersättningsfond tas i anspråk ska det ianspråktagna beloppet inte tas upp som intäkt. Däremot minskar anskaffningsutgiften för marken (31 kap. 17 och 18 §§).

Ersättning för skog vid allframtidsupplåtelse

Om en skogsägare i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt, får hela ersättningen, även till den del den belöper på försåld skog, på begäran från den skattskyldige, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL). Hela beloppet blir då föremål för kapitalvinstbeskattning i inkomstslaget kapital.

Har skogsägaren i stället i samband med upplåtelsen erhållit ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen för skogsprodukter ses som engångsersättning på grund

av allframtidsupplåtelsen. Av ersättning för skogsprodukterna beskattas 40 % i näringsverksamheten och 60 % under kapital som kapitalvinst.

Villkor	Som förutsättning för att helt eller delvis betrakta ersättning för skog som allframtidsupplåtelse gäller att skatteplikt för ersättning för avverkningsrätten eller skogsprodukterna inträtt under samma beskattningsår som ersättningen för allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL). För att dessa regler ska vara tillämpliga krävs alltså att viss ersättning utgår för själva markupplåtelsen.
Samband	De förmånliga reglerna om beskattning av ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse kan inte utnyttjas vid avverkning av ett större område, än det område som direkt berörs av ianspråktagen areal. Avyttringen av träden ska ha ett samband med allframtidsupplåtelsen.
Skriftligt avtal	Ett nyttjanderättsavtal som innebär en allframtidsupplåtelse ska i enlighet med 14 kap. 5 § JB ske i skriftlig form. Avtalet bör bl.a. innehålla uppgift om väggatans längd och bredd. Nyttjanderättsavtal bör vara inskrivet i lantmäterimyndighetens fastighetsregister.
Indexuppräknning	I många fall utbetalas upplåtelseersättningarna först lång tid efter det att det upplåtna området tillträtts eller tagits i anspråk. Anledningen till detta är vanligen att process har förts angående ersättningsbeloppens storlek. I sådana fall utgår regelmässigt särskilda belopp som kompensation för förändringar i prisläget sedan tillträdestillfället. Dessa indexuppräknningar behandlas på samma sätt som det grundbelopp till vilket det hänför sig och kan lämpligen fördelas genom proportionering.
Räntor	Utbetalade räntebelopp, vanligtvis dröjsmålsränta, för tiden mellan beslut om ersättningens storlek och fördelning och den faktiska utbetalningstidpunkten, utgör inkomst av näringsverksamhet till den del intäkten influerar från kapital som kan anses tillhöra näringsverksamheten.

15.2.3 Kostnader

15.2.3.1 Driftkostnader eller omkostnader

Enligt 16 kap. 1 § IL gäller, med vissa undantag, att utgifter för att förvärva inkomster ska dras av som kostnad. Reglerna som gäller avdragsrätten i inkomstslaget näringsverksamhet finns i huvudsak samlade i 16 kap. IL.

**Skogsplantering
Dikning m.m.**

Av 21 kap. 3 § IL framgår att utgift för anläggning av ny skog och för dikning som främjar skogsbruk ska dras av omedelbart.

Avdragsgilla utgifter för vård och underhåll av skogen kan därutöver bestå av stämpling, bränning, markberedning, röjning, gallring, skogsgödsling, besprutning, skogsbruksplaner m.m.

**Diken, skogsvägar,
värdeminskning**

Se avsnitt 15.1.4.

Inventarier

Av 18 kap. 3 § IL framgår att utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras av genom årliga värdeminskningsskatt. Exempel på typiska inventarier för skogsbruk är skogstraktorer, skotare, fällare, processorer, raststugor och vagnar. Utgifter för maskiner och redskap som används för framställning av ved anses vara avdragsgilla, eftersom den färdiga varan är en skogsråvara med en naturlig anknytning till skogsbruk.

Av lagtexten (18 kap. 1 § IL) framgår att lagstiftaren ansett att inventarier ska vara anskaffade för ”stadigvarande bruk” för att få ingå i näringsverksamhet. Vad avses då med begreppet ”stadigvarande bruk”? Det förhållandet att intäkter saknas under ett antal år är i sig inte tillräckliga skäl att inte godta ett inköpt inventarium som tillhörande näringsverksamheten. Modernt skogsbruk innebär att intäkter kan inflyta med långa mellanrum under enstaka år. Efter en större avverkning ställer samhället krav på återställningsåtgärder med stora utgifter som följd. Plantering, dikning, röjning m.m. är åtgärder som inte ger direkta inkomster. Om de inte vidtas blir emellertid avkastningen av skogen lidande sett i ett längre perspektiv. Många gånger krävs det därför en vidare bedömning än att enbart se till omsättningsstorlek ett enstaka år för att bedöma huruvida ett inventarium anskaffats för stadigvarande bruk.

I det sammanhanget intar inventarier som enbart är lämpade att användas i skogsbruket en särställning. Det finns sällan skäl att anta att t.ex. en skogstraktor anskaffats av andra skäl än för användning i näringsverksamhet. Däremot kan bedömningen bli annorlunda om näringsidkaren förvärvat t.ex. en snöskoter.

**Snöskoter och
fyrhjuling**

En snöskoter som sporadiskt används för persontransport till och från skogsskiften, vid tillsyn av skogen och för vedhämtning vid enstaka tillfällen kan normalt inte anses uppfylla kravet på stadigvarande bruk.

En snöskoter utgör i sig inget typiskt arbetsredskap i skogsbruk. Snöskotrar anskaffas ofta av helt andra skäl såsom för rekreation och fritid och utgör då en privat tillgång.

Innehavet av skogsfastighet medför alltså inte med automatik avdragsrätt. En s.k. dubbelbandare eller snöskoter med brett eller förlängt drivband med stor motorstyrka och försedd med backväxel kan däremot vara användbar i skogsbruket som dragfordon. Med förvärvet av snöskotern följer oftast inköp av timmerkälkar m.m. På motsvarande sätt bör bedömning ske av en s.k. fyrhjuling (se KRSU dom 2010-09-27, mål nr 1592-10).

Husvagnar

En husvagn är normalt sett inte en verksamhetsanknuten tillgång i jord- och skogsbruk. Husvagnar säljs och används så gott som uteslutande för fritidsboende. Kostnader för husvagn är i grunden således att anse som typiska levnadskostnader. Transportabel rastkoja, typ ”skogshuggarvagn”, som inte är lämpad för allmän trafik, torde kunna godtas som inventarium under förutsättning att den kommit till stadigvarande användning i driften.

Privat användning

Om ett inventarium är avsett för stadigvarande bruk i skogsbruket får avdrag för värdeminskning göras. Direktavdrag medges för inventariets löpande driftkostnader. Förekommer privat användning kan uttagsbeskattning komma i fråga.

Kammarrätten i Sundsvall har i dom 2007-04-19, mål nr 337-07, uttagsbeskattat dispositionsrätten till en snöskoter då det framstod som i så hög grad osannolikt att den aktuella skotern inte kommit till privat användning.

Treårsinventarier

Om inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år får hela anskaffningsutgiften dras av under anskaffningsåret. Även inventarier av mindre värde får dras av omedelbart (18 kap. 4 § andra stycket IL). Gränsen för inventarier av mindre värde utgör ett halvt prisbasbelopp exklusive mervärdesskatt och gäller för alla företag. För inkomstår 2010 blir därmed investeringar under 21 200 kr omedelbart avdragsgilla. Se även Skatteverket 2009-09-14, dnr 131 682849-09/111.

Beträffande ”mindre värde”, se även Skatteverket 2009-06-10, dnr 131 474845-09/111, samt Skatteverket 2009-11-16, dnr 131 819602-09/111.

15.2.3.2 Avsättningar m.m.

Skogskonto

Reglerna om uppskov med beskattning av medel som insatts på skogskonto eller skogskadekonto redovisas under avsnitt 15.2.5.

Skogsskadekonto

15.2.3.3 Framtida återväxtåtgärder

Avsättningar m.m. Civilrättsligt

Enligt 1 § Skogsvårdslagen (1979:429) (SVL) ska skogen skötas så att den uthålligt ger en god avkastning samtidigt som den biologiska mångfalden behålls.

Framtida åter- växtåtgärder

Avsättning får enbart ske om årsbokslut upprättas. Inga avsättningar för framtida utgifter kan ske i de fall ett s.k. förenklat årsbokslut upprättas enligt BFNAR 2006:1. Skyldigheten att anlägga ny skog regleras i 5 § SVL och 2–5 §§ i skogsvårdsförordningen (SVF). Vidare föreskrivs i 6 § SVF att ny skog ska vårdas genom hjälpplantering, plantröjning och andra åtgärder som behövs för att den ska utvecklas tillfredsställande.

Föreligger det enligt 5 § p. 1 eller 2 SVL skyldighet att anlägga ny skog ska enligt 3 § SVF sådd, plantering eller åtgärder för naturlig förnyring ha skett senast under det tredje året räknat från det år skyldigheten uppkom.

I grova drag kan skogsvårdande åtgärder beskrivas enligt följande med början vid kalavverkning (givetvis med reservationer för avvikelser i tiden).

1. Kalavverkning år 1.
2. Hyggesrensning år 1 (antingen före eller efter slutavverkning).
3. Markberedning, 2–2,5 år efter avverkning.
4. Skyddsdikning, 2–2,5 år efter avverkning.
5. Plantering eller sådd inom 3 år efter avverkning.
6. Plantinventering sker exempelvis vid tre olika tillfällen, 4–6 veckor efter plantering samt 2 och 4 år efter plantering, dvs. 5 och 7 år efter avverkning.
7. Röjning, 8–15 år efter avverkning.
8. Gallring, ca 30 år efter avverkning.
9. Hyggesrensning strax före slutavverkning för att underlätta den maskinella avverkningen.
10. Slutavverkning, 80–120 år efter plantering.

Ovanstående schematiska beskrivning av åtgärder, som innebär omfattande skyldigheter för markägaren att vårda skogsmarken, medför naturligtvis stora utgifter. Fråga uppkommer hur dessa utgifter ska periodiseras med hänsyn till erhållna och förväntade intäkter.

Avsättning till framtida skogsvårdsåtgärder bör endast medges fram till och med plantering, punkt 5 ovan (jfr RSV/FB Dt 1977:2 och förordning 1979:792 om statligt stöd till skogsbruket, numera upphörd och ersatt av SFS 1993:555). Övriga åtgärder fr.o.m. punkten 6 ovan är att hänföra till löpande förvaltning av fastigheten och ska inte omfattas av avsättning till framtida åtgärder utan utgifterna aktualiseras först i och med att åtgärderna vidtas (mera härom nedan).

Följande kriterier ska vara uppfyllda för att framtida avsättning ska få ske i räkenskaperna

- utgiften ska vara knuten till periodens intäkter,
- utgiften ska inte vara av driftkostnadskaraktär,
- det ska vara sannolikt att utgiften uppkommer,
- utgiften ska kunna beloppsbestämmas.

Vid slutavverkning erhålls intäkter och till dessa intäkter är vissa kostnader hänförliga. Sådana kostnader som är direkt förknippade med skyldigheten att återplantera enligt SVL och SVF är hänförliga till avverkningsintäkten och utgör framtida utgifter. Skogsvårdande åtgärder som vidtages efter det att plantering skett är således att hänföra till framtida intäkter av skogsproduktion, för vilket reservering inte bör medges.

Skatterättsligt

Enligt de allmänna bestämmelserna i 14 kap. 2 § IL medges avsättning för framtida utgifter vilka är knutna till periodens intäkter. Avsättning medges skattemässigt om villkoren för bokföringsmässig avsättning är uppfyllda och ett förenklat årsbokslut inte upprättas.

Förhandsbesked

Avsättning till framtida skogsvårdsåtgärder har behandlats i två förhandsbesked, RSV/FB Dt 1977:2 och RÅ 1984 1:8.

I det förstnämnda förhandsbeskedet godtogs avdrag för gjord avsättning i räkenskaperna för sådana återväxtåtgärder som ålegat sökanden enligt SVL. Avdraget begränsades till belopp som motsvarades av skogsvårdstyrelsens krav på garanti-summa. Som villkor gällde att avsatt belopp skulle återföras till beskattning påföljande år.

Av det sistnämnda förhandsbeskedet framgår följande. Bolaget anhöll om förhandsbesked, huruvida bolaget var berättigat till avdrag för belopp motsvarande kostnaden för framtida skogsvårdande åtgärder på de avverkade arealerna, som ännu inte

återplanterats samma år som avverkning skett. Reserveringen gällde 1983 års taxering och bokslutet 1982-08-31.

RSV:s nämnd för rättsärenden kom fram till följande. ”Nämnden förklarar därför att bolaget vid 1983 års taxering har rätt till avdrag för beräknade kostnader för återväxtåtgärder som avser mark, som skogen har avverkats på utan att någon nyplantering har skett under åren till och med räkenskapsåret 1981/82.”

RR gjorde ingen ändring.

Av rättsfallet framgår att åtgärder efter nyplantering inte är reserveringsbara.

Det bör framhållas att avdrag för avsättning kan medges oavsett om skogsägaren ställer garanti eller nedsätter spärrade medel hos Skogsstyrelsen.

Underlag för avsättning

Den skattskyldige ska genom dokumentation dels visa vilka åtgärder som avses med avsättningen, dels göra storleken av det avsatta beloppet sannolik. En schablonberäkning bör således inte godtas. Finns underlag i form av skogsbruksplan, som även är kostnadsberäknad, är en sådan ett godtagbart underlag.

Vad angår kostnaden för ifrågavarande åtgärder gäller att den samma ska bestridas av den skattskyldige själv och avses att nedläggas inom de närmast följande åren efter avverkningen.

På Skogsstyrelsens webbplats, svo.se, står att läsa: ”De åtgärder som behövs för att trygga återväxten, t.ex. markberedning och plantering, måste utföras senast under tredje året efter avverkningsåret. Skogsstyrelsen kan i särskilda fall förlänga tiden.”

Balanspost

Avsättningen, som redovisas som en utgående balanspost, ska återföras som ingående balanspost nästföljande taxeringsår, för att slutligen ställas mot de faktiska kostnaderna för återväxtåtgärder det år dessa uppkommer.

Avsättning för framtida återväxtåtgärder – avverkningsrätt inte beskattad del

En jordbrukare valde att redovisa en dellikvid för upplåtelse av avverkningsrätt enligt kontantprincipen. Samtidigt tillgodoförde han sig avdrag för utgifter för framtida skogsvård. RR fann att eftersom den ännu inte beskattade delen av ersättningen täckte ifrågavarande utgifter var jordbrukaren inte berättigad till det yrkade avdraget för utgifter för framtida skogsvård (RÅ 1997 ref. 52).

**Skogsavverkning
– tidigare ägare**

Ett bolag har vid inkomsttaxeringen inte fått tillgodoföra sig avdrag för i räkenskaperna gjord reservering för framtida utgifter för återväxtåtgärder efter skogsavverkning som gjorts av tidigare ägare av fastigheten (RÅ 1988 ref. 14).

15.2.4 Skogsavdrag

15.2.4.1 Allmänt

Vid 1981 års taxering tillämpades nya bestämmelser om skogsavdrag (1981 års regler). Skattereformen 1991 innebar inte någon ändring av dessa regler.

Skatteverket anser att skogsavdrag kan erhållas vid skogsintäkt av fastighet belägen inom EES (Skatteverket 2007-11-26, dnr 131 684681-07/111).

Skogsavdraget minskar anskaffningsvärdet på fastigheten vid beräkning av räntefördelningsunderlaget och taket för expansionsfond. Den som begär eller återför skogsavdrag i sin näringsverksamhet ska till sin NE-blankett bifoga blankett N8.

**Grunden för
rätten till avdrag**

Reglerna innebär att rätten till avdrag ett visst beskattningsår knyts direkt till årets intäkter i skogsbruket, den avdragsgrundande skogsintäkten.

Avdrag kan göras vid flera taxeringar till dess att skogsägaren förbrukat sitt avdragsutrymme, dvs. det totala belopp varmed han kan göra avdrag under innehavstiden. Avdragsutrymmet bestäms med ledning av anskaffningsvärdet för skog och skogsmark vid förvärvet av lantbruksenheten.

Kopplingen till skogens återstående virkesförråd eller värde i det regelsystem som gällde före taxeringen 1981 (de äldre reglerna) slopades härigenom. De nya reglerna innebär en avsevärd förenkling och schablonisering av avdragsberäkningen.

**Övergångs-
bestämmelser**

1981 års reform innehöll ett antal övergångsbestämmelser. Några av dessa gällde de närmaste taxeringarna efter övergångstillfället, dvs. från och med den tidpunkt då den nya lagstiftningen trädde i kraft den 1 januari 1980. Andra gäller beräkning av anskaffningsvärdet av skog som förvärvats före övergångstillfället. Det kan fortfarande bli aktuellt att tillämpa dessa regler i enstaka fall. Se särskilt avsnitt om övergångsbestämmelserna i Handledning i skogsbruksbeskattning, 1994, s. 53 ff.

**Överlåtarens
förvärv före
övergångstillfället**

Övergångsbestämmelserna ska också tillämpas vid beräkning av anskaffningsvärdet för dem som genom benefika förvärv efter övergångstillfället, exempelvis arv och gåva, förvärvat

skog ifrån överlåtare, som i sin tur förvärvat skogen före övergångstillfället. Förvärvaren (arvtagaren eller gåvomottagaren) övertar i sådana fall överlåtarens anskaffningsvärde och återstående avdragsutrymme. För att grunda rätt till avdrag får förvärvet tidigast ha skett 1952 vid köp och 1953 vid arv och gåva. Tidigare förvärv medför ingen rätt till skogsavdrag.

**Övergångstillfället
1981 års taxering**

De nya reglerna tillämpades första gången vid 1981 års taxering. Om den skattskyldige hade räkenskapsår som sammanföll med kalenderår inträdde övergångstillfället den 1 januari 1980. Skogsavdrag fick yrkas för skogsintäkter som belöpte på inkomståret 1980 och senare.

Brutet räkenskapsår

Om den skattskyldige tillämpade brutet räkenskapsår, exempelvis 1 maj 1979–30 april 1980 inföll övergångstillfället 1 maj 1979.

15.2.4.2 Skogsavdragets storlek

Skogsavdrag

Skogsavdragets storlek beräknas med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde, avdragsutrymmet och den avdragsrundande skogsintäkten (21 kap. 5 § IL).

Vilka skogsintäkter kan ingå

Skogsintäkter förekommer i olika former. De vanligaste är

- på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
- på grund av avyttrade skogsprodukter,
- på grund av uttag av produkter för eget bruk eller för användning i annan näringsverksamhet.

Även följande intäkter bör emellertid få ingå i den avdragsgrundande skogsintäkten

- försäkringsersättning för skador på skog,
- ersättning för skog som avverkats på samfälld skogsmark i vilken fastighetsägaren äger en del (ej självständig taxeringsenhet),
- ersättning för förtidig avverkning (om beskattning sker som inkomst av skogsbruk),
- värdet av avverkningsrätt som fastighetsägaren överlåtit genom gåva.
- efterlikvider som ses som ett tillägg till tidigare leveranser. Det ska finnas ett orsakssamband mellan tidigare skogsintäkt och den senare tillgodoförda priskorrigerande efterlikviden.

Varufordringar	Inkomst av näringsverksamhet i vilken skogsbruk ingår ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Därvid ska bl.a. ökning och minskning av varufordringar beaktas. På grund härav kan varufordringarna komma att påverka även den avdragsgrundande skogsintäkten.
Ej avdragsgrundande poster	Följande poster utgör inte avdragsgrundande skogsintäkter <ul style="list-style-type: none">– uttagna skogs- eller skogsskadekontomedel,– utdelning från häradsallmänning,– lager av avverkade skogsprodukter,– förskott för skogsprodukter som inte levererats eller inmätts,– ersättning för fördyrad avverkning,– ersättning för avverkningsrätt som erhållits året efter det att all skogsmark i näringsverksamheten sålts eller senare.
Avdragsgrundande skogsintäkt	Med avdragsgrundande skogsintäkt avses ett belopp, som motsvarar summan av beskattningsårets hela intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av beskattningsårets intäkt på grund av avyttrade skogsprodukter eller på grund av att den skattskyldige tillgodogjort sig skogsprodukter för eget bruk eller i någon annan av honom bedriven verksamhet (21 kap. 6 § IL).
Rotvärdet	Att endast 60 % av intäkten av försålda skogsprodukter utgör avdragsgrundande skogsintäkt beror på att avverkningskostnaderna beräknas schablonmässigt till 40 % och rotvärdet till 60 % av skogsprodukternas värde. Detta sker i syfte att förenkla avdragsberäkningarna. I verkligheten varierar avverkningskostnaderna givetvis med förhållandena på den enskilda fastigheten. Som reglerna är utformade behöver emellertid dessa verkliga kostnader inte utredas. Skogsavdrag beräknas med utgångspunkt endast i beskattningsårets avdragsgrundande skogsintäkter.
Avdragsbelopp	En enskild näringsidkare får under innehavstiden totalt göra skogsavdrag med högst 50 % av anskaffningsvärdet på skogen (21 kap. 9 § IL).
Beskattningsårets avdrag	En skogsägare kan för ett visst enskilt beskattningsår göra avdrag med högst 50 % av den avdragsgrundande skogsintäkten, vilket alltså innebär högst

- 50 % av beskattningsårets intäkt på grund av upplåtelse av avverkningsrätt (avverkningsuppdrag, leveransrotköp) och
- 30 % av beskattningsårets intäkter på grund av avyttrade skogsprodukter (leveransvirke) samt värdet av skogsprodukter som uttagits för eget bruk eller för användning i annan verksamhet.

Exempel

Under 2010 har skogsägare A, haft följande intäkter från skogen

	Leveransvirke	Avverkningsrätt
Avverkningsrätt		160 000
Leveransvirke	110 000	
Utgående fordran	20 000	
Ingående fordran	<u>- 40 000</u>	
Summa	90 000	<u>160 000</u>

Skogsägare A kan vid 2011 års taxering medges skogsavdrag med högst 50 % av 160 000 + 30 % av 90 000, dvs. 107 000 kr, under förutsättning att avdragsutrymmet räcker till.

Rationaliseringsförvärv

Om fastigheten förvärvas genom s.k. rationaliseringsförvärv, dvs. förvärv som utgör ett led i skogsbrukets yttre rationalisering, får avdrag göras med hela den avdragsgrundande skogsintäkten. Detta innebär att om en enskild näringsidkare förvärvar skog och skogsmark och förvärvet har medfört mer ändamålsenliga brukningsenheter, höjs under viss tid beskattningsårets avdrag (men inte avdragsutrymmet) till det dubbla. Avdrag kan i dessa fall göras med ett belopp som motsvarar summan av hela intäkten till följd av upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av intäkten till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter. Regeln gäller vid förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt fång eller genom fastighetsreglering eller klyvning (21 kap. 10 § IL).

Förhöjt avdrag inom fem år – avdragsutrymmet ökar inte

Det förhöjda avdraget får göras endast vid taxering för det beskattningsår då fastigheten har förvärvats och de därpå följande fem beskattningsåren. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen eller, om den skattskyldige begär det och fastighetsbildning sökts, den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal. Ett utnyttjande av det förhöjda avdraget får inte innebära att det sammanlagda

avdragsbeloppet överstiger 50 % av anskaffningsvärdet för rationaliseringsförvärvet. Med andra ord ökar inte avdragsutrymmet på grund av ett rationaliseringsförvärv.

Det förhöjda skogsavdraget får göras oavsett om avverkningen sker på den mark som förvärvats i rationaliseringssyfte eller om avverkningen helt eller delvis sker på redan ägd skogsmark.

Lägsta avdragsbelopp

Avdrag får inte vid något års taxering göras med lägre belopp än 15 000 kr (21 kap. 11 § IL).

Om skogsbruket bedrivs i enkelt bolag eller under samäganderrätt är minimibeloppet 3 000 kr för varje delägare. En förutsättning är dock att avdraget för hela den gemensamt bedrivna verksamheten skulle ha uppgått till minst 15 000 kr om alla delägarna skulle ha utnyttjat sin avdragsrätt. En delägare får utnyttja sin avdragsrätt även om de andra delägarna avstår.

Detta innebär att skogsintäkterna för beskattningsåret måste uppgå till minst 30 000 kr för försålda avverkningsrätter eller minst 50 000 kr vid försäljning av skogsprodukter. Vid rationaliseringsförvärv får som framgår ovan avdrag göras med hela rotvärdet, varigenom motsvarande beloppsgränser blir 15 000 respektive 25 000 kr.

Avrundning

Avrundningen av avdragsbeloppet sker så att avdrag får göras med helt hundratal kronor avrundat nedåt.

Undantag

Om fråga är att utnyttja hela det återstående avdragsutrymmet – och detta understiger beloppsgränserna – får avdrag göras med ett lägre belopp. Detta ”slutavdrag” får inte fördelas på flera år (21 kap. 11 § IL).

Avdrag för handelsbolag

För handelsbolag beräknas avdraget för bolaget. Lägsta årliga avdrag är 15 000 kr för bolaget. Här gäller inte någon 3 000 kr-gräns för den enskilde delägaren (21 kap. 8 § IL).

Avdrag endast under innehavstiden

Av 21 kap. 4 § IL framgår att rätt till skogsavdrag inte föreligger såvitt gäller intäkt som den skattskyldige tar upp till beskattning efter det att all skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av ny ägare. Skälet till bestämmelsen är av praktisk natur. Vinst vid försäljning av näringsfastighet medför i princip kapitalvinstbeskattning och medför även återföring av under innehavstiden gjorda skogsavdrag. Om intäkterna från en förbehållen avverkningsrätt inflyter ett senare beskattningsår än då skogsmarken avyttrades men ändå skulle grunda rätt till skogsavdrag, skulle kapitalvinst-

beräkning inte kunna slutföras förrän alla intäkter från den behållna avverkningsrätten hade influtit.

I det nu angivna fallet kan viss lindring i beskattningen dock ske genom att möjligheten till resultatreglering via skogskontobestämmelserna står öppen.

Om den skattskyldige efter fastighetsförsäljningen har kvar annan skogsmark, som ingick i samma näringsverksamhet som den avyttrade delen, möter det inget hinder att utnyttja skogsavdrag som grundar sig på en försäljning av en förbehållen avverkningsrätt på den avyttrade fastighetsdelen, förutsatt givetvis att avdragsutrymmet inte är förbrukat.

15.2.4.3 Avdragsutrymme

Avdragsutrymmet är ett uttryck för hur stora skogsavdrag fastighetsägaren sammanlagt får göra under innehavstiden och är ställt i relation till skogens och skogsmarkens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är för fysiska personer 50 % av anskaffningsvärdet och för juridiska personer 25 % (21 kap. 7–9 §§ IL). Skälet till att avdragsutrymmet för juridiska personer har begränsats till 25 % av anskaffningsvärdet, är enligt departementschefen (prop. 1978/79:204, s. 55), att deras skogsinnehav normalt är mera permanent. Skogsavdragen kan därför för de juridiska personerna i praktiken innebära en definitiv skattelättnad eftersom dessa avdrag endast mera sällan kommer att återföras till beskattning vid en avyttring.

Medan avdragsbeloppet utgör ett mått på avdragets storlek för ett visst beskattningsår kan avdragsutrymmet sägas innebära ett mått på de sammanlagda avdragsbeloppen under hela innehavstiden. När den skattskyldige under ett eller flera år tillgodogjort sig avdrag med så stort belopp att avdragsutrymmet förbrukats, får ytterligare skogsavdrag inte göras.

Benefikt förvärv

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Avdragsutrymmet är för förvärvaren antingen 50 eller 25 % av anskaffningsvärdet beroende på om den skattskyldige är en fysisk eller en juridisk person. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren (21 kap. 16 § IL).

Dödsbo

Dödsbo har rätt till samma avdrag som den avlidne skulle ha haft för en fastighet som ägdes av denne vid dödsfallet (21 kap. 9 § IL). Om dödsboet förvärvat fastigheten från annan än den

avlidne är avdragsutrymmet 25 % liksom för handelsbolag och för övriga juridiska personer (21 kap. 7–9 §§ IL).

**Dödsbodeläga-
res förvärv**

En dödsbodelägare som förvärvat en fastighet genom arv övertar dödsboets anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den avlidne och dödsboet tillsammans. Även om dödsboet förvärvat fastigheten på annat sätt än genom arv blir avdragsutrymmet 50 % för dödsbodelägaren.

Gåva till AB

Om en fysisk person ger sin skogsfastighet i gåva till ett aktiebolag ändras avdragsutrymmet från 50 % av anskaffningsvärdet till 25 %. Bolaget anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

15.2.4.4 Anskaffningsvärde (hel fastighet) gemensamma bestämmelser

**Äldre skogs-
innehav**

Ifråga om skog som fanns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering skedde 1981 eller, om taxering inte skedde det året, år 1982, (övergångstillfället) ska anskaffningsvärdet och avdragsutrymmet bestämmas med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt ditintills gällande regler (4 kap. 32 § lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen 1999:1230).

Ingångsvärde

Begreppet ingångsvärde enligt de äldre bestämmelserna motsvaras av begreppet anskaffningsvärde enligt 1981 års regler.

Viktig skillnad

I ingångsvärdet enligt de äldre bestämmelserna fick dock endast värde av skogen medräknas, medan både skogen och skogsmarkens värde (skogsbruksvärde) ingår i anskaffningsvärdet enligt 1981 års regler.

**Förvärv före 1952
ger inget avdrag**

Endast onerösa förvärv år 1952 och senare, samt benefika förvärv 1953 och senare, ger något anskaffningsvärde. Tidigare förvärv ger således ingen rätt till skogsavdrag.

Onerösa förvärv

Av övergångsbestämmelserna till IL (4 kap. 32 § lag om ikraftträdande av inkomstskattelagen) framgår att som anskaffningsvärde anses ingångsvärdet vid övergångstillfället enligt 1981 års regler om ingångsvärdet grundar sig på ett köp, byte eller liknande förvärv efter 1951.

Benefika förvärv

Har däremot förvärvet skett på annat sätt, dvs. benefikt, säger samma övergångsbestämmelser att ingångsvärde får beräknas endast om förvärvet skett efter 1952 (under 1953 och senare), eftersom ingångsvärdet vid dessa förvärv har beräknats på grundval av taxeringsvärdet året före dödsfallet respektive gåvo-tillfället.

Begränsningen i tiden till 1952 gäller även de medgivna värde-minskningsavdrag som ska beaktas vid bestämmande av återstående avdragsutrymme.

Gällande ingångsvärde – återstående avdragsutrymme

Med gällande ingångsvärde avsågs i 1981 års regler anskaffningsvärdet minskat med medgivna skogsavdrag. Gällande ingångsvärde motsvarades i de äldre reglerna av begreppet för ägaren gällande ingångsvärde. IL:s nya begrepp återstående avdragsutrymme motsvarar gällande ingångsvärde minskat med den del av anskaffningsvärdet som inte grundar rätt till skogsavdrag.

Övergångsbestämmelser

Tidigare avdrag

Det framgår vidare av övergångsbestämmelserna till IL (4 kap. 32 § ILP) att vid beräkning av återstående avdragsutrymme beaktas avdrag som den skattskyldige vid 1952 eller senare års taxering har gjort för minskning i skogens ingångsvärde. Är makes eller skyldemans förvärv avgörande för beräkning av ingångsvärdet ska avdrag som denne, eller i förekommande fall senare ägare, har gjort anses som avdrag som den skattskyldige själv har gjort.

Övergångsbestämmelser

Spärr mot negativt avdragsutrymme

I tredje stycket av ovannämnda paragraf i övergångsbestämmelserna till IL sägs därefter: ”Avdragsutrymmet ska dock inte tas upp till lägre belopp än 50 % av anskaffningsvärdet eller, i fråga om juridisk person ..., 25 % av anskaffningsvärdet.” Enligt Skatteverkets uppfattning innebär detta att tidigare gjorda avdrag inte ska beaktas i vidare mån än som motsvarar avdragsutrymmet beräknat enligt 21 kap. 6, 7 och 9 §§ IL, dvs. 50 % av anskaffningsvärdet för fysisk person och 25 % för juridisk person. Reglerna ges då samma innebörd som den genom lagstiftning 1982 (SFS 1982:324) ändrade övergångsbestämmelsen till 1981 års regler ansetts ha, vilket innebär en spärr mot att avdrag som medgetts enligt äldre regler ska kunna begränsa det avdragsutrymme som nya förvärv av skogsfastigheter efter 1979 för med sig. Speciellt vid fastighetsregleringar var avdragsreglerna så generösa att avdrag kunde medges med belopp som översteg hälften av skogens ingångsvärde.

Bevisbördan

Kan den skattskyldige göra sannolikt att gjorda avdrag hänför sig till en fastighet som förvärvats före 1952, dvs. en fastighet för vilken något anskaffningsvärde inte får beräknas, ska inte heller hänsyn tas till dessa avdrag vid beräkning av återstående avdragsutrymme för det övriga fastighetsinnehavet. Det är också den skattskyldige som har bevisbördan och utredningsansvaret för yrkade skogsavdrag.

Delförvärv vid olika tidpunkter

I de fall skogsförvärvet skett vid olika tidpunkter får anskaffningsvärde beräknas endast på de förvärv som skett efter år 1951 (1952 vid benefika förvärv).

Exempel

A ärver en fjärdedel av en fastighet år 1949. Sex år senare köper han ut övriga arvingar och blir ensam ägare av fastigheten. År 1967 köper han ytterligare en fastighet.

Anskaffningsvärdet utgörs i detta fall av summan av de anskaffningsvärden för skog som gällde för köpen åren 1955 och 1967. Förvärvet år 1949 får däremot inte räknas.

15.2.4.5 Förvärv efter övergången till 1981 års regler

Vid förvärv efter övergången till 1981 års regler tillämpades 23 § anvisningspunkt 9–10 KL. Anskaffningsvärdet beräknades enligt dessa regler schablonmässigt. Även skogsmarksvärdet ingår i anskaffningsvärdet vid förvärv efter övergångstillfället. Reglerna i KL har i sak oförändrade överförts till 21 kap. IL.

Skogens anskaffningsvärde

Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt anses skogens anskaffningsvärde vara så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket (skogsbruksvärdet) utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Skogsbruksvärdet är värdet av taxeringsenhetens skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som används eller behövs för skogsbruket (21 kap. 12 § IL).

Huvudregel vid onerösa förvärv är proportionering

Proportionering ska ske med ledning av hela taxeringsvärdet vid förvärv av hel fastighet.

Exempel

A har köpt en skogsfastighet för 5 200 000 kr. Taxeringsvärdet vid förvärvstidpunkten var 2 800 000 kr, varav skogsbruksvärde 1 050 000 kr. Skogens anskaffningsvärde blir då

$$\frac{1\,050\,000 \times 5\,200\,000}{2\,800\,000} = 1\,950\,000$$

Avdragsutrymmet blir

- för fysisk person 50 % härav eller 975 000 kr
- för juridisk person 25 % härav eller 487 500 kr.

Det belopp som ska proportioneras är bara ersättningen för fastigheten. Andra utgifter för förvärvet, t.ex. för lagfart eller utgifter för fastighetsbildning får inte medräknas.

Värdet av undantagsförmån som förvärvaren påtagit sig att utge ska inte inräknas i ersättningen för fastigheten (RÅ 1987 ref. 118).

Anskaffningsvärdet för skogen ska inte reduceras med ianspråktagen ersättningsfond för mark (RÅ 1999 ref. 71).

Huvudregel vid onerösa förvärv är proportionering med ledning av taxeringsvärdet vid förvärvstillfället. Regeln är emellertid inte utan undantag (21 kap. 13 § IL).

Justeringsregeln

Beräkningen får ske efter andra grunder om proportionering inte kan tillämpas eller när det är uppenbart att den leder till ett anskaffningsvärde för skogen som avviker från den verkliga ersättningen för skog och skogsmark. Vid tillämpning av justeringsregeln ska anskaffningsvärdet beräknas till det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen. Lagstiftaren har ställt höga krav på den skattskyldiges bevisning vid yrkande om tillämpning av justeringsregeln. Däremot krävs inte att avvikelserna vare sig absolut eller relativt ska vara avsevärd.

Begreppet uppenbart

Vad som uppenbart avviker från den verkliga ersättningen blir – som regeln är utformad – en bedömnings- och bevisfråga. Begreppet uppenbart används i skattelagstiftningen för att uttrycka krav på en mycket hög bevisvärdenivå. Det värde som beräknats genom proportionering ska inte frångås bara av den anledningen att det föreligger en utredning som anger ett annat värde (prop. 1978/79:204, s. 51). Det måste dessutom – för var och en som har någon kännedom om skogsbeskattningsfrågor – framstå som klart att den särskilda värderingen ger ett riktigare resultat än proportioneringsmetoden.

Justeringsgrunder

Taxeringsvärdet, med delvärden, kan vara tämligen inaktuellt vid förvärvstillfället. Vid förvärv som skett lång tid efter närmast föregående allmänna fastighetstaxering kan taxeringsvärdet och däri ingående delvärden ge en bild av värdeförhållandena vid förvärvstidpunkten som är mindre rättvisande än vid förvärv som sker i tiden ganska snart efter en allmän fastighetstaxering. Detta följer av att marknadsvärdet för byggnader och olika ägoslag under tiden sedan närmast föregående allmänna fastighetstaxering kan ha utvecklats klart olikförmigt. Allmän fastighetstaxering har skett 1952, 1957, 1965, 1970, 1975, 1981, 1992, 1998 och 2005. Från och med 1996 fram till

allmän fastighetstaxering av lantbruk 2005 omräknades basvärdet för olika ägoslag årligen med hänsyn till prisutvecklingen. Det omräknade basvärdet utgjorde årets taxeringsvärde. Mellan åren 1996 och 2005 kan alltså taxeringsvärdet och ingående delvärden anses löpande aktualiserade i förhållande till prisutvecklingen. Metoden med årlig omräkning utifrån ett basvärde har ersatts med att var sjätte år ska en allmän fastighetstaxering ske, och däremellan ska en s.k. förenklad fastighetstaxering ske var sjätte år. Från och med den allmänna fastighetstaxeringen av lantbruk 2005 kommer således ett nytt taxeringsvärde för lantbruksenheten och dess delvärden att fastställas var tredje år, om inte särskild fastighetstaxering sker däremellan.

Vidare kan avsevärda ändringar ha skett av fastighetens fysiska beskaffenhet genom t.ex. byggnationer, avverkningar eller delavyttringar utan att detta medfört omtaxering vid särskild fastighetstaxering. Särskild fastighetstaxering ska ske bl.a. i det fall taxeringsenhetens värde ökat eller minskat genom sådan förändring i enhetens fysiska beskaffenhet att taxeringsvärdet på grund av förändringen ska ändras med minst en femtedel. Det kan inte heller uteslutas att Skatteverket inte får kännedom om förändringar som rätteligen skulle ha föranlett omtaxering.

Den skattskyldiges utredning till grund för ett yrkande om tillämpning av justeringsregeln bör omfatta dels en värdering av samtliga ägoslag utförd med en likformig värderingsmetod som syftar till att ge en uppfattning om marknadsvärdet av fastighetens alla olika delar vid förvärvstillfället, dels en motivering varför det är uppenbart att justeringsregeln ger ett anskaffningsvärde som bättre motsvarar den verkliga ersättningen än vad proportioneringsregeln skulle göra.

Av det sagda följer att justeringsregeln är avsedd att tillämpas endast i undantagsfall.

Del av fastighet

Vid förvärv av en del av en fastighet kan proportioneringsregeln normalt inte tillämpas. Anskaffningsvärdet för den förvärvade fastighetsdelen måste bestämmas på annat sätt. Den skattskyldige måste visa grunderna för sin beräkning av anskaffningsvärdet genom någon form av utredning. Fastighetstaxeringens delvärden kan vara till viss ledning vid Skatteverkets bedömning av värdet. Skatteverket kan ha behov av att anlita skogssakkunnig för att avgöra vad som kan godtas.

Fastighetsreglering m.m.

Har fastighetsägaren vid fastighetsreglering eller klyvning betalat en ersättning av den anledningen att värdet av den skog och skogsmark som lagts till hans fastighet är större än värdet av den skog och skogsmark som överförts från hans fastighet, ska denna ersättning anses som anskaffningsvärde (21 kap. 13 § IL).

Exempel

Vid en ensidig fastighetsreglering bestäms att ägaren (fysisk person) till fastigheten A ska betala en ersättning till ägaren av fastigheten B med 100 000 kr. Ersättningsbeloppet avser värdet av den skog och skogsmark som från fastigheten B överförts till fastigheten A och utgör förvärvarens anskaffningsvärde. Om ägaren till fastigheten A sedan tidigare hade ett återstående avdragsutrymme på 125 000 kr, ökar detta nu till 175 000 kr ($125\,000 + 100\,000/2$).

Vid en ömsesidig marköverföring både tillförs och avstår två eller flera fastighetsägare skog och skogsmark. Den som därvid tilldelas skog och skogsmark som är mer värd än den han avstår betalar en ersättning för mellanskillnaden i pengar. Den i pengar utbetalda ersättning utgör hans anskaffningsvärde för den förvärvade skogen och skogsmarken. I vart fall gäller detta om förvärvet och avståendet sker genom samma fastighetsbildningsbeslut.

Förvärv genom arv, gåva m.m.

Vid förvärv genom arv, testamente, gåva, bodelning eller annat benefikt fång av all skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet tar den nye ägaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde (kontinuitetsprincipen). Avdragsutrymmet för den nye ägaren är antingen 50 eller 25 % av det övertagna anskaffningsvärdet beroende på om förvärvaren är en fysisk eller en juridisk person. Förvärvaren anses ha gjort samma skogsavdrag som den tidigare ägaren (21 kap. 16 § IL).

Exempel

Makarna A och B förvärvade var sin skogsfastighet år 1998 för 8 200 000 kr respektive 4 400 000 kr. Anskaffningsvärdet för skogen bestämdes med hjälp av proportioneringsmetoden till 3 300 000 kr respektive 1 550 000 kr. Avdragsutrymmet är således 1 650 000 kr för A och 775 000 kr för B. Makarna gör skogsavdrag med 500 000 kr respektive 225 000 kr. A avlider år 2000

och lämnar fastigheten genom testamente till sonen C. Samtidigt ger B sin fastighet i gåva till C.

C:s avdragsutrymme i den näringsverksamhet som utgörs av de två skogsfastigheterna blir 1 700 000 (1 650 000 - 500 000 + 775 000 - 225 000) kr.

Köp eller gåva

Gränsdragningen mellan onerösa förvärv (köp, byte, fastighetsreglering) och benefika förvärv (arv, gåva, bodelning) är av avgörande betydelse när det gäller att rätt beräkna anskaffningsvärdet. En som köp betecknad fastighetsöverlåtelse kan i skattesammanhang behandlas som gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet.

Se t.ex. RSV/FB Dt 1981:29 enligt följande.

A hade 1975 förvärvat en fastighet från sin far genom ett som köp betecknat fång. Ersättningen motsvarade 1974 års taxeringsvärde och understeg 1975 års taxeringsvärde med 35 %. Fastigheten ansågs vid beräkning av realisationsvinst med anledning av en senare försäljning i sin helhet förvärvad genom gåva. Ersättningen ska alltså jämföras med det vid överlåtelsefallet gällande taxeringsvärdet.

Transaktion mellan makar

Kammarrätten i Sundsvall har i en dom 1989-03-10, mål nr 453-454-1986, funnit att försäljning av ideella andelar i samma fastighet mellan makar inte utgör några nya förvärv eftersom ägarförhållanden inte förändrats. Makarna, som tidigare erhållit uppskov med beskattning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet, sålde var sin ideell hälftedel av fastighet till varandra och uppvisade en realisationsförlust. Kammarrättens dom innebär att tidigare meddelat uppskov med beskattning kvarstod och att någon avyttring inte ansågs ha skett.

Beräkning av skogsavdrag i vissa fall

I samband med övergångstillfallet (1 januari 1980) och den därpå följande allmänna fastighetstaxeringen 1981, höjdes värdenivån på skog och skogsmark väsentligt. Detta medförde speciella problem. En särskild lag angående beräkning av skogsavdrag i vissa fall infördes då (4 kap. 33 § lag om införande av inkomstskattelagen).

Bestämmelserna innebär att en som köp, byte eller liknande betecknad fastighetsöverlåtelse, såvitt avser rätten till skogsavdrag, ska bedömas som oneröst fång även om överlåtelsen vid inkomstbeskattningen allmänt är att anse som gåva.

Förutsättningar för sådan bedömning är att förvärvet skett 1981 och att köpeskillingen uppgick till lägst ett belopp motsvarande 1980 års taxeringsvärde för fastigheten.

Någon motsvarighet till dessa bestämmelser har inte införts i samband med senare allmänna fastighetstaxeringar.

Köp eller arv

Frågan om ett förvärv ska betraktas som köp eller arv har prövats vid flera tillfällen av Regeringsrätten.

1. Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. – Fastigheten anses i sin helhet förvärvad genom arv.
2. Arvinge löser i samband med arvskifte ut övriga dödsbo-delägare och erlagger arvskifteslikvid. – Fastigheten anses i sin helhet förvärvad genom arv, även om transaktionen givits beteckningen köp. RÅ 1941 ref. 51, RÅ 1942 Fi 1040, RÅ 1982 Aa 148, RSV/FB Dt 1977:10. Denna princip har tillämpats utan hinder av att delägarens arvslott motsvarar endast en obetydlig del av den övertagna egendomens värde (se t.ex. RÅ 1976 Aa 61).
3. Även när egendomen förvärvats genom ett såsom köp betecknat avtal, som enligt uttryckligt villkor förutsatte att arvskifte skulle äga rum före tillträdet, har egendomen ansetts förvärvad uteslutande genom arv. RÅ 1950 not. 144.
4. Arvinge köper fastighet av dödsbo där han är delägare. Köpet sker inte i samband med arvskifte. – Fastigheten anses förvärvad genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet. Återstoden anses förvärvad genom köp. RÅ 1953 not. 774 och RÅ 1981 1:76. Jämför även RÅ 1984 1:92. Detta har ansetts gälla även när köpet skett i nära anslutning till det efterföljande skiftet. RÅ 1966 not. 506.
5. Ett dödsbo med sexton likaberättigade delägare överenskom i ett som partiellt arvskifte betecknat avtal den 21 juli 1980, att ett skogsområde från en av dödsboets fastigheter skulle överföras till delägaren H, för 151 860 kr. I avtalet uppgavs att likviden fastställdes genom ett internt anbuds-förfarande.
Dödsboet och delägaren har sedermera slutit ett avtal den 29 och 30 augusti 1980 om fastighetsreglering, vilket följts av fastighetsbildningsmyndigheten vid en därefter följd förrättning den 24 oktober 1980. Enligt en anteckning i protokollet vid förrättningen intygades att fastighetsbildningen var ett led i jordbrukets yttre rationalisering och medförde därigenom en förbättrad fastighetsindelning utan

att en mer ändamålsenlig indelning motverkades. Den 31 december 1980 fördelades den likvid som influtit för de av dödsboet överlåtna fastigheterna genom ett såsom arvskifte betecknat avtal.

Regeringsrätten fann att det första partiella arvskiftet skulle uppfattas som en överenskommelse mellan delägarna att gemensamt vidta de åtgärder som erfordras för fastighetsreglering. Överenskommelsen hade inom kort tid följts av ett särskilt avtal om fastighetsreglering. Regeringsrätten fann, att vid beräkning av skogsavdrag har den ersättning som delägaren erlagt för skogsområdet behandlats som vederlag vid fastighetsreglering, som avses i punkt 8 av anvisningarna första stycket 22 § KL, och ej som arvskifteslikvid. RÅ 1988 ref. 156 (RIA 74/88) jämför RÅ 1980 1:85. Regeringsrätten avstod uttryckligen från att ta ställning till frågan om i vart fall en sextondel av förvärvet skulle betraktas som arv, eftersom den frågan inte påverkade yrkat avdrag ifrågasvarande taxeringsår.

6. Ett dödsbo med tre delägare, A, B och C, innehade ett antal fastigheter, som tillsammans bildade en brukningsenhet. Vid ett partiellt arvskifte den 18 december 1979 tilldelades A och B var sin fastighet, och C förklarade sig utskiftad från boets fasta egendom. Genom en överenskommelse om fastighetsreglering samma dag, mellan B och dödsboet överfördes resten av de fastigheter som ingått i dödsboets brukningsenhet till B, mot att B erlade reverser till dödsboet. Reverserna löpte utan ränta och förföll till betalning den 1 februari 1980. Vid ett ytterligare partiellt arvskifte den 22 januari 1980 tillskiftades B de reverser som han tidigare utfärdat, mot att han erlade likvid till A och C, delvis kontant och delvis i form av nya reverser. Genom beslut den 15 februari 1982 fastställde fastighetsbildningsmyndigheten fastighetsregleringen enligt överenskommelse och ansökan den 18 december 1979. Regeringsrätten fann i en dom 1989-02-23 att de av dödsboet och dess delägare företagna rättshandlingarna och fastighetsregleringen inte kunde betraktas skilda från varandra utan fick ses i ett sammanhang och att arvingens förvärv av dödsboets fastigheter därför i skattehänseende bör anses ha skett genom arv (RÅ 1989 ref. 32). I samma mål fann regeringsrätten att arvingens underlåtenhet att självant redovisa det partiella arvskiftet den 22 januari 1980, vilket ansågs ha väsentlig betydelse när det gällde att bestämma hans taxeringar, utgjorde sådant förtigande som enligt

114 § tredje stycket taxeringslagen motsvarar oriktig uppgift. Förutsättningar för eftertaxering ansågs därför föreligga.

7. Arvinge tillskiftas fastighet vid arvskifte. I anslutning härtill säljs fastigheten vidare till annan delägare i samma dödsbo. Allt företas i syfte att den sistnämnde ska erhålla större underlag för skogsavdrag vid framtida inkomstbeskattning. – Med tillämpning av lagen mot skatteflykt ska fastighetens anskaffningsvärde vid framtida skogsavdrag bestämmas som om köparen förvärvat fastigheten dels genom arv till den del som motsvarar hans andel i dödsboet, dels genom köp vad gäller återstoden. RÅ 1984 1:92.

8. Arvinge tillskiftas fastighet med lågt underlag för skogsavdrag. Hon säljer fastigheten till maken för en köpskilling som medför ett långt högre skogsavdrag. Köpskillingen motsvarar ”1951 års förvärvspris + uppräkningskostnader”.

Enligt RR hade i målet inte visats att köparen genom sitt från hustrun gjorda köp uppnår en skatteförmån som skulle medföra att lagen mot skatteflykt kunde tillämpas på köpet. RÅ 1985 1:13.

Koncernförhållanden

Vid överlåtelse av skogsfastighet mellan företag inom en svensk koncern gäller samma regler som vid benefik överlåtelse mellan fysiska personer. Det förvärvande företaget får överta anskaffningsvärde och avdragsutrymme av det överlåtande företaget. Detta gäller även om förvärvet omfattar mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten. Skogsavdrag, utöver vad som kvarstår outnyttjat hos det överlåtande företaget, får inte göras (21 kap. 14 och 17 §§ IL).

15.2.4.6 Anskaffningsvärde vid förvärv av del av fastighet

Förvärv av del av fastighet kan avse antingen en ideell andel (kvotdel), till exempel 1/6 eller 7/144, eller ett visst markområde, arealförvärv. Reglerna för beräkning av anskaffningsvärde skiljer sig mellan de olika formerna av delförvärv. En schematisk sammanställning av dessa regler finns sist i detta avsnitt.

Ideell andel – överlåtaren

Avser överlåtelsen en ideell andel av en fastighet minskar överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och skogsmarken i näringsverksamheten. Detta gäller oavsett hur liten kvotdel som överlåtits och oavsett om överlåtelsen skett oneröst eller benefikt (21 kap. 17 § IL).

**Ideell andel –
förvärvaren**

Vid oneröst förvärv av ideell andel beräknas förvärvarens anskaffningsvärde på vanligt sätt, genom proportionering eller på annat sätt (särskild värdering).

Exempel

A äger en skogsfastighet, vars anskaffningsvärde för skogen uppgår till 320 000 kr. Han har gjort skogsavdrag med 60 000 kr.

A säljer $\frac{1}{4}$ av fastigheten till sin dotter.

Hans anskaffningsvärde reduceras därför med $\frac{1}{4}$ till 240 000 kr.

A:s kvarvarande avdragsutrymme före överlåtelsen är 100 000 ($320\,000/2 - 60\,000$) kr.

Detta reduceras med så stor del som motsvarar den överlåtna andelen (= $\frac{1}{4}$ -del). A har ett efter överlåtelsen återstående avdragsutrymme på 75 000 kr (= $\frac{3}{4}$ -delar).

Dotterns anskaffningsvärde är beroende av vilken ersättning hon betalar.

Vid benefikt förvärv övertar förvärvaren så stor del av överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som belöper på den förvärvade andelen (t.ex. $\frac{1}{6}$ av anskaffningsvärdet) vid förvärvstillfället (21 kap. 16 § IL).

Exempel

Samma förutsättningar som i föregående exempel, men med den skillnaden att dottern får $\frac{1}{4}$ -del av fastigheten i gåva. Hon övertar då $\frac{1}{4}$ -del av A:s anskaffningsvärde, dvs. 80 000 kr, och hon anses ha gjort skogsavdrag med $\frac{1}{4}$ -del av de 60 000 kr som A före gåvotillfället sammanlagt gjort avdrag med.

Dotterns återstående avdragsutrymme blir $80\,000/2 - 60\,000/4 = 25\,000$ kr.

För A blir situationen densamma som i föregående exempel.

Arealförvärv

Då det gäller delförvärv av viss areal är reglerna för beräkning av anskaffningsvärde och gällande ingångsvärde mera komplicerade.

**Arealförvärv
Överlåtarens**

Om en del av en skattskyldigs skogsmark går över till en ny ägare, oavsett om detta sker genom oneröst eller benefikt förvärv, minskas den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme i samma proportion som minskningen av

	<p>värdet av skog och skogsmark i näringsverksamheten (21 kap. 17 § IL).</p>
Arealförvärv Förvärvaren	<p>Vid oneröst förvärv beräknas förvärvarens anskaffningsvärde på vanligt sätt, genom proportionering om relevant taxeringsvärde med delvärden finns eller i annat fall genom särskild värdering.</p> <p>Vid benefikt förvärv övertar förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen, vilket innebär att förvärvaren också tar över den tidigare ägarens avdragsutrymme (21 kap. 16 § IL).</p>
Mindre än 20 % Överlåtaren	<p>Om överlåtelsen vid arealförvärv omfattar mindre än 20 % av all skog och skogsmark i överlåtarens näringsverksamhet ska överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme inte minskas med anledning av överlåtelsen. Detta gäller oavsett om överlåtelsen skett oneröst eller benefikt (21 kap. 17 § IL).</p>
Mindre än 20 % Förvärvaren	<p>Vid arealförvärv genom köp, byte eller på liknande sätt av en del av en fastighet får den nye ägaren alltid ett anskaffningsvärde och avdragsutrymme som beräknas på vanligt sätt som en del av erlagd ersättning. Detta gäller oavsett hur stor eller liten del av överlåtarens skog och skogsmark som förvärvas.</p> <p>Vid benefika arealförvärv som omfattar mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i överlåtarens näringsverksamhet får den nye ägaren inte något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme (21 kap. 16 § IL).</p>

Exempel

I.

A:s anskaffningsvärde på skog och skogsmark är 880 000 kr. A har gjort skogsavdrag med 140 000 kr under den tid han ägt fastigheten.

A säljer en del av sin fastighet för 360 000 kr. Vid försäljningstillfället är värdet av all skog och skogsmark i A:s näringsverksamhet enligt föreliggande utredning 1 040 000 kr. På den avyttrade arealen belöper enligt utredningen 260 000 kr, vilket motsvarar 25 %. A har alltså kvar 75 % av sitt anskaffningsvärde eller 660 000 kr. A:s återstående

avdragsutrymme blir $(660\,000/2 - \frac{3}{4} \times 140\,000) = 225\,000$ kr.

Den nye ägaren får beräkna anskaffningsvärde och avdragsutrymme enligt vanliga regler genom proportionering eller på annat sätt som en del av erlagd ersättning. Något samband med hur stor reducering A gör av sina värden finns i princip inte vid ett oneröst förvärv.

Om överlåtelsen i stället hade avsett en fastighetsdel vars värde varit mindre än 20 % av värdet av all skog och skogsmark i A:s näringsverksamhet, hade A inte behövt reducera sina värden. Den nye ägaren hade ändå fått beräkna sina värden med utgångspunkt i den ersättning han betalt.

II.

A har ett anskaffningsvärde på 600 000 kr. Värdet av all skog och skogsmark i A:s näringsverksamhet kan uppskattas till 750 000 kr vid överlåtelse tillfället.

A överlåter ett skogsskifte till B genom gåva. Värdet av detta skogsskifte kan beräknas till 225 000 kr. Eftersom detta värde inte understiger 20 % av all skog och skogsmark i A:s näringsverksamhet har B rätt till anskaffningsvärde för sitt förvärv.

Om A gjort skogsavdrag med 100 000 kr blir B:s avdragsutrymme

$(600\,000/2 \times 225/750) - (100\,000 \times 225/750) = 60\,000$ kr.
A:s avdragsutrymme minskar i samma mån och A har ett återstående avdragsutrymme på 140 000 kr.

Svårigheter kan uppkomma vid värderingen av den överlåtna skogen och skogsmarken. Om skogsbeståndet är jämnt fördelat över hela skogsarealen kan beräkningen kanske ske efter arealuppgifter. Åtskilliga faktorer utöver areal och virkesförråd påverkar skogens värde, som t.ex. terrängens beskaffenhet och avstånd till bilväg. I många fall måste en skogsakkunnig värdering ske av de olika delarna.

Fastighetsreglering, klyvning

En proportionell minskning av den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska också ske om värdet av skogen och skogsmarken på hans fastighet minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning (21 kap. 17 § IL).

Tomtrörelse

Bestämmelserna i 21 kap. 17 § IL om överlåtarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme efter delavyttring ska också

tillämpas om en del av en fastighet enligt 27 kap. 11 § IL blir lagertillgång i tomtrörelse av den anledningen att fastighetsägaren under tio år avyttrat minst 15 byggnadstomter som kan räknas samman till en tomtrörelse.

En skogsfastighet som av denna anledning utan ägarbyte växlat karaktär från kapitaltillgång till lagertillgång ska anses ha förvärvats av en ny ägare. Något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme ska inte beräknas för den del som bytt karaktär eftersom den delen av fastigheten inte längre är en kapitaltillgång.

För den del av fastigheten som inte bytt karaktär gäller, i det fall att skog och skogsmark till ett värde som motsvarar mindre än 20 % av värdet av skogen och skogsmarken i fastighetsägarens näringsverksamhet vid den tidpunkt då tomtrörelsen anses påbörjad bytt karaktär och blivit lagertillgång, att fastighetsägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme inte ska minskas, och i övriga fall att en proportionell minskning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme ska ske (21 kap. 18 § IL).

Allframtidsupplåtelse

Om engångsersättning för skog och skogsmark på grund av allframtidsupplåtelse blir föremål för kapitalvinstbeskattning ska reglerna i 21 kap. 17 § IL om anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delavyttring tillämpas som om den upplåtna skogen och skogsmarken förvärvats av ny ägare (21 kap. 18 § IL). Detta innebär att fastighetsägaren inte behöver reducera sitt anskaffningsvärde och avdragsutrymme om ersättningen för den upplåtna skogsmarken och det virke (60 % av ersättningen för skogsprodukter) som avverkats på denna mark i samband med upplåtelsen inte uppgår till minst 20 % av värdet av skogen och skogsmarken i näringsverksamheten vid upplåtelsefallet.

Koncernföretag

Vid överlåtelse av skogsfastighet mellan företag inom en svensk koncern gäller inte 20 %-regeln varken för förvärvaren eller för överlåtaren (21 kap. 14 och 17 §§ IL).

hematisk
sammanställning
av reglerna vid
delförvärv

Skogsbeskattning			
Beräkning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delförvärv			
Typ av delförvärv		Överlåtaren	Förvärvaren
Ideell andel	Oneröst	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras med så stor del som motsvaras av den överlåtna andelen, t.ex. ¼-del, oavsett hur liten kvotdel som överlåtit	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme beräknas enligt vanliga regler (proportionering eller på annat sätt, särskild värdering).
	Benefikt	-"- (dvs. med samma belopp som förvärvaren övertar)	Övertar så stor del av föregående ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som motsvarar den förvärvade andelen, t.ex. ¼-del.
Areal förvärv	Oneröst 20 % eller mer	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och skogsmark.	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme beräknas enligt vanliga regler (proportionering eller på annat sätt, särskild värdering).
	Oneröst mindre än 20 %	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme behöver inte reduceras.	-"-
	Benefikt 20 % eller mer	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme reduceras i samma proportion som minskningen av värdet av näringsverksamhetens skog och skogsmark (dvs. med samma belopp som förvärvaren övertar).	Övertar så stor del av föregående ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av all skog och skogsmark i näringsverksamheten vid förvärvstillfället.
	Benefikt mindre än 20 %	Anskaffningsvärde och avdragsutrymme behöver inte reduceras.	Får inte tillgodoräkna sig något anskaffningsvärde eller avdragsutrymme.

15.2.4.7 Rationaliseringsförvärv

Är förvärvet av skog och skogsmark ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering, dvs. medför förvärvet mer ändamålsenliga brukningsenheter, kan skogsavdrag göras med högre belopp än vid vanliga förvärv (prop. 1978/79:204, s. 57–58).

I propositionen beskrivs ett exempel på skogsbrukets rationalisering då fysisk person utökar sitt innehav av skogsmark genom att köpa en grannfastighet. Syftet med reglerna om rationaliseringsförvärv var och är alltså att stimulera sammanslagningar av små brukningsenheter till större och mer ändamålsenliga.

Något svar i kvantifierbara termer som gäller hela landet är inte möjligt att lämna. Några enhetliga riktlinjer finns inte. Sådana kan inte heller finnas eftersom förhållandena är alltför olika bl.a. avseende tillväxt och möjlighet till arronderingsförbättringar. En bedömning måste således ske i varje enskilt fall. Driftsförhållandena ska förbättras på sådant sätt att kostnaderna per virkes- eller arealenhet för drivning, skogsvård och förvaltning uppenbart påverkas i gynnsam riktning. Hänsyn ska tas bl.a. till flyttningkostnader, vägunderhåll och vägavgifter, gränsunderhåll och färdsel över annans mark samt fysisk närhet.

Några rationaliseringseffekter uppkommer inte om förvärvad och ägd fastighet, var för sig, storleksmässigt överstiger en för trakten rationell brukningsenhet. Se KRNG dom 2008-10-23, mål nr 834-08. Fastighetsförvärven medförde enbart att det sammanlagda skogsbeståndet ökades. Att ett större skogsbestånd allmänt ger möjlighet till mer rationell skogsdrift än ett mindre ligger i sakens natur men medför därför inte att förutsättningarna för förhöjt skogsavdrag till följd av rationaliseringsförvärv är uppfyllda.

Ägarförhållandena påverkar också bedömningen. Att delägare löser ut andra delägare i samma fastighet anses inte medföra någon yttre rationaliseringseffekt. Det ska vara samma ägarförhållande i ägd fastighet som i tillköpt. Vissa speciella undantagsfall kan finnas.

Bestämmelserna finns i 21 kap. 10 § IL och innebär att avdragsnivån (men inte avdragsutrymmet) under viss tid höjs till det dubbla. Rätten till förhöjt avdrag, dvs. hela intäkten vid upplåtelse av avverkningsrätt och 60 % av intäkten till följd av försäljning eller uttag av skogsprodukter, gäller enbart för fysiska personer och sådana dödsbon, där fastigheten vid döds-

fallet ägdes av den avlidne. Förhöjt avdrag får göras oavsett om avverkningen sker på den mark som förvärvats i rationaliseringssyfte eller om avverkningen helt eller delvis sker på tidigare ägd mark.

- Ej aktiebolag m.fl.** Reglerna om rationaliseringsförvärv omfattar inte övriga juridiska personer.
- Endast vid köp, byte etc.** Reglerna gäller endast om fastigheten förvärvats genom köp, byte eller på liknande sätt eller genom fastighetsreglering eller klyvning. Däremot kan förhöjt avdragsbelopp inte medges om förvärvet varit benefikt, även om den åsyftade rationaliseringen åstadkommits just genom den benefika överlåtelsen.
- Tidsgräns, förvärvstidpunkt** Möjligheten till förhöjt avdrag är begränsad i tiden till det beskattningsår som rationaliseringsförvärvet skett och de närmast därpå följande fem beskattningsåren. Förvärvstidpunkten bestäms enligt vanliga civilrättsliga regler, vilket innebär att köpekontraktets datum normalt gäller som tidpunkt för äganderättsövergången. Vid fastighetsreglering och klyvning räknas som förvärvstidpunkt den tidpunkt för tillträde som gäller enligt fastighetsbildningslagen (1970:988) eller den tidpunkt för tillträde som gäller enligt skriftligt avtal under förutsättning att fastighetsbildning sökts (21 kap. 10 § andra stycket IL).
- Avdragsutrymmet** Avdragsutrymmet utökas inte genom de regler som gäller vid rationaliseringsförvärv. Även i dessa fall gäller att högst halva anskaffningsvärdet utgör avdragsutrymme under innehavstiden. Däremot kan skogsavdragen erhållas i snabbare takt genom att hela den avdragsgrundande skogsintakten får dras av. De förhöjda avdragsbeloppen får sammanlagt inte överstiga det avdragsutrymme som belöper på rationaliseringsförvärvet (21 kap. 10 § första stycket IL).
- Intygskravet** Det tidigare angivna kravet på intyg från länsstyrelse/lantbruksnämnd har tagits bort från lagtexten. Det ankommer dock även fortsättningsvis på den skattskyldige att styrka att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv.
- Anskaffningsvärdet** Vid rationaliseringsförvärv får i anskaffningsvärdet räknas in, förutom ersättningen för skog och skogsmark, även den del av övriga utgifter för förvärvet såsom för lagfart och lantmäteriutgifter som belöper på skogen och skogsmarken (21 kap. 15 § IL). Däremot ska inte lantmäteriförrättningsutgifter för omarrondering som är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering räknas in i anskaffningsvärdet. Avdrags-

utrymmet i rationaliseringsfallen bli något större än vid övriga förvärv där utgifter för lagfart och lantmäteri inte får räknas in i anskaffningsvärdet.

Exempel

A äger en skogsfastighet vars anskaffningsvärde uppgår till 1 600 000 kr. Avdragsutrymmet är halva anskaffningsvärdet eller 800 000 kr, varav 400 000 kr förbrukats.

A förvärvar därefter en grannfastighet för 2 160 000 kr. Lagfartskostnader m.m. uppgår till 40 000 kr. Taxeringsvärdet var vid förvärvstidpunkten 800 000 kr, varav skogsbruksvärde 400 000 kr. A styrker att det är fråga om ett rationaliseringsförvärv. Anskaffningsvärdet för den förvärvade skogen kan beräknas till

$$\frac{2\,200\,000 \times 400\,000}{800\,000} = 1\,100\,000 \text{ kr}$$

Avdragsutrymmet blir 550 000 kr.

Två år därefter säljer A en avverkningsrätt för 750 000 kr och yrkar avdrag enligt reglerna för rationaliseringsförvärv. Han gör avdrag med hela skogsintäkten. Avdraget ska dock begränsas till 550 000 kr, eftersom avdragsutrymmet för den fastighet han förvärvat genom rationaliseringsförvärv därefter är förbrukat.

För resterande del av likviden, 200 000 kr, kan A göra avdrag enligt vanliga regler, dvs. med 50 % av återstoden av skogsintäkten eller med 100 000 kr, eftersom han inte helt förbrukat avdragsutrymmet på sin gamla fastighet.

A kan göra skogsavdrag med $550\,000 + 100\,000 = 650\,000$ kr. Återstående avdragsutrymme är 300 000 kr och härrör i sin helhet från den tidigare förvärvade fastigheten. Möjligheten till förhöjt avdrag på grund av rationaliseringsförvärv är uttömda.

15.2.4.8 Övergångsbestämmelser

Till 1981 års regler

Enligt övergångsbestämmelserna till 1981 års regler (senaste lydelse i SFS 1982:324) bestäms anskaffningsvärdet på skog som fanns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering sker första gången enligt de nya bestämmelserna (övergångstillfället, vanligtvis den 1 januari 1980) med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt äldre bestämmelser.

Kontinuitetsprincipen

Genom denna övergångsregel uppnås kontinuitet i beskattningen för den som antingen förvärvat sin skogsfastighet före övergångstillfället, eller, som genom ett benefikt förvärv efter övergångstillfället övertar en överlåtares anskaffningsvärde, baserat på förvärv före övergångstillfället. Anskaffningsvärdet överensstämmer med ingångsvärdet enligt de äldre reglerna och gällande ingångsvärde med för ägaren gällande ingångsvärde.

Exempel

A köpte 1969 en fastighet för 760 000 kr. Ingångsvärdet för den växande skogen beräknades till 420 000 kr. Han avverkade skog under 1973 och 1976 och medgavs skogsvärdeminskingsavdrag med 27 000 kr respektive 113 000 kr. Det för ägaren gällande ingångsvärdet enligt de äldre reglerna utgjorde därefter 280 000 kr.

Samma belopp får övertas som gällande ingångsvärde enligt 1981 års regler. Anskaffningsvärdet blir 420 000 kr och avdragsutrymmet hälften därav eller 210 000 kr. Av detta har A genom erhållna värdeminskingsavdrag konsumerat totalt 140 000 (27 000 + 113 000) kr.

A kan således under sitt fortsatta innehav medges skogsavdrag med ytterligare högst 70 000 kr (210 000 - 140 000).

Om han i stället på grund av avverkningarna 1973 och 1976 medgivits skogsvärdeminskingsavdrag överstigande 210 000 kr, skulle hans avdragsutrymme enligt 1981 års regler vara helt förbrukat redan vid övergångstillfället, varför ytterligare skogsavdrag inte kunnat medges.

15.2.4.9 Beräkning av ingångsvärde enligt äldre regler

Beräkning av anskaffningsvärde enligt de nya reglerna sker först vid det års taxering, då skogsavdrag yrkas för första gången. Följden blir att övergångsbestämmelserna kan komma att tillämpas under en lång följd av år i de fall då fastigheten förvärvats före övergångstillfället 1980.

Sammanställning av äldre regler

Sammanställning av de äldre reglerna finns i Handledning i skogsbruksbeskattning, 1994, s. 54 ff. samt därtill hörande bilaga 5. Se även 4 kap. 32 § lag om ikraftträdandet av inkomstskattelagen.

**Övergångs-
bestämmelser till
inkomstskatte-
lagen**

I 4 kap. 32 och 33 §§ ILP finns övergångsbestämmelserna till IL vad gäller skog.

I fråga om skog som fanns på fastigheten vid ingången av det beskattningsår för vilket taxering skedde år 1981 eller, om taxering inte skedde då, år 1982, (övergångstillfället) ska anskaffningsvärdet och avdragsutrymmet bestämmas med utgångspunkt i skogens ingångsvärde enligt äldre regler.

Som anskaffningsvärde vid tillämpning av IL anses ingångsvärdet vid övergångstillfället till den del detta värde grundade sig på ersättning vid köp, byte eller liknande förvärv efter år 1951 och i fråga om annat förvärv på taxeringsvärdet för år 1952 eller senare år. Anskaffningsvärdet får inte beräknas med stöd av den s.k. 20-årsregeln i de äldre reglerna.

Vid beräkning av det återstående avdragsutrymmet beaktas avdrag som den skattskyldige vid 1952 eller senare års taxering har gjort för minskning av skogens ingångsvärde och dylikt. Är makes eller skyldemans förvärv avgörande för beräkningen av ingångsvärdet, ska avdrag som denne förvärvare, eller i förekommande fall senare ägare, har gjort anses som avdrag som den skattskyldige själv har gjort. Avdragsutrymmet ska dock inte tas upp till lägre belopp än 50 % av anskaffningsvärdet eller, i fråga om annan juridisk person än sådant dödsbo som övertagit fastigheten från den avlidne, 25 % av anskaffningsvärdet.

Kan den skattskyldige göra sannolikt att belopp, varmed avdrag har gjorts, hänför sig till en fastighet för vilken något anskaffningsvärde inte ska beräknas, ska hänsyn inte tas till beloppet vid beräkning av återstående avdragsutrymme (32 §).

Se vidare kommentaren under avsnitt 15.2.4.4 Spärr mot negativt avdragsutrymme.

**Övergångs-
bestämmelser
Förvärv av fastig-
het 1981**

Vid tillämpning av bestämmelserna om skogsavdrag i 21 kap. 4–19 §§ IL ska en skattskyldig, om han begär det, anses ha förvärvat en fastighet genom köp, byte eller på liknande sätt om

1. fastigheten förvärvades under år 1981,
2. fastigheten då var taxerad som jordbruksfastighet,
3. överlåtelsen var betecknad som köp, byte eller liknande, och
4. den avtalade ersättningen inte understeg fastighetens taxeringsvärde för år 1980 (33 §).

15.2.4.10 Avverkningsrätter

Begreppet avverkningsrätt

Civilrättsligt är rätten att avverka skog på annans fastighet en form av nyttjanderätt, även om rättigheten inte innebär rätt att i övrigt nyttja fastigheten (7 kap. 3 § JB). Rättigheten har således inte samma innebörd som arrende, då inte någon viss areal omfattas av upplåtelsen.

Begreppsmässigt omfattar upplåtelse av avverkningsrätt företeelserna rotpostförsäljning eller försäljning av stämpling. Avtal om upplåtelse av avverkningsrätt är inte bindande längre än fem år enligt 7 kap. 5 § andra stycket JB (gäller dock inte rätt som upplåtes av staten). Observera att tiden räknas från datum för avtalet och inte från eventuellt tillträdesdatum.

Avverkningsuppdrag eller leveransrotköp är andra upplåtelseformer, vid vilka fastighetsägaren uppdrar åt annan att avverka skog på hans fastighet, med löfte för den som avverkar att köpa det utfallande virket.

Rotpost eller stämpling = Avverkningsrätt

Rotpostförsäljning eller stämpling innebär att skogsägaren låter utmärka och mäta upp träd på rot inom ett visst område. Köparen betalar ett pris som avser den rotstående skogen (rotposten). Vid rotpostförsäljning eller stämpling är det köparen som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Avverkningsuppdrag

Vid avverkningsuppdrag uppdrar skogsägaren åt en köpare t.ex. en skogsägarförening att utföra en avverkning. Köparen ansvarar för att skogen som anvisats blir avverkad och uttransporterad till bilväg. Den fortsatta hanteringen av virket, dvs. mätning och prissättning sker sedan på samma sätt som för leveransvirke (virke som avverkats av skogsägaren själv). För att få fram nettopriset dras köparens kostnad för avverkningen av. Kostnaden kan antingen bestå av den verkliga kostnaden eller en i förväg överenskommen fast kostnad. Vid avverkningsuppdrag är det säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Leveransrotköp

Vid leveransrotköp säljer skogsägaren skog som rotpost utan uppmätning av skogen och virket betalas till ett fast nettopris per avverkad kubikmeter. Mätning sker vid industrin. Köparen står för både avverknings- och transportkostnader. Vid leveransrotköp är det säljaren som står risken för hur mycket eller lite virke som finns inom området.

Skatterättsligt jämfälls avverkningsuppdrag och leveransrotköp med avverkningsrätt

Regeringsrätten har i målet RÅ 1970 Fi 1373 avseende beräkning av maximibelopp för insättning på skogskonto funnit nettolikvid för sådant avverkningsuppdrag utgöra ersättning för avverkningsrätt.

Skatterättsligt bör således avverkningsuppdrag och leveransrotköp jämfällas med upplåtelse av avverkningsrätt.

Förbehållen avverkningsrätt, inkomst av näringsverksamhet

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt av avverkningsrätt till skog räknas alltid till näringsverksamhet (13 kap. 1 § IL). Såsom bestämmelsen är utformad innefattar den förbehållen avverkningsrätt. Sådant förbehåll kan göras i samband med försäljning av fastighet. Analogt med vad som i övrigt gäller upplåtelser av avverkningsrätter enligt 7 kap. 5 § andra stycket JB är sådant förbehåll giltigt i högst fem år.

Det bör observeras att rätt till skogsavdrag inte får göras på grund av en intäkt som tas upp till beskattning efter det att all skogsmark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av en ny ägare (21 kap. 4 § IL). Avdrag för insättning på skogskonto eller skogskadekonto får dock ske på grund av avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt (21 kap. 22 § IL).

Bokföringsmässiga grunder huvudregel

Huvudregeln enligt 14 kap. 2 § IL är att inkomst av näringsverksamhet ska redovisas enligt bokföringsmässiga grunder.

Kontantprincipen

Enligt 21 kap. 2 § IL får den skattskyldige redovisa intäkt av upplåtelse av avverkningsrätt till skog efter kontantmässiga grunder om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år. Som intäkt för varje år får då tas upp den del av ersättningen som influtit under samma år. Varje delbetalning är intäkt den dag den blir disponibel. En överenskommelse om betalningsplan, som visar att betalning ska ske under minst två år, ska finnas senast vid tidpunkten för avyttringen. Avvikelse från planen kan ske utan att undantagsregleringen upphör att gälla.

Betalningsplan kan inte föras över

Ett dödsbo hade en fordran enligt betalningsplan på 670 411 kr enligt 21 kap. 2 § IL. Av denna summa utbetalades 299 999 kr till dödsboet. Resterande belopp 370 412 kr tillskiftades tre dödsbodlagare genom partiellt arvskifte. Frågan som prövades av kammarrätten var om dödsboet skulle beskattas för beloppet 370 412 kr. Kammarrätten anger i domskälen följande. Genom att disponera över fordran på sätt som skett

genom det partiella skiftet måste enligt kammarrättens mening dödsboet anses ha förfogat över sin rätt till ersättning på ett sådant sätt att ersättningen inte längre ska betalas ut till dödsboet under flera år. Skattskyldighet i sig för den aktuella avverkningsersättningen har redan åvilat dödsboet i och med att fordran uppkommit och bestämmelserna i 21 kap. 2 § IL innebär – med avsteg från huvudregeln om bokföringsmässig redovisning – endast en rätt för den ersättningsberättigade att under vissa förutsättningar fördela likvid över tiden. I och med att ersättningen efter arvskiftet inte längre för dödsboets vidkommande ska betalas under flera år är angivet lagrum enligt kammarrättens mening inte längre tillämpligt. Till följd härav ska hela den kvarstående ersättningen för aktuell avverkningsrätt tas upp till beskattning (KRSU 2005-09-30, mål nr 101-05).

En betalningsplan kan således inte föras över med skatterättslig verkan vid ett generationsskifte. Rätten att fördela likviden över flera år tillkommer endast den ersättningsberättigade.

Se Skatteverket 2008-03-03, dnr 131 127228-08/111.

**Bokförings-
mässiga grunder**

Saknar t.ex. ett avtal om avverkningsrätt bestämmelse om uppdelning av betalningen ska beskattning ske enligt bokföringsmässiga grunder. Intäkten enligt avtalet ska redovisas för det beskattningsår som avtalet har daterats. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt avtalet redovisas. Avverkningsuppdrag och leveransrotköp bör i princip redovisas på motsvarande sätt. Svårighet kan uppkomma att beräkna ersättningen för ett avverkningsuppdrag eller ett leveransrotköp (jfr följande).

**Värdering av
fordran,
avverknings-
uppdrag eller
leveransrotköp**

En skogsägarförening åtar sig avverkning av ett visst område och köper det avverkade virket (avverkningsuppdrag). Innan avverkningen slutförts kan flera faktorer t.ex. avverkad kvantitet, pris, avverkningskostnader m.m. vara okända för skogsägaren. De okända faktorerna kan i större eller mindre omfattning påverka ersättningen. Genom avtalet om avverkningsuppdrag eller leveransrotköp har skogsägaren fullgjort vad som åligger honom. Skogsägaren ska därför enligt Skatteverkets uppfattning redovisa fordran för avtalet det beskattningsår då avtalet har slutits. Har full betalning då inte skett ska fordran för resterande belopp enligt kontraktet redovisas. Vid värderingen av denna fordran ska beaktas de okända faktorer som kan påverka ersättningen.

Valfrihet Den skattskyldige har valfrihet att redovisa intäkt av upplåtelse av avverkningsrätt till skog om betalning enligt upplåtelseavtalet ska erläggas under loppet av flera år antingen enligt bokföringsmässiga grunder eller enligt kontantprincipen. Ska kontantmässig redovisning ske måste betalningen enligt avtalet vara uppdelad i en betalningsplan. Som angivits ovan jämföras avverkningssupdrag och leveransrotköp med avverkningsrätt.

Byte från kontant principen till bokföringsmässiga grunder En skogsägare har redovisat en intäkt av en avverkningsrätt år 1 efter kontantprincipen. Ytterligare likvider för avverkningsrätten ska erhållas under åren 2 och 3. I IL finns inga bestämmelser om vad som ska gälla vid byte av redovisningsprincip. Då kontantprincipen är frivillig framstår det som rimligt att om inte särskilda skäl föreligger godtas en övergång till bokföringsmässiga grunder, dvs. kvarstående likvider för åren 2 och 3 redovisas år 2.

15.2.5 Skogskonto och skogsskadekonto

Endast fysiska personer och dödsbon För de flesta skogsägare kan skogsinkomsterna variera avsevärt från år till år. För att uppnå en jämnare beskattning, dvs. undvika ogynnsamma marginalskatteeffekter, har möjligheten till avdrag för insättning på skogs- och skogsskadekonto tillkommit. Dessa regler omfattar endast enskilda näringsidkare, dvs. fysiska personer och dödsbon. Juridiska personer, frånsett dödsbon, samt delägare i handelsbolag omfattas inte av bestämmelserna.

15.2.5.1 Insättning på skogskonto

Intäkt av skogsbruk Rätten till avdrag för insättning på skogskonto är knuten till intäkt i näringsverksamhet av skogsbruk och inte till innehavet av skogsfastighet (21 kap. 21 § IL).

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt (21 kap. 22 § IL). Även en arrendator eller före detta skogsägare, som överlätit fastighet men förbehållit sig avverkningsrätt, får använda skogskonto om avverkningsrätten säljs.

Av RÅ 1988 ref. 72 framgår att en skattskyldig ägde hälften av en jordbruksfastighet och hans maka andra hälften. Han brukade hela fastigheten och redovisade alla intäkter och

kostnader avseende fastigheten. Han medgavs avdrag för insättning på skogskonto beräknat med hänsyn till hela skogsintäkten på fastigheten.

Av RÅ 1979 ref. 1:52 framgår att avdrag för insättning på skogskonto inte fick ske när kontot innehades av flera skattskyldiga gemensamt.

Ett kreditinstitut per år

En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på skogskonto i mer än ett kreditinstitut. Om insättning skett hos flera kreditinstitut får avdrag göras bara för insättningar hos det först anlitade kreditinstitutet (21 kap. 32 § IL). Av kontrolltekniska skäl medges avdrag endast för insättningar hos ett kreditinstitut. Däremot kan avdrag medges för en eller flera insättningar på samma eller olika kontonummer hos det först anlitade kreditinstitutet.

Avdragets storlek

Avdragets storlek är knutet till beskattningsårets skogsintäkter, inklusive försäkringsersättning för skog eller skogsprodukter och sådan utdelning från samfällighet, som hänför sig till intäkt av skogsbruk. Vidare får sådan ersättning som tas upp som intäkt av näringsverksamhet för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 8 § IL medräknas (21 kap. 25–29 §§ IL).

Ersättning exklusive moms

Skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger för näringsidkare för försäljning och uttag av vara eller tjänst. Redovisning av mervärdesskatt sker antingen i inkomstdeklaration (årsomsättning om högst 1 000 000 kr) eller i skattedeclarationer. Eftersom mervärdesskatten inte är intäkt vid inkomstskatteberäkningen räknas avdraget för insättning på skogskonto alltid med utgångspunkt från skogsintäkterna exklusive mervärdesskatt.

Av 21 kap. 25 § IL framgår att avdrag för insättning på skogskonto ett visst beskattningsår högst får motsvara summan av

Högsta avdrag

1. 60 % av skogsintäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
2. 40 % av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter, och
3. 40 % av skogsintäkter på grund av uttag av skogsprodukter.

Skogsskador – utökad avdragsrätt

Av 21 kap. 26 § IL framgår att om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse medför att en betydande del av skogen bör avverkas i förtid, får den skattskyldige, till den del intäkten kommer från sådan avverkning, göra avdrag med högst ett belopp som motsvarar summan av

1. 80 % av skogsintäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
2. 50 % av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter och
3. 50 % av skogsintäkter på grund av uttag av skogsprodukter.

Den skattskyldige kan genom utredning från Skogsstyrelsen eller på liknande sätt visa att en betydande del av skogen på grund av stormfällning, brand, insektsangrepp eller liknande händelse har avverkats tidigare än som varit avsett och få högre avdrag för insättning på skogskonto.

Begreppet ”betydande del”

Betydande del innebär normalt att skogsägaren i förtid måste avverka skog motsvarande minst två års tillväxt på den skogsmark som ingår i näringsverksamheten. Vid bedömningen av storleken av de framtvingade skogsuttagen medräknas även sådana intäkter som härrör från avverkning av skog som inte direkt har skadats, om det från skogsvårdssynpunkt eller av avverkningstekniska skäl framstår som angeläget att avverkningar görs (prop. 1978/79:81, s. 10).

Allframtidsupplåtelse

Samma utökade avdragsrätt gäller för intäkter av skogsbruk i samband med allframtidsupplåtelser av skogsmark som avses i 45 kap. 8 § IL och som tas upp som intäkt av näringsverksamhet (21 kap. 27 § IL).

Med avverkningsrätt jämställs

Ersättningar enligt upplåtelseformerna avverkningsuppdrag eller leveransrotköp jämställs skattemässigt med ersättning för avverkningsrätt. Sådana intäkter berättigar således till avdrag för insättning på skogskonto med den högre procentsatsen 60 % eller 80 % (skogsskador). Se vidare avsnitt 15.2.4.10.

Begränsningar

Eftersom syftet med avdrag för insättning på skogskonto är att fördela skogsinkomster på flera år får sådan insättning inte leda till att underskott uppkommer i näringsverksamheten (21 kap. 30 § IL). Enligt 5 § Skogskontoförordningen (1954:144) ska Skatteverket meddela kreditinstitutet om avdraget för skogskontoinsättningen begränsas.

All näringsverksamhet (frånsett självständig näringsverksamhet utomlands) som bedrivs av enskilda näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet. Underskott får inte uppkomma i den sammanlagda ”svenska näringsverksamheten” som kan bestå av olika verksamheter t.ex. skogsbruk och butiksförsäljning.

Av RÅ 1976 ref. 85 framgår att när insättning på skogskonto skett med belopp som överstiger minimum för insättning har uppskov medgivits med belopp motsvarande nettointäkten trots att denna intäkt understigit minimibeloppet.

Beloppsmässig begränsning

Avdrag för insättning på skogskonto medges inte med belopp som understiger 5 000 kr (21 kap. 31 § IL). Beloppsgränsen gäller för visst beskattningsår och är motiverad av administrativa skäl.

Avrundning

Avdrag avrundas nedåt till helt hundratal kronor.

Delägare

Om fastigheten ägs av två eller flera delägare räknas varje del som en näringsverksamhet. Beloppsgränsen på 5 000 kr gäller för var och en av delägarna (RÅ 1966 ref. 54).

Senaste insättningsdag

Avdrag får göras bara om medlen satts in på ett skogskonto senast den dag som den skattskyldige ska lämna inkomstdeklaration (21 kap. 33 § IL). Har den skattskyldige fått anstånd med att lämna deklaration förskjuts senaste insättningsdag i motsvarande mån.

Redovisning i deklarationen

Avdraget i deklarationen ska styrkas med insättningsbesked från banken (Blankett SKV 2463).

Skogskonto krav

Som skogskonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år (21 kap. 35 § IL).

Ränta

I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan. Skatten är 15 % av den ränta som gottskrivs kontot. Fråga är om en direkt källskatt som kreditinstitutet ska betala. Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs ett konto ska kreditinstitutet innehålla skatt på räntan. Om kreditinstitutet har underlåtit att innehålla skatt är kreditinstitutet betalningsskyldig för belopp som skulle ha innehållits. Resterrande ränta på skogskontot beskattas som intäkt av näringsverksamhet när beloppet tas ut från kontot.

15.2.5.2 Insättning på skogsskadekonto

Bakgrund till bestämmelserna

Det huvudsakliga syftet med skogskontosystemet är att skogsägaren ska kunna fördela skogsinkomsterna mellan olika beskattningsår och därigenom få möjlighet att undvika marginalskatteeffekter. Normalt räcker en tioårsperiod för att tillgodose detta syfte. Emellertid kan det inträffa, att skogsskador till följd av stormfällning, brand, insektsangrepp och liknande händelse framtvingar så stora avverkningar att inkomstutjämnning över en längre tidsperiod ter sig rimlig.

Därför infördes fr.o.m. 1983 års taxering möjligheter att göra insättning på skogsskadekonto, där medlen kan stå obeskattade i upp till 20 år.

Skogsskadekonto

Av 21 kap. 23 § IL framgår att avdrag för insättning på skogsskadekonto får göras bara om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse har medfört att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid och den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.

Tre förutsättningar

Som förutsättningar för insättning på skogsskadekonto gäller

- att skogsskada i någon form föreligger,
- att skogsskadan föranlett att mer än en tredjedel av skogen i näringsverksamheten bör avverkas i förtid,
- att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.

Den skattskyldige ska visa att förutsättningarna för avdrag för insättning på skogsskadekonto är uppfyllda. Det kan han göra med utredning från Skogsstyrelsen eller på annat lämpligt sätt.

Skogsskada ”liknande händelse”

Med liknande händelse torde avses varje form av händelse som medför att stora skador på skogen uppstår t.ex. torka, svampangrepp, översvämning, skador genom industriutsläpp. Skadan behöver inte ha karaktären av naturkatastrof för att anses som ”liknande händelse”.

Tredjedel av skogsinnehavet

Bedömningen av om mer än en tredjedel av skogsinnehavet bör avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet ska i princip grundas på en uppskattning av avkastningsvärdet av den växande skogen före och efter skadan (avkastningsvärdet plus eventuellt mervärde). Avgörande är därvid om värdeskillnaden – dvs. värdet av den skog som bör avverkas tidigare – överstiger hälften av värdet av den kvarstående skogen.

I normalfallet bör den skattskyldiges rotnetto av den skadade skogen plus eventuellt utgående försäkringsersättning kunna anses motsvara värdet av den skog som bör avverkas tidigare. Detta värde ska jämföras med den kvarstående skogens avkastningsvärde, bedömt med utgångspunkt i allmänt använda värderingsnormer. Vid osäkerhet kan det virkesförråd som fastställts vid fastighetstaxeringen och det åsatta skogsbruksvärdet kunna tjäna till ledning.

	<p>Det bör i normalfallet räcka med en överslagsmässig bedömning av värdeförhållandena. Denna bedömning kan framgå av utredning från Skogsstyrelsen eller på annat lämpligt sätt.</p>
Näringsverksamhetens skog	<p>Det bör uppmärksammas att den aktuella fastigheten tillsammans med andra fastigheter och andra verksamhetsgrenar utgör en näringsverksamhet. Det är skadan på det totala skogsinnehavet i en näringsverksamhet som avgör rätten till avdrag.</p>
Huvudsaklig del	<p>Den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter ska hänföra sig till avverkning på grund av skogsskadan. Med huvudsaklig del anses att ca 75 % av skogsintäkterna ska hänföra sig till detta slag av skogsintäkter.</p>
Avverkning	<p>Begreppet avverkning får i detta sammanhang tolkas i vid bemärkelse och innefattar t.ex. att skogen förstörts genom brand. Uttrycket innefattar dessutom inte endast redan utförda avverkningar utan också avverkningar som kommer att göras efter beskattningsårets utgång, men som föranletts av skogsskadan (prop. 1981/82:182, s. 24).</p>
Skogskonto eller skogsskadekonto	<p>Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte göras om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto (21 kap. 24 § IL).</p> <p>Skogsintäkter för ett visst beskattningsår medför inte rätt till avdrag för insättning på både skogskonto och skogsskadekonto. Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto kan avdrag inte ske för insättning på skogsskadekonto.</p>
Byte från skogsskadekonto till skogskonto	<p>Om avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats därför att förutsättningarna inte varit uppfyllda får den skattskyldige begära avdrag för insättning på skogskonto. En sådan begäran ska ha kommit in till Skatteverket inom sex månader efter det att det beslut meddelades som innebär att den skattskyldige inte har rätt till avdrag för insättning på skogsskadekonto, om inte längre tid följer av bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) (21 kap. 24 § IL).</p>
Överföring av medel från skogsskadekonto till skogskonto	<p>Om den skattskyldige begär avdrag för insättning på skogskonto vid byte från skogsskadekonto till skogskonto anses de medel som satts in på skogsskadekontot vara insatta på skogskonto den dag då insättningen på skogsskadekontot gjordes. Detta gäller dock bara om medlen på skogsskadekontot, till den del de inte redan har tagits ut, har förts över till ett skogskonto när begäran om avdrag för insättning på skogskonto kommer in till Skatteverket. En överföring som</p>

	har skett senare än tio år efter ingången av det år då medlen senast ska ha satts in beaktas inte (21 kap. 34 § IL).
Ett kreditinstitut per år	Liksom beträffande skogskonto gäller för skogsskadekonto att insättning endast får göras hos ett kreditinstitut per beskattningsår.
Avdragsbelopp m.m.	Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte medges med belopp som understiger 50 000 kr. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor. Avdrag får inte heller medges med så stort belopp att underskott uppkommer i näringsverksamheten.
Senaste insättningsdag m.m.	Bestämmelserna för skogsskadekonto är desamma som för skogskonto avseende senaste insättningsdag, redovisning i deklaration, skogsskadekontokrav och beskattning av ränta.
15.2.5.3 Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto	
Uttag	Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kr (21 kap. 36 § IL).
Tidsgränser	Sedan tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättning senast skulle göras, ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel (21 kap. 36 § IL). Uppskov kan maximalt erhållas i tio år för skogskonto. Insättning på skogskonto som gjorts 2000, som avser beskattningsåret 1999, ska betalas ut i början av år 2010 och tas upp till beskattning vid 2011 års taxering. Uppskov kan maximalt erhållas i 20 år för skogsskadekonto. Medel som satts in på skogsskadekonto år 1990, som avser beskattningsåret 1989, ska betalas ut av kreditinstitutet i början av år 2010 och tas upp till beskattning vid 2011 års taxering.
Beskattning av uttag	Uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut när tidsgränserna för uppskov utgått (21 kap. 37 § IL). Rätt beskattningsår för uttag anges i 37 §. Med uttag avses också resterande ränta (efter avdrag för skatt om 15 %) på medel insatta på skogskonto/skogsskadekonto.

Byte av kreditinstitut

Medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det inestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

Utan beskattningskonsekvenser kan även en överföring ske av medel som tas över i samband med ett generationsskifte, förutsatt att vissa förutsättningar är uppfyllda. Se nedan under kantrubrik Generationsskifte

När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt 21 kap. IL och lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (21 kap. 38 § IL).

Möjlighet finns att byta kreditinstitut om ovan angivna villkor är uppfyllda.

Om ett konto överförs till ett annat skogskonto inom samma kreditinstitut eller mellan olika kontor inom kreditinstitutet räknas överföringarna inte som uttag (RÅ 1972 ref. 58).

Benefika överlåtelser av lantbruksenheter

Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller dock bara om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Medlen ska däremot inte tas upp till beskattning om äganderätten övergår genom gåva och det är den skattskyldige som gjort avdrag för de insatta medlen. Det gäller inte heller medel som tas över i samband med generationsskifte om vissa förutsättningar är uppfyllda (21 kap. 39 § och 41 § IL).

Vid vissa benefika äganderättsövergångar ska således medel på skogs- och skogsskadekonto tas upp till beskattning.

Onerösa överlåtelser, dvs. försäljningar, av lantbruksenheter omfattas inte. Anledning till detta är bl.a. att en sådan regel kunde leda till en minskad avverkning de närmaste åren före en tänkt överlåtelse och bidra till att fördröja angelägna överlåtelser. En skattskyldig som sålt sin lantbruksenhet behöver sålunda inte ta upp inestående medel på skogs- eller skogsskadekonto på grund av försäljningen. Motsvarande gäller om äganderätten övergått genom gåva.

Vid vissa benefika äganderättsövergångar ska medlen på skogs- och skogsskadekonton tas upp som intäkt av närings-

verksamhet om fastigheten utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten. Med övervägande delen avses mer än 50 %. Avser överlåtelsen hälften eller mindre får medel på skogs- och skogsskadekonto stå kvar.

I RÅ 1977 ref. 113 (R 1977 1:61) har ränta å skogskonto, som belöper på tid efter det fastigheten överlåtits, ansetts hänförligt till intäkt av skogsbruk intill utgången av det beskattningsår, då överlåtelsen skett.

Generationsskifte

Från och med den 1 januari 2009 är det i samband med generationsskifte av lantbruksenhet möjligt att samtidigt föra över skogs- och skogsskadekonto till en närstående utan att beskattning sker, 21 kap. 41 § IL (prop. 2008/09:41). Utöver skriftliga formkrav och krav på hur överföringen ska ske till mottagaren, måste överlåtarens hela lantbruksenhet övergå samma beskattningsår som kontomedlen överförs av banken. En lantbruksenhet kan bestå av flera registerfastigheter med samma ägare och inom samma kommun.

Om förvärvaren (närstående) enbart delvis blir ägare till lantbruksenheten, exempelvis om två barn i gåva av sin far får hälften var av en lantbruksenhet, finns en proportioneringsregel. I detta fall kan den närstående ta över högst så stor del av kontomedlen som hans andel motsvarar av den övertagna skogsmarkens skogsbruksvärde i förhållande till skogsbruksvärdet för all skogsmark på lantbruksenheten det beskattningsår då enheten övergår.

Överlåtelse tidpunkten för en fastighet är vid gåva gåvans fullbordande, dvs. efter underskrift av överlåtare och mottagare, vid enmansdödsbon bouppteckningens registreringstidpunkt och vid flermansägda dödsbon tidpunkten för arvsförfattets upprättande. Tidpunkten för tillträde saknar betydelse. Lagfarten är enbart en bekräftelse av äganderätten gentemot tredje man.

Dödsbo

Om en innehavare av skogskonto avlider utlöser dödsfallet inte någon beskattning av skogskontomedlen (prop. 1978/79:204, s. 82).

Dödsbon med endast en dödsbodelägare anses vanligen skiftat i och med att bouppteckningen registreras. De ändringar i ÄB som trädde i kraft den 1 januari 1988, innebar bland annat att efterlevande maka ärver före bröstarvingar, som således blir efterarvingar. Detta har inneburit att så kallade enmansdödsbon ökat avsevärt.

**Pantsättning,
överlåtelse**

Om avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto och bestämmelser vid generationsskifte inte är tillämpliga (se kantrubrik Generations-skifte), ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det anses inte som överlåtelse eller pantsättning att en skattskyldig på begäran av skogsstyrelsen förbinder sig att inte förfoga över medlen utan styrelsens tillstånd (21 kap. 40 § IL).

Om den skattskyldige träffat avtal om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogs- eller skogsskadekonto ska beskattning genast ske. Undantaget från detta är om den skattskyldige på skogsstyrelsens begäran förbundet sig att inte utan skogsstyrelsens tillstånd förfoga över medel på skogs- eller skogsskadekonto. Det är således möjligt att utnyttja kontomedel som säkerhet för återväxtåtgärder.

**Kontrolluppgift
från kontoförande
kreditinstitut m.m.**

Enligt 7 kap. 5 § LSK (lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter), ska kontoförande kreditinstitut lämna kontrolluppgift om utbetalningar från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto samt om förhållanden såsom överlåtelse, pantsättning eller övertagande om dessa förhållanden är kända. I kontrolluppgift ska redovisas utbetalt belopp och om det är känt om överlåtelse, pantsättning eller övertagande skett av medel på konton.

Efter tidsgränserna 10 år för skogskonto och 20 år för skogsskadekonto ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel. Dessa medel ska således ingå i den kontrolluppgift som lämnas för utbetalningsåret.

Om Skatteverket inte medger avdrag med yrkat belopp ska kreditinstitutet underrättas för att framtida kontrolluppgifter ska bli riktiga (5 § Skogskontoförordningen). Motsvarande gäller om medel på skogskonto eller skogsskadekonto tas upp som intäkt enligt 21 kap. 39 eller 40 § IL. Underlåts detta föreligger risk att den skattskyldige dubbelbeskattas för skogsintäkt.

**Uttag av skogs-
kontomedel
medför inte rätt
till skogsavdrag**

Uttag från skogskonto och skogsskadekonto tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Intäkten ska inte inräknas i den avdragsgrundande skogsintäkten, dvs. den intäkt som ligger till grund för skogsavdrag.

15.2.6 Inkomst av kapital

Inkomst av kapital

Fysiska personer och dödsbon beskattas för inkomst vid avyttring av skogsfastighet enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital. Juridiska personer, utom dödsbon och handelsbolag,

beskattas för kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet. För delägare som är fysiska personer räknas handelsbolagets kapitalvinster och kapitalförluster på bl.a. näringsfastigheter till inkomstslaget kapital och för övriga delägare till inkomstslaget näringsverksamhet.

Någon särskild beskattning av inkomster som belöper på växande skog i samband med avyttring av fastighet förekommer inte. Vissa skogsintäkter i samband med allframtidssupplåtelser kan dock beskattas enligt kapitalvinstreglerna.

Vidare ska vid avyttring av näringsfastighet tidigare gjorda skogsavdrag återföras vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet.

15.2.6.1 Avyttring av hel fastighet eller ideell andel av fastighet

Vid avyttring av fastighet ska kapitalvinst eller kapitalförlust beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet (45 kap. 3 § IL).

Vid tillämpning av bestämmelserna om kapitalvinstberäkning vid avyttring av del av fastighet ska som en fastighet anses varje taxeringsenhet eller sådan större enhet som på grund av bestämmelserna i 45 kap. 4 § IL behandlas som en enda taxeringsenhet (45 kap. 23 § IL).

Fastigheter och fastighetsdelar med samma ägare och belägna inom samma kommun utgör enligt FTL en taxeringsenhet (4 kap. 3 § FTL).

Även avyttring av en hel registerfastighet kan alltså i vissa fall utgöra avyttring av en del av en taxeringsenhet. Är anskaffningsutgift, förbättringsutgifter etc. för den avyttrade registerfastigheten kända eller möjliga att utreda, ger en kapitalvinstberäkning enligt huvudregeln vid delavyttring samma resultat som om fastigheten i fråga utgjort en egen taxeringsenhet och kapitalvinstberäkningen gjorts för denna.

Vid avyttring av ideell andel av en fastighet erhålls omkostnadsbeloppet för den avyttrade andelen genom ren proportionering efter andelstalet av det för hela fastigheten framräknade omkostnadsbeloppet (RÅ 1986 ref. 110).

Kapitalvinst

Kapitalvinst vid avyttring av näringsfastighet ska beräknas på konventionellt sätt. För fysisk person och dödsbo ska 90 % av kapitalvinsten beskattas. Juridiska personer exklusive dödsbon ska beskattas för hela kapitalvinsten (45 kap. 33 § IL).

Kapitalförlust	Av en kapitalförlust är 63 % avdragsgillt för fysiska personer och dödsbon och 100 % för andra juridiska personer än dödsbon.
Handelsbolag	För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag är 90 % av handelsbolagets kapitalvinst skattepliktig och 63 % av kapitalförlusten avdragsgill. För andra juridiska personer än dödsbon gäller 100 % beträffande såväl vinst som förlust (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 558).
Återföring	<p>Vid avyttring av näringsfastighet ska gjorda skogsavdrag m.m. återföras till beskattning som inkomst av näringsverksamhet (26 kap. 2 § IL).</p> <p>Se Skatteverket 2007-06-13, dnr 131 265526-07/111.</p> <p><i>Avyttring av näringsverksamhetens hela fastighetsbestånd</i></p> <ul style="list-style-type: none">– gjorda skogsavdrag ska i sin helhet återföras som inkomst av näringsverksamhet. <p><i>Avyttring av ideell andel av fastighetsbeståndet</i></p> <ul style="list-style-type: none">– motsvarande andel av gjorda skogsavdrag ska återföras som inkomst av näringsverksamhet. <p><i>Annan delavyttring</i></p> <ul style="list-style-type: none">– gjorda skogsavdrag för denna del, dock högst avdragsutrymmet för fastighetsdelen, ska återföras som inkomst av näringsverksamhet.
Värdenedgång	Har fastigheten minskat i värde ska i motsvarande mån återföring inte göras av skogsavdrag m.m. (26 kap. 5 § IL). I stället ska anskaffningsutgiften vid kapitalvinstberäkningen minskas med de belopp som på grund av värdenedgången inte ska återföras (45 kap. 16 § IL).

15.2.6.2 Avyttring av markområde (delavyttring)

Med avyttring av markområde avses även det fall att avyttring sker av en hel registerfastighet som ingått i ett större bestånd av skogsfastigheter vilka tillsammans utgjort en taxeringsenhet.

Då en del av en fastighet avyttrats, och fråga inte är om en ideell andel, kan kapitalvinstberäkningen göras antingen utifrån en huvudregel eller en alternativregel (45 kap. 19–20 §§ IL).

Vad som vid delavyttring avses med fastighet har framgått ovan vid 15.2.6.1.

Huvudregeln

Kapitalvinst

Enligt huvudregeln i 45 kap. 19 § IL ska kapitalvinsten vid avyttring av en del av en fastighet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade delen. I omkostnadsbeloppet ska beaktas den anskaffningsutgift och de förbättringsutgifter som belöper på just den del av fastigheten som avyttrats, dvs. det omkostnadsbelopp som framräknas ska uteslutande avse den avyttrade delen. Frågan om beloppsgränsen för förbättringsutgifter, dvs. 5 000 kr, ska dock avgöras med hänsyn till förhållandena på hela fastigheten.

Denna metod är knappast praktiskt tillämpbar i andra fall än där den avyttrade egendomen förvärvats för sig för att ingå i ett större fastighetsbestånd och sedan också avyttras för sig. I princip krävs samma kännedom om anskaffningsutgift m.m. avseende den avyttrade delen, som när kapitalvinst ska beräknas vid avyttring av en hel taxeringsenhet.

Återföring

Vid avyttring av del av fastighet ska belopp som ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (26 kap. 7 § IL).

I lagtexten används alltså i princip samma ordalydelse för att precisera både kapitalvinsten (och därmed också omkostnadsbeloppet) och det belopp som ska återföras.

Gjorda skogsavdrag ska återföras om och i den mån de tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

Med ”... den avyttrade delen/fastighetsdelen ...” kan inte avses annat än den avyttrade del, för vilken kapitalvinstberäkningen görs. Hänvisningen till ”... förhållandena på den avyttrade delen/fastighetsdelen” torde innebära att belopp som ska återföras måste avse ianspråktaget avdragsutrymme som utgör en del av anskaffningsutgiften för den tillgång som avyttrats och för vilken samma anskaffningsutgift konsumeras vid kapitalvinstberäkningen.

För att värdeminskningensavdrag avseende t.ex. en ekonomibyggnad ska återföras till beskattning måste byggnaden i fråga vara belägen på den avyttrade delen av fastigheten. Vid kapitalvinstberäkningen konsumeras därvid den del av anskaffningsutgiften för hela fastigheten som belöper på den avyttrade byggnaden och marken.

Som framgår ovan ska enligt 26 kap. 2 § IL vid avyttring av näringsfastighet återföras belopp motsvarande gjorda avdrag för bl.a. värdeminskning och skogsavdrag.

Till fastighet hör bl.a. på rot stående träd (2 kap. 1 § JB).

Vid kapitalvinstberäkning av delavyttring enligt huvudregeln konsumeras den del av hela fastighetens anskaffningsutgift som belöpte på den avyttrade marken med vid anskaffningstillfället befintlig skog. Under innehavet tidigare gjorda skogsavdrag ska därför återföras om och i den mån de tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade fastigheten eller fastighetsdelen.

Alternativregeln Kapitalvinst

Enligt alternativregeln i 45 kap. 20 § IL ska, om den skattskyldige begär det, omkostnadsbeloppet för den avyttrade fastighetsdelen, i stället för att beräknas enligt huvudregeln, beräknas till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid avyttringen. Ett för hela fastigheten framräknat omkostnadsbelopp ska alltså fördelas på den avyttrade och den kvarvarande delen av fastigheten utifrån värdet på respektive fastighetsdel vid avyttringen.

Återföring

Det belopp som ska återföras vid avyttring av markområde ska enligt 26 kap. 7 § IL beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Reglerna för återföring har i sak getts samma utformning och ordalydelse som reglerna för kapitalvinstberäkning vid tillämpning av huvudregeln.

Enligt 26 kap. 7 § IL finns vad gäller återföring således ingen motsvarighet till alternativregeln vid kapitalvinstberäkning. Av prop. 1989/90:110, s. 662, framgår vidare klart att någon proportionering av belopp att återföra på grundval av ersättningen för den avyttrade delen respektive hela fastighetens marknadsvärde inte får göras. Återföring av skogsavdrag m.m. ska alltså ske med samma belopp oavsett om huvudregeln i 45 kap. 19 § IL eller alternativregeln i 20 § av samma kapitel har tillämpats för att räkna fram kapitalvinsten.

Detta innebär att även när beräkningen av omkostnadsbeloppet görs enligt alternativregeln utifrån förhållandena på hela fastigheten ska likväl beräkningen av det belopp som ska återföras i näringsverksamheten göras utifrån förhållandena på endast den avyttrade fastighetsdelen.

Exempel

A har en skogsfastighet som han anskaffat för 1 000 000 kr och på vilken han utnyttjat skogsavdrag med hela avdragsutrymmet 500 000 kr.

A säljer ett markområde med växande skog för en ersättning som utgör 40 % av hela fastighetens marknadsvärde vid avyttringen. Den avyttrade delen motsvarar 25 % av fastighetens skog och skogsmark vid förvärvstillfället.

Vid tillämpning av huvudregeln bör 25 % av omkostnadsbeloppet anses konsumerat och 25 % av skogsavdraget återföras.

Vid tillämpning av alternativregeln bör 40 % av omkostnadsbeloppet anses konsumerat och 25 % av skogsavdraget återföras.

Värdenedgång

Om vid återföring av skogsavdrag fråga uppkommer om ersättningen för den avyttrade fastighetsdelen understiger omkostnadsbeloppet ska det omkostnadsbelopp som jämförs med ersättningen ha beräknats enligt huvudregeln (26 kap. 7 § IL).

15.2.6.3 Marköverföring

Med avyttring av fastighet likställs enligt 45 kap. 5 § IL överföring av mark genom fastighetsreglering och uppdelning i lotter genom klyvning om överföringen eller uppdelningen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Avstående av mark genom inlösen anses också som avyttring.

Kapitalvinst

Vid beräkning av kapitalvinst på grund av marköverföring m.m. gäller i tillämpliga delar de regler som beskrivits ovan vid 15.2.6.2. Den skattepliktiga delens storlek påverkas vidare av hur stor del av ersättningen som utgått i kontanter (45 kap. 5 § IL).

Återföring

Med avyttring likställs marköverföring m.m. (26 kap. 6 § IL).

Särskilt om klyvning

Reglerna i 21 kap. 13 § andra stycket och 17 § IL talar för att uppdelning i lotter genom klyvning i beskattningshänseende inte ska ses som en transaktion där alla berörda delägare avyttrar hela sin ideella andel av fastigheten i fråga och förvärvar hela sin lott. Respektive delägars ideella andel anses utslockna och motsvarande äganderätt övergå till att avse en på marken preciserad lott i den fastighet det gäller. Eftersom klyvningen lantmäteritekniskt oftast inte kan göras så att lotterna blir exakt lika värdemässigt, utjämnas olikheterna genom kontant ersättning mellan parterna. Sådan kontant ersättning ses i beskattningshänseende som tillköp respektive avyttring av del av utslocknad ideell andel och bestäms till sitt belopp i samband med lantmäteriförrättningen.

Den som betalar sådan kontant ersättning får ett belopp motsvarande denna betraktad som anskaffningsvärde enligt 21 kap. 13 § andra stycket IL. Den som får sådan ersättning anses ha avhänt sig en del av sin andel och ska reducera sitt anskaffningsvärde och sitt avdragsutrymme enligt 21 kap. 17 § IL.

Vid kapitalvinstberäkningen enligt 45 kap. 5 § IL bör så stor del av gjorda skogsavdrag återföras som den kontanta ersättningen utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen. Den begränsningen som 45 kap. 5 § andra stycket sista meningen IL kan innebära ska också beaktas.

Exempel

A och B köpte för ett antal år sedan tillsammans fastigheten X för 3 000 tkr. Fastigheten består enbart av ett skogsskifte.

Genom klyvning delas fastigheten nu på det sättet att A:s lott arealmässigt blir 49 % av den ursprungliga fastigheten och B:s lott blir 51 %. Skogsförrådet fördelar sig nu efter ett antal avverkningar på olika delar av fastigheten på så sätt att A:s lott värderas till 2 000 tkr och B:s lott till 3 000 tkr. Fastighetens marknadsvärde utgör således 5 000 tkr. A ska för sitt avstådda värde erhålla kontant ersättning av B med 500 tkr. Värdet på respektive delägars ideella andel är alltså 2 500 tkr.

Växande skog är tillhör till fastighet. A:s avyttring avser i sin helhet avyttring av fastighet även om avyttringen endast till mindre del avser viss areal. A anses ha avyttrat en del av sin ideella andel av ursprungsfastigheten X. B har förvärvat del av fastighet.

A:s kapitalvinstberäkning

Kapitalvinsten blir 1 000 000 kr. Försäljningsintäkten är värdet av A:s vid klyvningen erhållna lott om 2 000 000 + kontant utjämningsersättning 500 000 och anskaffningsutgiften hälften av 3 000 000 eller 1 500 000. Av kapitalvinsten ska följande andel tas upp:

$$\frac{(500\,000 - 5\,000) \times 1\,000\,000}{(2\,500\,000 - 5\,000)} = 198\,396$$

Kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska i sin helhet tas upp till beskattning. Kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget kapital ska för en näringsfastighet tas upp till 90 %.

A har tidigare gjort skogsavdrag med 400 tkr. Eftersom A genom klyvningen anses ha avyttrat en del av sin ideella andel i fastigheten X, ska han återföra så stor del av sitt gjorda skogsavdrag som denna avyttring värdemässigt motsvarar av hans fastighetsinnehav vid klyvningstillfället, dvs. som erhållen ersättning utgör av det totala värdet på hans ideella andel av fastigheten vid detta tillfälle.

A:s beräkning av belopp att återföra:

$$\frac{500\ 000 \times 400\ 000}{2\ 500\ 000} = 80\ 000$$

A ska vidare enligt 21 kap. 17 § IL minska sitt anskaffningsvärde med 1/5-del ($500/2\ 500$) till 1 200 tkr och sitt avdragsutrymme till 280 ($(600 - (400 - 80))$) tkr.

Det skogsavdrag som A inte återför i samband med klyvningen ska han återföra när han slutavyttrar den fastighet som bildades genom klyvningen och som han då blev ägare till. Vid klyvningen ej återförda skogsavdrag måste anses hänföra sig till innehavet av denna nybildade fastighet även om avdragen gjordes under ett ägande som formellt avsåg en annan registerfastighet.

B gör vid klyvningen ett förvärv av skog och skogsmark och ska öka sitt anskaffningsvärde med 500 tkr och sitt avdragsutrymme med 250 tkr. B ska inte beskattas för någon kapitalvinst till följd av klyvningen och inte heller vid detta tillfälle göra någon återföring av skogsavdrag.

15.2.6.4 Allframtidsupplåtelse

Avyttring av fastighet anses vidare föreligga när ägare av fastighet fått engångsersättning för allframtidsupplåtelse (45 kap. 6–9 §§ IL).

Kapitalvinst

Vid allframtidsupplåtelse ska så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningen motsvarar av hela fastighetens marknadsvärde vid tidpunkten för upplåtelsen (45 kap. 6 § IL).

Som en konsekvens härav ska så stor del av det för fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet anses avse den upplåtna delen som ersättningen utgör av hela fastighetens marknadsvärde vid upplåtelsestillfället (45 kap. 24 § IL). Denna regel är konstruerad på samma sätt som alternativregeln vid delavyttringar och är

Återföring

vidare den enda regel som gäller för upplåtelsefallen. Någon motsvarighet till huvudregeln vid delavyttringar finns inte.

Vad gäller återföring är särskilt stadgat att med avyttring likställs allframtidsupplåtelse mot engångsersättning (26 kap. 6 § IL).

Som framgått ovan anses vid allframtidsupplåtelse en del av fastigheten ifråga avyttrad (45 kap. 6 § IL).

Vid avyttring av del av fastighet ska återföringsbeloppet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen (26 kap. 7 § IL). Denna regel om återföring avser alltså samtliga fall då del av fastighet avyttras eller anses avyttrad.

Trots att vid kapitalvinstberäkningen omkostnadsbeloppet alltid ska beräknas med utgångspunkt i hela fastighetens marknadsvärde ska beräkningen av det belopp som ska återföras i näringsverksamheten alltid göras på grundval av förhållandena på enbart den upplåtna fastighetsdelen.

15.2.6.5 Ersättning för skog ingående i ersättningen för allframtidsupplåtelse

I vissa fall ingår i engångsersättningen för allframtidsupplåtelse även ersättning för skog som växer på den upplåtna marken. Sådan ersättning beskattas också enligt kapitalvinstreglerna.

Återläggning av skogsavdrag ska i sådana fall ske på samma sätt som vid delavyttring.

15.2.6.6 Ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse

Vanligen ingår inte skogen i upplåtelsen. Upplåtaren (fastighetsägaren) beskattas då som för intäkt av näringsverksamhet för den skog som han säljer från det upplåtna markområdet. Här finns emellertid en valmöjlighet.

Avverkningsrätt Skogsprodukter

Har den skattskyldige i samband med allframtidsupplåtelse fått ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt ska ersättningen, om den skattskyldige begär det, anses som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen. Har den skattskyldige i sådant fall fått ersättning för avyttrade skogsprodukter får 60 % av ersättningen behandlas som engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelsen (21 kap. 19 § och 45 kap. 8 § IL). Skogslikviderna ifråga måste härröra från avverkningar på den mark som berörs av allframtidsupplåtelsen.

**Samma
beskattningsår**

Detta gäller endast om ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna ska tas upp till beskattning under samma beskattningsår som ersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen (45 kap. 8 § IL).

Återföring

En sådan ersättning för skog i samband med allframtidsupplåtelse som tas upp vid kapitalvinstberäkningen medför i sig inget skogsavdrag som ska återföras.

Tidigare gjorda skogsavdrag kan ha tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till det upplåtna markområdet.

15.2.6.7 Vilka skogsavdrag ska återföras

För att återföring av skogsavdrag ska komma ifråga måste avdragsutrymme ha tagits i anspråk som hänför sig till den tillgång som avyttrats eller upplåtits.

Kan den skattskyldige visa att för gjorda skogsavdrag har avdragsutrymme tagits i anspråk som inte till någon del hänför sig till det markområde eller den fastighet som avyttrats eller upplåtits kan inte någon återföring ske.

Om tidigare gjort skogsavdrag enbart tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till den avyttrade eller upplåtna fastigheten eller fastighetsdelen ska naturligtvis hela skogsavdraget återföras.

Om gjort skogsavdrag tagit i anspråk avdragsutrymme som hänför sig till såväl den ena som den andra delen av fastigheten eller taxeringsenheten åligger det den skattskyldige att utreda hur stor del av tidigare medgivna skogsavdrag som tagit i anspråk avdragsutrymme som är att hänföra till den avyttrade eller upplåtna delen av fastigheten. I skogsbruksplaner löpande och noggrant förda noteringar beträffande när och var avverkningar skett, uttagna kvantiteter, priser m.m. kan därvid ge viss ledning. Vid längre innehav kan ur en jämförelse mellan de skogsbruksplaner som upprättats under innehavstiden framkomma uppgifter som styrker eller sätter ifråga riktigheten i den utredning som lämnas.

15.2.6.8 Slutförsäljning

**Konsumerat om-
kostnadsbelopp**

Tidigare delavyttringar, markupplåtelse och marköverföringar m.m. ska – när återstoden av fastigheten sedermera avyttras – beaktas vid beräkning av omkostnadsbeloppet (45 kap. 25 § IL).

Hjälpregel

Om den andel av omkostnadsbeloppet som avser tidigare avyttrad fastighetsdel inte går att utreda får en hjälpregel

användas. Denna andel av omkostnadsbeloppet ska i så fall anses ha motsvarat halva den erhållna ersättningen för fastighetsdelen, dock högst ett belopp som inte överstiger omkostnadsbeloppet för hela fastigheten omedelbart innan fastighetsdelen avyttrades (45 kap. 25 § IL).

Återföring

Om gjorda skogsavdrag inte återförts vid tidigare delavyttringar etc. beror detta på att de visats inte ha tagit i anspråk avdragsutrymme som är att hänföra till dessa delar av taxeringsenheten. Omvänt måste därför dessa avdrag ha tagit i anspråk avdragsutrymme som är att hänföra till återstoden av fastigheten, dvs. den del av fastigheten som ingår i slutförsäljningen.

Tidigare gjorda skogsavdrag ska således återföras vid slutavyttringen i den mån de inte återförts vid tidigare delavyttringar etc. Återföringen påverkas inte av vilken metod som använts för att beräkna omkostnadsbeloppet vid slutförsäljningen.

Vid värdenedgång begränsas återläggningen och i stället påverkas omkostnadsbeloppet. Jfr ovan vid 15.2.6.

16 Uttag ur näringsverksamhet

16.1 Bakgrund

1928 års KL

Principen om att ett uttag ur en rörelse ska beskattas går tillbaka till tiden före införandet av 1928 års KL. Ursprungligen avsågs med bestämmelserna uttag av varor och förnödenhet ur jordbruk till ägarens eller hushållets konsumtion. Vid införandet av KL kom uttagsbeskattningsbestämmelserna att placeras i 28 §. Där angavs att till intäkt av rörelse hänfördes allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo såsom ”värdet av i rörelsen tillverkade eller saluförda produkter, som förbrukats för rörelseidkarens, hans familjs eller övriga hushållsmedlemmars räkning eller (...) annan förmån, som i rörelsen kommit honom tillgodo”. Att varuuttag räknades hit framgick klart av lagtexten, men även t.ex. nyttjanderätter kom att omfattas. Med åren utvecklades en rik praxis på området.

1990 års reform

Genom 1990 års skattereform infördes allmänna regler om uttagsbeskattning, som dock i stora delar vilade på äldre praxis. Reglerna placerades i 4–5 styckena av anv.punkten 1 till 22 § KL. Skattereformen medförde att utrymmet för uttagsbeskattningen ökades.

– kapitaltillgångar i näringsverksamhet

Tillgångar som tidigare realisationsvinstbeskattades i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet – där det inte fanns några regler om uttagsbeskattning – kom genom reformen att bli närings-tillgångar och därigenom omfattas av uttagsbeskattningsreglerna.

– tjänster i mer än ringa omfattning

En annan utvidgning av uttagsbeskattningsreglerna som infördes genom 1990 års reform var att även uttag av tjänster i mer än ringa omfattning skulle uttagsbeskattas. Här avsågs dock inte tjänster som en näringsidkare utför åt sig själv, t.ex. en bilmekaniker som lagar sin egen bil eller en målare som tapetserar om sin bostad. Tas däremot material ut ur näringsverksamheten i samband med sådant arbete ska detta naturligtvis uttagsbeskattas.

Det kan dock noteras att vissa slag av ”tjänster”, som t.ex. räntefria lån, uttagsbeskattades redan enligt äldre rätt, jfr t.ex. RÅ 1938 ref. 7, RÅ 1942 ref. 19 samt RÅ 1954 ref. 22 och RÅ 1989 ref. 44.

– särskilda skäl

En ventil mot uttagsbeskattning infördes genom 1990 års reform. I syfte att undvika att sådana omstruktureringar som tidigare hade godtagits skulle komma att omfattas av uttagsbeskattningsreglerna, stadgade dessa att uttagsbeskattning inte skulle ske om det förelåg ”särskilda skäl” häremot. Efter skattereformen har innebörden av de ”särskilda skälen” konkretiserats i ett flertal rättsfall.

Omstruktureringsreglerna

– särskilda skäl togs bort

I samband med att man införde de särskilda reglerna om omstruktureringar, däribland lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris, UPL, gjordes även vissa förändringar i uttagsbeskattningsreglerna. Principen är att omfattas en överlåtelse av en tillgång – men inte en tjänst – av reglerna om underprisöverlåtelser, ska den inte föranleda uttagsbeskattning.

Ny definition av marknadsvärde

Samtidigt som uttagsbeskattningsreglerna flyttades till anv. punkterna 1 a och 1 b till 22 § KL gjordes vissa preciseringar av när uttagsbeskattning ska ske. Dessutom togs ventilen om ”särskilda skäl” bort. Dessa ”särskilda skäl” avsåg ju omstruktureringar och när sådana särskilt reglerats i de nya omstruktureringsreglerna, ansåg man att det inte fanns behov av denna ventil. En annan förändring som gjordes var att man införde en särskild för uttagsbeskattningsfall tillämplig definition av begreppet marknadsvärde.

Uttag ur HB till delägande AB

En utvidgning har dock skett på så sätt att uttag ur handelsbolag kan bli föremål för uttagsbeskattning även vid överlåtelse till underpris till delägande aktiebolag, trots att fråga är om samma näringsverksamhet för aktiebolagets del.

Beskattning i kapital

En särskild regel avseende uttagsbeskattning vid försäljning av kapitalbeskattad egendom i vissa fall infördes i 3 § 1 h mom. SIL

Inkomstskattelagen, IL

Fr.o.m. 2002 års taxering tillämpas inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Uttagsbeskattningsreglerna har förts över till 22 kap. IL och reglerna om underprisöverlåtelser återfinns i 23 kap. IL (SKV 336, avsnitt 15). Reglerna i 3 § 1 h mom. SIL finns numera i 53 kap. IL (SKV 301, avsnitt 37)

16.2 Vad som avses med uttag

16.2.1 Inledning

Näringstillgångar

Vid beskattningen av näringsverksamhet gäller som en huvudregel att värdeökningen på tillgångar i verksamheten ska beskattas oavsett hur de disponerats. Beskattning ska därför i princip ske när tillgångarna lämnar näringsverksamheten genom försäljning, byte, uttag för eget bruk, gåva etc. Detta gäller dock bara för sådan tillgång som skulle ha beskattats i näringsverksamheten om den hade avyttrats. Tillgångar som skulle ha beskattats hos näringsidkaren eller handelsbolagsdelägaren som inkomst av kapital vid en avyttring, omfattas däremot inte av bestämmelserna i 22 kap. IL om uttagsbeskattning.

Exempel på uttag som inte omfattas är om en fysisk person tar ut en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt som inte är lagertillgång ur sin näringsverksamhet. En sådan avyttring beskattas inte i näringsverksamheten utan i kapital, varför uttagsbeskattningsreglerna inte är tillämpliga. Inte heller överföring av enbart kontanta medel kan medföra uttagsbeskattning (RÅ 2000 not. 86 respektive RÅ 2003 not. 161).

Uttag för – egen konsumtion – närstående

Med uttag av en tillgång (se avsnitten 16.2.2–3) eller tjänst (se avsnitt 16.2.8) menas att näringsidkaren själv för eget bruk tar ut tillgången eller tjänsten ur näringsverksamheten. Hit räknas också att t.ex. en tillgång förs över till någon närstående person, exempelvis en familjemedlem, vänner eller till ett närstående företag, vederlagsfritt eller mot vederlag lägre än marknadsvärdet, om detta inte är affärsmässigt motiverat (22 kap. 2–3 §§ IL). Beskattning sker då som om tillgången eller tjänsten tagits ut till marknadsvärdet (se avsnitt 16.3). Vad som avses med marknadsvärde anges i 61 kap. 2 § IL.

Med uttag likställda fall

Förutom vid uttag av vara – såvida inte bestämmelserna i 23 kap. IL är tillämpliga – och tjänst ur näringsverksamhet, ska uttagsbeskattning enligt 22 kap. 5 § IL även ske

1. om näringsverksamheten har upphört,
2. till den del skattskyldighet för inkomst av en näringsverksamhet har upphört,
3. i fråga om en tillgång som har förts 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,

4. till den del inkomst av en näringsverksamhet ska undantas från beskattning på grund av ett skatteavtal eller,
5. i fråga om en tillgång som har förts över från en del av en näringsverksamhet till en annan del, om inkomst av den senare delen men inte av den förra är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal.

Avseende punkten 2 ovan har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2004 ref. 93 funnit att en avkastningsstiftelse skulle uttagsbeskattas i samband med att denna blev begränsat skattskyldig – se vidare Handledning för stiftelser och ideella föreningar (SKV 327).

Genom en dom i december 2008 har Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att uttagsbeskattning inte ska ske när en oäkta bostadsrättsförening övergår till att bli ett privatbostadsföretag. Bakgrunden till den uteblivna uttagsbeskattningen är, enligt HFD, att skattskyldigheten som sådan inte förändras, vilket innebär att det inte spelar någon roll vilka slags tillgångar föreningen äger vid övergången (RÅ 2008 ref. 65).

I RÅ 2008 ref. 30 kom Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. fram till att ett svenskt aktiebolag som byter hemvist enligt ett skatteavtal, från Sverige till ett annat land inom EES, med hänvisning till EU-rätten inte skulle uttagsbeskattas vid utflyttningstidpunkten. Domen har föranlett lagstiftning som medför att uttagsbeskattning, trots EU-rätten, ska ske när förutsättningarna i fjärde eller femte punkten ovan är uppfyllda. Den nya lagstiftningen, 17 a kap. SBL som trädde i kraft den 1 januari 2010, innebär då i stället en rätt till anstånd med inbetalningen av den skatt som uttagsbeskattningen leder till, se vidare Handledning för skattebetalning (SKV 404).

16.2.2 Uttag av tillgång ur en enskild näringsverksamhet eller handelsbolag

Uttag av tillgång

Har en tillgång tagits ut ur en näringsverksamhet, sker enligt huvudregeln beskattning som om tillgången i stället hade avyttrats till ett belopp motsvarande marknadsvärdet; *uttagsbeskattning*. En grundläggande förutsättning är att vederlaget eller vinsten vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattning bör således ske antingen när näringsidkaren själv förbrukar tillgången privat, överför den till någon med vilken han har intressegemenskap eller förfogar över den genom att ge bort den i gåva.

I några särskilda fall kan även kapitalvinstbeskattade tillgångar i inkomstslaget kapital bli föremål för likartad beskattning (53 kap. IL, SKV 301, avsnitt 37).

Överlåtelse till underpris från ett handelsbolag till delägare, även aktiebolag, omfattas av uttagsbeskattningsreglerna (22 kap. 3 § IL, jfr prop. 1998/99:15 s. 155 och 292).

Uttag av en tillgång ska enligt huvudregeln beskattas om en försäljning av tillgången skulle ha redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer kan – med de undantag som framgår av 53 kap. IL – uttagsbeskattning aldrig ske för tillgångar som vid en försäljning skulle ha redovisats i inkomstslaget kapital, dvs. inte för näringsfastigheter och bostadsrätter vilka inte är lagertillgångar. Sådana tillgångar kan emellertid i stället bli föremål för avskattning vid ett karaktärsbyte (se avsnitt 14). Om näringsfastighet/bostadsrätt (ej lagertillgång) innehas av ett handelsbolag och överläts till en delägare (=fysisk person) till underpris ska dock uttagsbeskattning ske i inkomstslaget kapital för delägaren om tillgången blir privatbostad i och med överlåtelsen (45 kap. 30 § respektive 46 kap. 15 § IL).

– livsmedel och konsumtionsvaror

Varor och produkter som tillverkas och/eller omsätts i verksamheten är ofta föremål för uttag. Det kan vara svårt att avgöra om gjorda varuuttag över huvud taget redovisas och, i så fall, om de har tagits upp till beskattning till marknadsvärdet i försäljningsledet.

Skatteverket gör årligen en sammanställning över värdet av olika slag av varugrupper inom livsmedelsdetaljhandeln. Denna grundar sig på statistik från SCB. De värden som anges i sammanställningen kan normalt tillämpas när det gäller att bedöma om gjorda varuuttag har redovisats till rätta värden.

I BFL finns krav på att varuuttag ska noteras löpande i bokföringen. Som underlag ska finnas verifikationer. Obestyrkta uppgifter om att varuuttagen kontantbetalats och ingår i redovisade dagskassor bör inte godtas (jfr RÅ 1975 Aa 485, jfr även RÅ 1988 ref. 97 samt RÅ 1990 not. 292, som gäller uttag i fåmansaktiebolag och som torde få betraktas som ett in casu-avgörande grundat på speciella omständigheter).

– inventarier m.m.

Det är inte bara uttag av varor och produkter för eget eller närståendes bruk som ska beskattas. Genom ordet tillgång har i lagtexten markerats att beskattning ska ske även vid uttag av inventarier. Liksom vid övriga uttag ska uttagsbeskattning ske

till marknadsvärdet (22 kap. 7 § 1 stycket IL), dvs. som om tillgången sålts externt.

- **byggnadsarbeten** En byggmästare, som till sina barn gav bort vissa fastigheter som utgjorde lagertillgångar i hans byggnadsrörelse, beskattades för skillnaden mellan fastigheternas saluvärde och bokfört värde (RÅ 1955 ref. 41).

Byggnadsarbeten för egen räkning uttagsbeskattas enligt särskilda regler i 27 kap. 8 § IL (se avsnitt 11.8 respektive SKV 336, avsnitt 8.1.5).

- **bilförmån** Med uttag ur näringsverksamhet jämställs att en näringsidkare eller handelsbolagsdelägare för privat bruk använder bil som utgör tillgång (anläggnings- eller lagertillgång) i näringsverksamheten (22 kap. 7 § 2 stycket IL). Beskattning ska ske för bilförmån enligt samma värderingsgrunder som gäller i inkomstslaget tjänst (jfr 61 kap. 5–11 §§ IL). Detta gäller även om en leasingbil hyrts i verksamheten. Jämkning av förmånsvärdet får ske om synnerliga skäl föreligger. Näringsidkare och handelsbolagsdelägare ska redovisa förmånsvärdet som intäkt av näringsverksamhet.

Liksom för uttag av tjänst i allmänhet gäller för bilförmån att beskattning blir aktuell endast om förmånen är av mer än ringa omfattning. Med ringa omfattning, när det gäller bilförmån, anses ett fåtal tillfällen per år och en sammanlagd körsträcka på högst 100 mil (prop. 1993/94:90 s. 94). Skatteverket har i allmänt råd (SKV A 2008: 26), som gäller fr.o.m. beskattningsåret 2009, angett att ”Med ringa omfattning bör avses användning vid högst tio tillfällen”.

Vid taxeringen är det nödvändigt att fastställa om bilen utgör en tillgång i näringsverksamheten eller inte. Det blir i vissa fall skattemässigt mindre förmånligt att redovisa bilen som inventarium i verksamheten än att ha den som privat tillgång. Om bilen redovisats som tillgång i näringsverksamhet, ska normalt beskattning ske för bilförmån, såvida inte bilen tagits ut ur näringsverksamheten och i förekommande fall uttagsbeskattats.

Frågan om en bil kan anses utgöra en tillgång i näringsverksamheten får avgöras med utgångspunkt i de allmänna bestämmelserna i 13 och 16 kap. IL, på vilka hittillsvarande praxis grundas. För att en bil ska kunna inräknas i avskrivningsunderlaget krävs att den kan anses vara anskaffad för näringsverksamheten. Bilen anses då utgöra en tillgång i verksamheten, vilket bl.a. innebär att värdeminskningssavdrag ska

– överföring till annan näringsverksamhet

medges och att det skattemässiga restvärdet räknas in i underlaget för räntefördelning.

Om en skattskyldig tar ut en tillgång eller en tjänst ur en av honom bedriven näringsverksamhet, för användning i en annan av honom bedriven näringsverksamhet, ska uttagsbeskattning ske enligt huvudregeln (22 kap. 2 § IL). Det belopp som därvid tas upp som intäkt får behandlas som en utgift i den andra näringsverksamheten (22 kap. 8 § IL). Tillgången eller tjänsten anses således förvärvad i den senare näringsverksamheten mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Om inte uttagsbeskattning skulle ske vid överföringen utgörs anskaffningsvärdet av faktiskt vederlag.

16.2.3 Benefika överlåtelser och blandade fång

Gåva av enstaka tillgång

Gåva av enstaka näringsstillgångar kan, liksom tidigare, komma att utlösa uttagsbeskattning hos givaren, 22 kap. 3 § IL (se t.ex. RÅ 1955 ref. 41 där byggmästare gav bort lagerfastigheter till sina barn och uttagsbeskattning skulle ske och RÅ 1967 ref. 28 varigenom författare uttagsbeskattades när denne gav bort lagertillgång i form av författarrättighet till bok).

Begreppet överlåtelse i bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL omfattar även gåva (prop. 1999/2000:2 s. 302 jfr med prop. 1998/99:15 s. 151 och 270). Om den genom gåva överlåtna tillgången inte kan anses utgöra en verksamhetsgren, ideell andel av verksamheten eller av en verksamhetsgren enligt bestämmelserna i 23 kap. IL, kan uttagsbeskattning bara underlåtas om givaren hade kunnat lämna koncernbidrag till mottagaren. Emellertid har begreppet ”verksamhetsgren” tolkats ganska generöst i hittillsvarande praxis, se SKV 336, avsnitt 15.5.

– bodelning av annan anledning än makes död

Uttagsbeskattning sker också när en enstaka verksamhetstillgång övergår i annans ägo genom bodelning av annan anledning än makes död, såvida inte reglerna i 23 kap. IL är tillämpliga. Förhållandet är således snarlikt vad som gäller vid gåva (se även prop. 1998/99:15 s. 151).

En näringsidkare, som i samband med bodelning till sin hustru överlätit inventarier som han tagit ut ur sin näringsverksamhet, och vilka inte ansetts utgöra en hel verksamhetsgren, beskattades för ett belopp motsvarande saluvärdet vid tiden för överlåtelser (RÅ 1976 ref. 6 = R76 1:21).

– bodelning i samband med makes död

Högsta förvaltningsdomstolen har uttagsbeskattat en byggmästare vid bodelningstidpunkten för marknadsvärdet på lagerfastigheter som vid bodelning tillades dödsboet efter hustrun (RÅ 1981 1:89).

Benefik överlåtelse av hel näringsverksamhet

De omstruktureringsfall som behandlas i SKV 336, avsnitt 15 gäller i första hand överlåtelser av onerös karaktär. I praxis har emellertid uttagsbeskattning tidigare även underlåtit när hela näringsverksamheten, med däri ingående fastigheter, övergått till ny ägare genom ett benefikt fång, dvs. vid äganderättsövergång genom gåva och arv eller genom bodelning mellan makar under deras livstid (se t.ex. RÅ 1985 Aa 111 = RSV/FB Dt 1985:6, RÅ 1988 not. 710 och RÅ 1989 ref. 112). Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 42 ansett att det inte finns anledning att avvika från tidigare praxis vid gåva av hel näringsverksamhet (bestående av fastigheter som utgjorde lagertillgångar) trots de genomförda lagstiftningsåtgärderna i fråga om underprisöverlåtelser – då under förutsättning att särskild reglering saknas i inkomstskattelagen. Se också nedan under rubriken ”Blandade fång”. Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2007 ref. 50 gjort samma bedömning som SRN avseende gåva av hel näringsverksamhet, där tillgångarna bestod av inventarier. SRN fann att överlåtelser skulle bedömas utifrån bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL.

– skattemässig kontinuitet

Vid förvärv av hel näringsverksamhet träder gåvotagaren eller arvtagaren in i givarens respektive arvlåtarens skattemässiga situation, s.k. kontinuitet (jfr prop. 1998/99:15 s. 151). Som anskaffningsvärde för övertagna inventarier räknas sålunda givarens eller arvlåtarens skattemässigt oavskrivna restvärde (18 kap. 8 § IL). Motsvarande gäller för lagertillgångar.

Blandade fång

Frågan vad som gäller när en näringsverksamhet har överlåtit till underpris mellan fysiska personer genom ett s.k. blandat fång har lösts i praxis vad gäller fastigheter som skattemässigt utgör lagertillgångar i näringsverksamhet. I t.ex. RÅ 1988 not. 710 tillämpades den s.k. huvudsaklighetsprincipen, som primärt gäller vid överlåtelse av fastigheter som utgör kapitalvinstbeskattade tillgångar. Målet gällde en överlåtelse av en hel verksamhet i form av fastigheter, som utgjorde lagertillgångar i skattehänseende, från en förälder till ett aktiebolag som ägdes av barn till föräldern mot vederlag i form av att bolaget övertog betalningsansvaret för fastighetsskulderna. Skulderna understeg fastigheternas taxeringsvärden. Med hänsyn härtill gjordes bedömningen att överlåtelserna i dess helhet utgjorde gåva, varför någon

– huvudsaklighetsprincipen

inkomstbeskattning inte skulle ske hos givaren. Samma bedömning gjorde Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2004 ref. 42 vid en underprisöverlåtelse av en hel näringsverksamhet bestående av fastigheter som utgjorde lagertillgångar mot en ersättning som översteg det skattemässiga värdet men understeg taxeringsvärdet. Om däremot ersättningen vid en underprisöverlåtelse av hel näringsverksamhet antingen överstiger taxeringsvärdet eller understiger det skattemässiga värdet blir bestämmelserna i 23 kap. IL avgörande för om uttagsbeskattning kan underlåtas eller ej eftersom dessa situationer särskilt lagreglerats i 23 kap. 10 § IL.

Lagrådet har ifrågasatt om det inte föreligger en motsättning mellan reglerna om uttagsbeskattning och principerna för kapitalvinstbeskattning (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 418 f). Regeringen uttalade dock att av huvudsaklighetsprincipen följer bara att transaktionen ska behandlas som köp eller gåva och inte som delvis köp och delvis gåva. Utagsbeskattningsreglerna anger till vilket värde fastigheten ska anses ha avyttrats, dvs. marknadsvärdet. Vid beräkning av kapitalvinsten ska marknadsvärdet – i stället för det verkliga vederlaget – minskas med omkostnadsbeloppet (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 298).

Avskattningsregler för fastigheter m.m.

Reglerna om uttagsbeskattning har kompletterats med särskilda regler om avskattning när en näringsfastighet som inte utgör lagertillgång övergår till att bli en privatbostadsfastighet. Motsvarande regler finns för bostadsrätt. Dessa bestämmelser finns i 26 kap. 9 § och 11 § IL. Om tillgången utgör kapitaltillgång hos överlåtaren ska avskattning ske då äganderätten övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva.

I de fall tillgången är lagertillgång gäller motsvarande vid arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död, men däremot inte vid gåva eller när fastigheten övergått i samband med bodelning av annan anledning än makes död (26 kap. 13 § IL).

Avskattningsreglerna gäller inte endast när den övergår till ny ägare genom ovan nämnda fång, utan också i de fall en näringsfastighet eller en näringsbostadsrätt hos samma ägare övergår till att bli privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt, s.k. karaktärsbyte (26 kap. 8 § och 11 § IL).

16.2.4 Uttag i samband med ombildning till AB

Ombildning är uttag

När en verksamhet som bedrivits som enskild firma, eller i handelsbolag, genom apport ombildas till aktiebolag, sker principi-

ellt sett ett uttag ur den tidigare verksamheten. Enligt huvudregeln ska detta beskattas, såvida inte reglerna i 23 kap. IL om undantag från uttagsbeskattning är tillämpliga. Vederlaget kan utgöras av nyemitterade aktier i det förvärvande bolaget. Har näringsverksamheten förts över till aktiebolaget till skattemässiga värden har man tidigare i praxis accepterat att uttagsbeskattning kan underlåtas (jfr prop. 1998/99:15 s. 174).

Villkoren i 23 kap. IL måste uppfyllas

Numera krävs emellertid uttryckligen att villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda för att en sådan överlåtelse ska kunna göras utan uttagsbeskattning.

16.2.5 Upphörande av näringsverksamhet

Sista affärshändelsen

När en näringsverksamhet upphör ska uttagsbeskattning ske såsom den ”sista affärshändelsen”. Överlåtelse av hela näringsverksamheten i samband med dödsfall har, som framgår ovan, dock inte ansetts som uttag. Kontinuitet föreligger här mellan arvlåtaren och arvtagaren. Se vidare beträffande skifte av dödsbo m.m. i SKV 336, avsnitt 3.

Konstnärs dödsfall

Med upphörande av näringsverksamhet avses bl.a. att en verksam konstnär, uppfinnare etc. avlider och ingen kan fortsätta den avlidnes verksamhet. Ett övertagande av tillgångar innebär att en ny verksamhet påbörjas, alternativt att de övertagna tillgångarna förs över till en redan befintlig verksamhet (se RÅ 1942 ref. 9, RÅ 1977 ref. 32 = R77 1:17 och RÅ 1981 1:3). Följden av att näringsverksamheten har upphört genom dödsfallet är att uttagsbeskattning ska ske i dödsboet med stöd av bestämmelserna i 22 kap. 5 § IL

Om uttag sker utan beskattning eller till beskattning understigande marknadsvärdet, påverkas rätten till kvoterat avdrag för kvarstående underskott när näringsverksamheten upphör (42 kap. 34 § IL).

16.2.6 Uttag av tillgång i bolagssektorn

Uttag av tillgång

Inom den dubbelbeskattade sektorn innebär uttagsbeskattningsreglerna i princip att alla uttag av tillgångar kan föranleda uttagsbeskattning, eftersom all inkomst som aktiebolag m.fl. juridiska personer har hänförs till näringsverksamhet. Några särskilda regler för uttag från fåmansföretag finns inte, utan allmänna regler ska tillämpas även i dessa fall.

Uttag och lön – tyst kvittning

Detta innebär att företaget uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och det avtalade priset. Om mellan skillnaden beskattas som löneförmån medges företaget avdrag

för lönekostnaden (s.k. tyst kvittning) och ska erlægga arbetsgivaravgifter. Blir förvärvaren i stället utdelningsbeskattad medges företaget inget avdrag men ska då inte heller erlægga arbetsgivaravgifter, se vidare avsnitt 16.5.

16.2.7 Uttag av tillgång vid ombildning från AB till enskild firma eller handelsbolag

Ombildning är uttag

När det gäller en ombildning från aktiebolagsform till enskild firma eller till handelsbolag, som inte ägs av aktiebolag eller ekonomiska föreningar, lämnar aktiebolagets tillgångar den dubbelbeskattade sektorn. Förutsättningar för uttagsbeskattning föreligger i princip i dessa fall.

Ej uttagsbeskattning om villkoren i 23 kap. IL är uppfyllda

Uttagsbeskattning ska dock inte ske om bestämmelserna om undantag härifrån i 23 kap. IL är tillämpliga. Bestämmelserna, som beskrivs närmare i SKV 336, avsnitt 15, innehåller bl.a. krav på att förvärvaren omedelbart efter förvärvet ska vara skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår.

En tillgång anses ingå i en näringsverksamhet bara om ersättningen eller kapitalvinsten vid en avyttring ska tas upp som intäkt i inkomstslaget (23 kap. 16 § 1 stycket IL). Om förvärvaren är ett svenskt handelsbolag, gäller detta samtliga delägare i bolaget.

Näringsfastighet som inte är lager uttagsbeskattas

En näringsfastighet som innehas av en fysisk person betraktas som tillgång i näringsverksamheten, eftersom avkastningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Kapitalvinst vid försäljning av fastigheten beskattas emellertid som intäkt av kapital, om fastigheten inte utgör lager (jfr prop. 1998/99:15 s. 152 f). Det är därför inte möjligt att utan uttagsbeskattning till underpris överlåta en fastighet från ett aktiebolag till en enskild näringsverksamhet eller till ett handelsbolag där någon av delägarna är en fysisk person. Av den nämnda bestämmelsen följer också att detsamma gäller överlåtelse av aktier m.fl. delägarätter från ett aktiebolag till enskild näringsverksamhet.

16.2.8 Uttag av tjänst

Tjänster i mer än ringa omfattning

Det anges numera direkt i lagtexten att uttagsbeskattning kan komma ifråga även vid uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa (22 kap. 4 § IL). Vid nyttjande av dyrare egendom, t.ex. båtar, är det dispositionsrätten som utgör grund för marknadsvärdet och inte det rent faktiska nyttjandet (jfr prop. 1999/2000:15 s. 60 och KRNG 2005-09-09, mål nr 2528-04).

När det gäller uttag av tjänst är reglerna i 23 kap. IL inte tillämpliga. Dock gäller att sådan tjänst som utförs i samband med uttag av sådan tillgång, som inte ska uttagsbeskattas på grund av bestämmelserna i 23 kap. IL, inte ska föranleda uttagsbeskattning (22 kap. 12 § IL).

Bestämmelserna om uttagsbeskattning av tjänst är i första hand tillämpliga när anställda utfört arbete åt en näringsidkare för dennes privata ändamål, men även andra uttag av tjänster ur näringsverksamheten kan föranleda uttagsbeskattning.

I specialmotiveringen till den tidigare lydelsen av bestämmelsen uttalade föredragande statsrådet bl.a. (prop. 1989/90:110 s. 660).

– inte tjänster för egen räkning

”Uttag föreligger inte om en näringsidkare för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet använder sitt yrkeskunnande. Som exempel kan nämnas en revisor som upprättar sin egen deklaration, en frisör som rakar och kammar sig själv eller en målare som målar sin bostad. Uttag föreligger inte heller i sådana fall då en näringsidkare vederlagsfritt utför eget arbete åt annan. En helt annan sak är att i vissa sådana fall beskattning för ett dolt vederlag, t.ex. en gentjänst, kan aktualiseras. Det kan här nämnas att enligt en särskild föreskrift i punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 21 § ska byggnadsarbete för egen räkning i vissa fall medföra uttagsbeskattning. Detta hänger samman med att den egna arbetsinsatsen inte medför att fastigheten erhåller karaktär av omsättningstillgång (prop. 1980/81:68 s. 163 ff.).---

I fråga om uttag av tjänst har det ansetts motiverat att endast uttag i mer än ringa omfattning ska föranleda beskattning. En näringsidkare som ’privat’ utnyttjar t.ex. en maskin som ingår i näringsverksamheten ska alltså inte uttagsbeskattas i alla lägen.”

Krediter omfattas

Med uttag av tjänst förstås således i princip alla former av tjänster, inklusive t.ex. krediter, som en näringsidkare eller juridisk person tar ut ur sin verksamhet och för över till annan näringsverksamhet eller tillhandahåller någon annan utan att marknadsmässigt vederlag härför erhålles, jfr t.ex. prop. 1998/99:15 s. 163. Det är inte ovanligt med ränteförmånliga lån mellan företag i intressegemenskap där koncernbidragsrätt saknas (se t.ex. RÅ 2004 ref. 4, KRNS 1999-01-20, mål nr 7390-96 samt KRNS 2002-01-21, mål nr 820-821-2000). Om

uttagsbeskattning inte blir aktuell beror i hög grad på omständigheterna i det enskilda fallet. I en skrivelse anger Skatteverket att uttagsbeskattning även blir aktuellt när ett handelsbolag ger ett ränteförmånligt lån till delägare som är fysisk person (Skatteverket 2006-11-14, dnr 131 658087-06/111).

Samma skattesubjekt

Reglerna om uttagsbeskattning gäller även vid uttag av tjänst ur en näringsverksamhet för en annan näringsverksamhets räkning, dvs. hos samma skattesubjekt. Det värde som redovisats som intäkt i förstnämnda näringsverksamhet får i ett sådant fall behandlas som en utgift i den andra näringsverksamheten (22 kap. 8 § IL).

Uttag av tjänst?

Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom slagit fast att en personalstiftelse ska uttagsbeskattas när den hyr ut semesterbostäder till underpris till destinatärerna. I målet hade stiftelsen åberopat att det skulle vara affärsmässigt motiverat att hyra ut till underpris då stiftelsens stadgar inte medgav att marknadsmissigt pris togs ut, vilket Högsta förvaltningsdomstolen inte ansåg det vara. Dock konstaterade domstolen att för den tid då semesterbostäderna inte hyrts ut hade, när det inte fanns någon som kunde disponera bostäderna, stiftelsen inte tillhandahållit någon tjänst. Grund för uttagsbeskattning saknades därför i den delen (RÅ 2008 ref. 57).

16.3 Innebörden av uttagsbeskattning

Marknadsvärdet

Vid uttagsbeskattning ska skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Med marknadsvärdet förstås det pris som överlåtaren kan antas erhålla om tillgången bjuds ut på marknaden under villkor som med hänsyn till överlåtarens affärsmässiga situation framstår som naturliga (61 kap. 2 § 3 stycket IL). Detsamma gäller vid värdering av uttag av tjänst.

– sedvanliga personalrabatter

När uttaget gäller produkter eller varor från den egna verksamheten ska som värde tas upp vad som skulle ha erhållits om motsvarande kvantitet i stället sålts. Det pris som en utomstående kund betalar kan dock i allmänhet reduceras med i företaget normala personalrabatter, när det gäller att göra en värdering av värdet av uttag av sådana produkter eller varor (se bl.a. KRNG 2006-10-20, mål nr 6035-04, avseende arbetsgivaravgifter).

– marknadsintroduktion etc.

Det kan emellertid i vissa fall framstå som långsiktigt fördelaktigt för ett företag att på en viss affär ta ut ett lägre pris än vad som skulle ha kunnat erhållas om tillgången bjudits ut på marknaden. Så kan vara fallet om säljaren vill arbeta upp en affärs-

relation till en viss kund eller vid en marknadsintroduktion. I de fall ett lägre pris än marknadspriset är affärsmässigt motiverat saknas anledning till uttagsbeskattning (se vidare prop. 1998/99:15 s. 292). Det torde ankomma på överlåtaren att visa att affärsmässiga överväganden ligger bakom ett underpris. Om marknadsvärdet är svårt att bestämma, eller kan antas ligga inom ett intervall, bör viss försiktighet iakttas vid prisvärderingen (prop. 1998/99:15 s. 293).

– **begagnade bilar**

Vid bestämmandet av marknadsvärdet på begagnade bilar kan viss ledning finnas i de prislistor som används inom bilhandeln (jfr RÅ 1982 1:45 och KRNS 2000-07-03, mål nr 5437-99).

Tidpunkt för värderingen

Tidpunkten för värderingen är enligt praxis uttagstillfället (se t.ex. RÅ 1967 ref. 28).

16.4 När uttagsbeskattning inte ska ske

I 22 kap. 9–13 §§ IL anges att uttagsbeskattning inte ska ske i ett antal särskilt angivna situationer. Därutöver medför lagtekniska lösningar i IL att uttagsbeskattning kan underlåtas även i några andra, ej direkt lagreglerade, situationer.

Uttag av bränsle

Uttag av bränsle från en fastighet i Sverige, som är taxerad som lantbruksenhet, för uppvärmning av den skattskyldiges privatbostad på samma fastighet ska inte beskattas (22 kap. 9 § IL).

Om mangårdsbyggnad (småhus) som ligger på en lantbruksenhet bebos av ägaren, eller honom närstående person, kommer byggnaden med tillhörande tomtmark vid inkomsttaxeringen att brytas ut som privatbostadsfastighet. Används bränsle från lantbruksenheten för uppvärmning av sådan privatbostadsfastighet (privatbostad) ska uttagsbeskattning inte ske. Undantaget gäller endast bränsle för uppvärmning av privatbostad som rent geografiskt ligger inom den brukningsenhet som utgör lantbruksenhet.

Lex ASEA

Utdelning av näringsbetingade aktier (ej lagertillgångar) som sker med stöd av bestämmelserna i 42 kap. 16 § IL (Lex ASEA, se SKV 336, avsnitt 19) föranleder inte uttagsbeskattning under förutsättning att marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Detta gäller även om det utdelande företaget är ett sådant utländskt bolag som ska jämföras med svenska företag enligt 42 kap. 16 a § IL (jfr prop. 2000/01:22 s. 108). Slopandet av beskattningen av kapitalvinster på näringsbetingade andelar fr.o.m. 1 juli 2003 medför att bestämmelsen om undantag från uttagsbeskattning i stort sett blir överflödiga. Den har emellertid

ansetts som nödvändig för fall då innehavstiden understigit ett år. Bestämmelsen har därför inte upphävts.

Om marknadsvärdet understiger omkostnadsbeloppet sker en ”negativ” uttagsbeskattning, dvs. avdrag medges för förlust om den är verklig (se 23 kap. 2 § IL respektive 22 kap. 10 § IL) – detta gäller dock endast om den utdelade näringsbetingade andelen vid avyttring skulle ha medfört kapitalvinstbeskattning enligt 25 a kap. IL.

Om marknadsvärdet är lika med omkostnadsbeloppet uppkommer varken vinst eller förlust.

**Ek. förenings
utskiftning av
aktier**

Utskiftning från svensk ekonomisk förening i form av aktier i ett svenskt aktiebolag, och som sker med stöd av reglerna i 42 kap. 20 § IL, föranleder inte uttagsbeskattning om marknadsvärdet överstiger omkostnadsbeloppet. Detta förutsätter dock att det inte är fråga om lagerandelar enligt 27 kap. 6 § IL.

**Ombildning av
kooperativ ek.
förening**

Ombildning av en kooperativ ekonomisk förening till aktiebolag innebär att andelen i föreningen omvandlas till en aktie. Skatteverket har i skrivelse 2004-09-10, dnr 130 545091-04/113, gjort bedömningen att uttagsbeskattning inte ska ske vid omvandlingen för en enskild näringsidkare när andelen har ingått i dennes näringsverksamhet. Som grund för skrivelsen anges bl.a. att en omedelbar beskattning i form av uttagsbeskattning skulle stå i strid med 22 kap. IL och lagstiftarens intentioner.

**Publikt företags
överlåtelse
av egna aktier**

Enligt 48 kap. 6 a § IL ska kapitalvinst inte tas upp då ett publikt aktiebolag, vars aktier är noterade på börs, avyttrar egna aktier. Med hänvisning härtill blir bestämmelserna om uttagsbeskattning inte heller tillämpliga (jfr prop. 1999/2000:38 s. 43).

**Överlåtelse av
näringsbetingade
andelar**

Om en näringsbetingad andel avyttras till underpris ska, i de fall kapitalvinsten blir skattefri enligt 25 a kap. IL, uttagsbeskattning inte ske (prop. 2002/03:96 s. 148 och 303–304). Se även SRN 2006-09-05.

Hur ägarna till företag som överlåter näringsbetingad andel till underpris ska bli beskattade har numera lagreglerats i 23 kap. 2 § IL (se avsnitt 16.6).

Fusion

Är bestämmelserna i 37 kap. IL om beskattning vid fusioner och fissioner tillämpliga ska vid fusion etc. endast reglerna i nämnda kapitel tillämpas (jfr 23 kap. 2 § 1p IL).

**Underpris-
överlåtelser**

Är bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser tillämpliga på överlåtelser (gäller bara tillgångar inte tjänster) ska inte uttagsbeskattning ske.

Om uttag av en tjänst har samband med uttag av en tillgång, ska uttaget av tjänsten inte beskattas om uttaget av tillgången på grund av bestämmelserna i 23 kap. 9 § IL inte ska uttagsbeskattas (22 kap. 12 § IL).

CFC-beskattning Uttagsbeskattning ska inte heller ske om skattskyldigheten för lågbeskattade inkomster i en utländsk juridisk person (CFC-beskattning) upphör.

16.5 Exempel på uttagsbeskattning

Av 61 kap. 2 § 3 stycket IL framgår att ett uttag ur näringsverksamheten av en tillgång ska behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). Detta gäller, med undantag för vad som anges i 53 kap. IL (där en likartad beskattning sker), endast om vederlag eller vinst vid avyttring hade utgjort intäkt av näringsverksamhet. Motsvarande gäller för uttag av tjänst, om värdet av tjänsten är mer än ringa. Som skattepliktig inkomst räknas inte vad som utgör utgående skatt enligt mervärdesskattelagen, ML.

I ekonomiskt hänseende kan reglerna om uttagsbeskattning i huvudsak sammanfattas med stöd av följande exempel. En tillgång köps för 300, exklusive moms om 75, och tillförs näringsverksamheten. Tillgången tas sedan ut ur denna vid en tidpunkt då marknadsvärdet i försäljningsledet uppgår till 500 inklusive moms (100).

Enskild näringsverksamhet Under förutsättning att tillgången kan hänföras till näringsverksamhet (lagertillgång, inventarie etc.) blir resultatet följande.

I näringsverksamheten bokförs 300 som lageranskaffning eller som underlag för värdeminskningssavdrag. Vid uttaget tas som intäkt av näringsverksamhet upp marknadsvärdet 500 exklusive den moms som utgår enligt ML. Uttagsbeskattningsreglerna vad gäller moms avser i princip att återföra det belopp till beskattning som avdrag tidigare medgivits för, se vidare Handledning för mervärdesskatt (SKV 553–554). I förevarande exempel blir återlagd moms 75. Nettobeskattning blir således 125 (500-75-300), i vart fall sett över tiden. (Förskjutning i tiden kan bero på avskrivningsreglerna och när tillgången anskaffades.) Beloppet kommer också att påverka underlaget för egenavgifter eller särskild löneskatt. Sett över den tid transaktionerna sträcker sig medges avdrag för ingående moms med 75 och utgående moms uttagsbeskattas med samma belopp 75, dvs. inte med det momsbelopp (100) som hade utgått om varan sålts till marknadsvärdet 500 inklusive moms.

Om tillgången ska anses anskaffad för ägarens eller annans privata bruk, dvs. den är inte anskaffad för näringsverksamheten, ska avdrag vägras för dels inköpskostnaden 300 (16 kap. 1 § 1 stycket IL), dels för ingående moms om 75 (8 kap. 3 § 1 stycket ML). Något belopp att uttagsbeskatta finns då inte, vare sig inkomstskatte- eller momsmässigt.

När det gäller förvärv som är avsett att nyttjas såväl i näringsverksamheten som privat, föreligger avdragsrätt för ingående moms för hela förvärvet, dvs. även för den andel som är avsett att nyttjas privat. Det privata nyttjandet uttagsbeskattas på sedvanligt vis. I det fall avdrag inte yrkas för den del av den ingående momsen som motsvarar det privata användandet av tillgången blir uttagsbeskattning momsmässigt dock inte aktuell. Beträffande personbilar gäller särskilda regler, se Handledning för mervärdesskatt (SKV 553–554).

**Aktiebolag/
ekonomisk
förening**

a. Tillgången tas ut och tillhandahålls anställd

Den anställde beskattas för löneförmån med 500 (från eventuella sedvanliga kundrabatter bortses). Företaget bokför inköpskostnaden 300 (se ovan under enskild näringsverksamhet) och uttagsbeskattas för värdet av uttaget exklusive den moms som ska återföras (jfr 15 kap. 6 § IL) eller 425. Nettobeskattning sett över tiden blir i princip 125 (se ovan under enskild näringsverksamhet). Emellertid sker s.k. tyst kvittning på så vis att det belopp som ska uttagsbeskattas vid inkomstbeskattningen ”kvittas” mot del av lönekostnad på samma belopp. Företaget ska påföras arbetsgivaravgifter på ett underlag av 500. Det kan förekomma att uttaget inte redovisats utan att förhållandet framkommer först i samband med Skatteverkets granskning. I normalfallet ska justering ske det beskattningsår som kostnaden enligt god redovisningssed skulle tagits upp, se RSV:s skrivelse 2002-12-10, dnr 10086-02/100. Företaget har medgetts avdrag för ingående moms med 75 och uttagsbeskattas för utgående moms med samma belopp (se ovan angående enskild näringsverksamhet). Även detta belopp medges företaget, vid inkomsttaxeringen, avdrag för som lönekostnad. Avdrag för lönekostnad blir således $(425+75 =) 500$, dvs. samma belopp som utgör underlag för arbetsgivaravgifter.

b. Tillgången tas ut av i företaget arbetande delägare

Uttaget ses antingen som löneuttag eller som utdelning i form av sakegendom. I det förra fallet blir skattekonsekvenserna för företaget och för delägaren desamma som i exempel a). I det senare fallet beskattas delägaren för utdelning om 500 och

företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 och uttagsbeskattas med 425, dvs. nettobeskattning av bolaget sett över tiden blir även här 125. Bolaget har medgetts avdrag för ingående moms, 75, och utgående moms att återlägga blir även här 75.

Huruvida beloppet ska anses utgöra lön eller utdelning får avgöras i det enskilda fallet. I utdelningsfallet blir det aktuellt att pröva om reglerna i 57 kap. IL är tillämpliga på delägaren.

c. Tillgången förvärvas av en delägare som inte är verksam i företaget

Delägaren utdelningsbeskattas med 500 och företaget medges avdrag för inköpskostnaden 300 och uttagsbeskattas med 425, dvs. nettobeskattning blir 125.

Avdrag har medgetts för ingående moms, 75, och utgående moms att beskatta blir 75. Reglerna i 57 kap. IL kan, beroende på omständigheterna, vara tillämpliga på delägarens utdelningsinkomst.

Handelsbolag

Om en delägare som är fysisk person tar ut tillgång ur handelsbolagets näringsverksamhet och det rör sig om sådan tillgång som vid försäljning beskattas i näringsverksamhet, så ska tillgångens marknadsvärde (exklusive moms) uttagsbeskattas, dvs. i exemplet ovan 425, i inkomstslaget näringsverksamhet. Anskaffningskostnaden dras av i bolaget enligt vanliga regler för det slag av tillgång det rör sig om, se vad som sagts ovan angående enskild näringsverksamhet och aktiebolag. Beträffande moms gäller detsamma som för enskild näringsidkare. Arbetsgivaravgifter kommer dock inte i fråga, däremot kommer beloppet att, på samma sätt som för enskild näringsidkare, ingå i underlaget för egenavgifter eller särskild löneskatt. Om det är den delägare som tar ut tillgången som ska beskattas för hela beloppet eller om detta ska fördelas på samtliga delägare beror på omständigheterna i det enskilda fallet.

Uttag av fastigheter, för vilken en vinst eller förlust vid avyttring ska redovisas i inkomstslaget kapital, medför ”uttagsbeskattning” i kapital i de fall fastigheten överläts till en delägare som är fysisk person och blir eller kan antas komma att bli privatbostad i och med överlåtelsen (45 kap. 30 § IL). Beträffande bostadsrätt finns motsvarande bestämmelse i 46 kap. 15 § IL.

När handelsbolag ägs av juridiska personer gäller att överflyttning av tillgångar från eller till handelsbolaget vanligen innebär

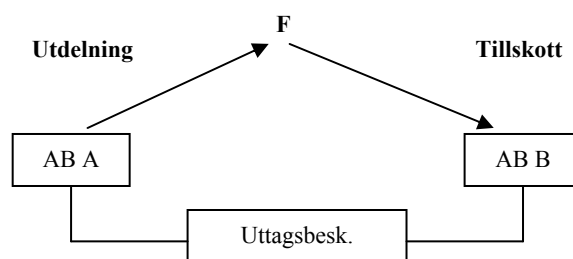
att tillgångar flyttas inom en och samma näringsverksamhet. Uttagsbeskattning kan emellertid numera alltid komma i fråga.

Oavsett om uttagsbeskattning av delägaren ska ske eller ej, ska anskaffningsutgiften på andelen i handelsbolaget justeras med uttaget, 50 kap. 5 § 2 stycket IL. Se vidare SKV 301, avsnitt 34.7.

16.6 Konsekvenser för ägare vid uttagsbeskattning

I samband med att man 1999 införde särskilda regler om att uttagsbeskattning inte skulle ske vid underprisöverlåtelser, då vissa särskilt angivna förutsättningar var uppfyllda, uttalades att i de fall uttagsbeskattning av juridisk person ska ske vid en överlåtelse av tillgång till underpris följer beskattningskonsekvenserna allmänna principer. Flera remissinstanser ansåg att frågan borde lagregleras i samband med införandet av bestämmelserna. Denna uppfattning delades emellertid inte av regeringen, som framhöll att en *indirekt* lagreglering förelåg. I förarbetena angavs att det av dåvarande bestämmelser i 14 och 15 §§ underprislagen (motsvaras med vissa justeringar numera av 23 kap. 11 och 12 §§ IL) motsatsvis kunde utläsas, att i fall där uttagsbeskattning sker ska beskattning ske för utdelning och omkostnadsbeloppet ökas (prop. 1998/99:15 s. 172).

Exempel



Om AB A överlåter tillgång mot ett vederlag understigande marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat till AB B och bestämmelserna i 23 kap. IL inte är tillämpliga, ska AB A uttagsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och erhållet vederlag. F ska i allmänhet enligt ovan nämnda resonemang utdelningsbeskattas (eventuellt med tillämpning av bestämmelserna i 57 kap. IL) för samma belopp. Vidare ska F:s

omkostnadsbelopp för aktierna i B ökas med samma belopp som F har utdelningsbeskattats med.

”Sipano II”

Enligt den praxis som utvecklades före införandet av reglerna om underprisöverlåtelse (t.ex. RÅ 1992 ref. 56, ”Sipano- domen”) kunde utdelningsbeskattning underlåtas om förfarandet inte medförde någon otillbörlig skatteförmån (jfr också SRN:s förhandsbesked 1999-06-23, 2001-04-06 och 2003-12-09). Denna praxis bröts genom RÅ 2004 ref.1 (fhb), ”Sipano II”. Högsta förvaltningsdomstolen fastslog, i plenum, att införandet av UPL (motsvarande nuvarande regler i 23 kap. IL) har ändrat rättsläget i avsevärd mån beträffande beskattning av omstruktureringar och andra överlåtelse till underpris. Högsta förvaltningsdomstolen anger att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat ska anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det ska behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning när det inte är fråga om en underprisöverlåtelse. Samma skattemässiga bedömning torde för övrigt kunna göras även i de fall ägaren är juridisk person eftersom Högsta förvaltningsdomstolen i sina domskäl inte förefaller ha argumenterat utifrån förhållandet att aktieägaren var fysisk person. Eventuell utdelningsbeskattning prövas i sådana fall utifrån bestämmelserna i 24 kap. IL.

Börsnoterade företag

Om AB A i exemplet ovan är ett börsnoterat företag, eller i övrigt har ett spritt ägande, medför en tillämpning av numera gällande rätt emellertid praktiska problem och torde därför i många situationer inte kunna upprätthållas.

Utdelning från ideell förening

Genom RÅ 2007 ref. 5 I och II har slagits fast att en medlem i en ideell förening i vissa fall kan undgå utdelningsbeskattning. I domarna gjorde Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som SRN. Fråga var, i I, om två ideella föreningar, med endast gemensamma medlemmar, som skulle bli en genom att endera föreningen överlät sina tillgångar till den andra för att sedan upplösas. I mål II skulle en ideell förening överlåta tillgångar till en stiftelse som föreningen verkade genom. I fall I var den medsökande medlemmen ett aktiebolag och i fall II en fysisk person. Efter att ha slagit fast att föreningarna i båda fallen skulle uttagsbeskattas, prövade SRN frågan om utdelningsbeskattning av föreningarnas medlemmar. SRN konstaterade härvid först att ett medlemskap i en ideell förening inte kan ses som en tillgång och inte heller jämföras med ett indirekt ägande av föreningens tillgångar. Detta

innebar att överföringen inte utgjorde utdelning i 42 kap. 1 § IL:s mening. Med hänvisning till att en överföring från en ideell förening till en annan ideell förening med samma medlemmar, inte innebär att medlemmarnas ekonomiska situation förändrats, konstaterade SRN sedan att någon utdelning i 42 kap. 18 § IL:s mening inte heller hade skett. Utdelningsbeskattning kunde m.a.o. inte ske.

För det fall överlåtelsen i stället sker till ett aktiebolag, ett handelsbolag eller en ekonomisk förening eller direkt till medlemmarna, aktualiseras dock utdelningsbeskattning (se RÅ 1999 not. 100 respektive 211).

Näringsbetingade andelar

Högsta förvaltningsdomstolen har i domar RÅ 2004 ref. 140 och RÅ 2004 not. 197 ansett att utdelningsbeskattning kan aktualiseras trots att uttagsbeskattning i viss situation inte skett. I fall uttagsbeskattning underlåts när överlåtelsen avsett näringsbetingade andelar – dvs. ingen underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 2 § IL – och överföringen inte är affärsmässigt motiverad, kan ägarna komma att utdelningsbeskattas eftersom en uttrycklig föreskrift om undantag från utdelningsbeskattning i här aktuellt fall saknas.

Eftersom det inte bedömdes finnas några sakliga skäl för att utdelningsbeskatta ägarna i dessa fall infördes bestämmelsen i 23 kap. 2 § IL (se prop. 2004/05:91). Innebörden av denna regeln är att om näringsbetingade andelar överlåts av ett företag till underpris i en situation där en kapitalvinst är skattefri så ska överlåtelsen inte medföra att en delägare i det överlåtande företaget ska ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet på andelen och ersättningen som utdelning om vissa villkor är uppfyllda. Bestämmelsen har trätt i kraft den 1 juni 2005 men kan på begäran få tillämpas på avyttringar som skett efter den 30 juni 2003.

Genom att göra samma bedömning som SRN, har Högsta förvaltningsdomstolen kommit fram till att utdelningsbeskattning ska ske av ägaren (fysisk person) till ett aktiebolag när bolaget donerar medel till en begränsat skattskyldig stiftelse. Donationen skulle i det här fallet kunna komma att avse såväl näringsbetingade som inte näringsbetingade aktier samt kontanter. Uttagsbeskattning av bolaget skulle ske endast till den del donationen avsåg aktier som inte var näringsbetingade. Utdelningsbeskattning av ägaren skulle dock avse värdet av samtliga överförda tillgångar oavsett slag. Den i målet förevarande situationen omfattas inte av den ovan nämnda regeln i

23 kap. 2 § IL eftersom en stiftelse inte återfinns bland de där uppräknade subjekten (RÅ 2007 not. 161).

16.7 Förvärvarens anskaffningsvärde när uttagsbeskattning skett

Bakgrund

I företagsskatteutredningens slutbetänkande (SOU 1998:1) fördes fram ett förslag, som innebar att om det överlåtande företaget uttagsbeskattades vid en överlåtelse till underpris skulle det uttagsbeskattade värdet (marknadsvärdet) utgöra anskaffningsvärde för tillgången eller tjänsten hos det förvärvande företaget.

Förslaget utsattes för kritik vid remissbehandlingen, bl.a. av RSV. Lagrådet avstyrkte sedermera förslaget till lagstiftning i denna del. Rådet anslöt sig till uppfattningen att skattemässig kontinuitet normalt bör råda mellan överlåtaren och förvärvaren, och att den senare därför som anskaffningsvärde bör få räkna med inte bara det avtalade vederlaget utan också ett belopp motsvarande vad överlåtaren blivit uttagsbeskattad för. Lagrådet ifrågasatte dock, om den föreslagna kontinuitetsprincipen undantagslöst är förenlig med skattesystemet i övrigt. De kom till slutsatsen att det i avsaknad av en heltäckande analys av den föreslagna regelns effekter kunde vara klokt att tills vidare avvakta med lagstiftning i saken (prop. 1998/99:15 s. 405).

Regeringen delade lagrådets uppfattning att frågan borde övervägas ytterligare (prop. 1998/99:15 s. 167 f). Något förslag om lagstiftning i denna del lades därför inte fram.

Tillgångar

Lagstiftaren har endast i ett par speciella och väl avgränsade situationer infört möjligheten att medge avdrag för en fiktiv kostnad. Det ena fallet avser en och samma skattskyldig som har två skilda näringsverksamheter (22 kap. 8 § IL). Det andra fallet avser benefika överlåtelser (ej gåva och bodelning av annan anledning än makes död – dessa överlåtelser omfattas i stället av bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 23 kap. IL) av tillgångar i samband med att hel förvärvskälla överlåtes (18 kap. 8 § IL). Den sist nämnda bestämmelsen, som endast omfattar inventarier och reglerar hur man fastställer anskaffningsvärdet som underlag för beräkning av värdeminskningsskatt, är ett uttryck för bl.a. kontinuitetsprincipen. I de fall ett benefikt förvärv av enstaka inventarier skett ska anskaffningsvärdet utgöras av marknadsvärdet vid förvärvstidpunkten och då fråga är om benefikt förvärv av hela näringsverk-

samheten enligt ovan, ska den som övertar inventarierna överta överlåtarens anskaffningsvärde. Se även reglerna om beskattning för ränteförmånliga lån i inkomstslaget tjänst och motsvarande avdragsrätt i inkomstslaget kapital, 61 kap. 15–17 §§ IL jämfört med 42 kap. 11 § IL.

I praxis har avdrag för fiktiva kostnader endast undantagsvis medgivits utanför det lagreglerade området. I RÅ 1980 1:28 hade en skattskyldig av sin arbetsgivare förvärvat en fastighet till underpris och beskattades för skillnaden mellan förvärvspris och marknadsvärde såsom för lön. Den skattskyldige fick som anskaffningskostnad tillgodoräkna sig förvärvspriset med tillägg för det hos honom som lön beskattade beloppet. Detta rättsfall avser beskattning och avdragsrätt hos en och samma skattskyldig. Ett annat fall där frågan om avdrag för fiktiv kostnad behandlats är förhandsbeskedet RÅ 1990 not. 508, där fråga var om ett moderbolag som avsåg att från ett fastighetsförvaltande dotterbolag förvärva fastighet till underpris. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att skillnadsbeloppet mellan förvärvspris och marknadsvärde utgjorde skattepliktig utdelning och moderbolaget fick tillgodoräkna sig marknadsvärdet som anskaffningsvärde vid beräkning av värde-minskningsavdrag. Här var det således fråga om transaktioner mellan moder- och dotterbolag, där koncernbidragsrätt förelåg.

De ovan nämnda lagreglerade fallen där man accepterat avdrag för en ”fiktiv” kostnad (kostnaden är i egentlig mening inte fiktiv i dessa fall utan i stället reell med hänsyn till att den skattskyldige själv beskattats för förmånen) och de ovan två angivna rättsfallen har det gemensamt att fråga är antingen om en och samma skattskyldig eller två företag som är moder- respektive dotterbolag och ur ekonomisk synvinkel tillsammans bör behandlas som en enda skattskyldig. I avsaknad av uttrycklig lagreglering har det således kunnat ifrågasättas om förvärvaren av en tillgång i en uttagsbeskattningssituation i allmänhet kan ha ett annat anskaffningsvärde på den förvärvade tillgången än vad som faktiskt utgått i vederlag.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2004 ref. 1 (Sipano II-domen), som avsåg frågor kring uttagsbeskattning för överlåtande företag och utdelningsbeskattning för delägare i överlåtande företag vid överlåtelse till underpris av andel i kommanditbolag som inte omfattades av bestämmelserna i 23 kap. IL, uttalat följande:

”Om en utdelningsbeskattning sker kommer samma belopp att räknas som tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta. Det finns inte någon bestämmelse som föreskriver att det förhållandet att en uttagsbeskattning sker hos det överlåtande bolaget medför att tillgången anses förvärvad för ett högre belopp än den lämnade ersättningen av det mottagande bolaget. Regeln om sådan kontinuitet i 22 kap. 8 § IL har avsiktligt begränsats till fall där egendom överförs mellan skilda näringsverksamheter som bedrivs av samma fysiska eller juridiska person (prop. 1999/2000:2, Del 2 s. 299 f., jfr SOU 1997:2, Del I, s. 88). Om aktieägaren utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen och därmed anses ha tillskjutit detta belopp till det förvärvande bolaget kommer tillgången att anses vara förvärvad för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, alltså samma belopp som det överlåtande bolaget beskattats för. En utdelningsbeskattning säkerställer således att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls.”

Majoritetens resonemang om förvärvarens anskaffningsvärde i Sipano II- domen har naturligtvis stor tyngd och torde fortsättningsvis följas i likartade situationer. I en senare dom, RÅ 2004 ref. 94 avseende överföring av samtliga tillgångar och skulder från en stiftelse till ett registrerat trossamfund, har Högsta förvaltningsdomstolen instämt i Skatterättsnämndens bedömning att det

”av allmänna principer får anses följa att vid en uttagsbeskattning som i den aktuella situationen, får förvärvarens anskaffningsvärde på tillgångarna räkna det marknadsvärde som läggs till grund för beskattningen av överlåtelsen.”

I det sistnämnda målet har Högsta förvaltningsdomstolen funnit att det vid en överlåtelse mellan stiftelse och registrerat trossamfund ska anskaffningsvärdet inte utgöras av lämnat vederlag. Det är emellertid oklart vilken betydelse Högsta förvaltningsdomstolens uttalanden i de båda domarna har för närliggande frågor. Sådana frågor har behandlats av 2002 års Företagsskatteutredning i slutbetänkandet SOU 2005:99. Bl.a. föreslås att tillgång ska anses förvärvad för marknadsvärdet i de fall överlåtelsen föranlett uttagsbeskattning. Förslagen har dock ännu inte lett till lagstiftning.

Tjänster

I RÅ 2008 ref. 84 medgav Högsta förvaltningsdomstolen ett låntagande bolag avdrag för ränta som det långivande bolaget uttagsbeskattats för. Mer konkret var det fråga om ett dotterbolag som givit moderbolaget ett räntefritt lån. Dotterbolaget uttagsbeskattades för den icke uttagna räntan (koncernbidragsrätt saknades) vilket föranledde moderbolaget att yrka avdrag för den ränta dotterbolaget uttagsbeskattats för. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att

”För att undvika en omotiverad dubbelbeskattning genom att såväl dotterbolaget som moderbolaget blir beskattade för avkastningen på lånebeloppet bör därför, på motsvarande sätt som vid en överlåtelse av tillgångar till underpris, bolaget medges avdrag som för räntekostnad med samma belopp som dotterbolaget uttagsbeskattats för. Det förhållandet att bolaget är skattebefriat för utdelning från dotterbolaget föranleder ingen annan bedömning”.

Uttalandet innebär att de principer som, enligt rättsfallen ovan, i vissa fall gäller vid förvärv av tillgångar till underpris också ska tillämpas vid förvärv av tjänster till underpris.

17 Näringsbidrag m.m.

17.1 Inledning

29 kap. IL reglerar hur näringsbidrag och vissa andra stöd till näringsidkare ska behandlas. Bestämmelserna i kapitlet behandlar inte bara skatteplikten utan i viss utsträckning också beskattningstidpunkten. Kapitlet innehåller bestämmelser om

- näringsbidrag,
- befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet i vissa fall,
- statligt räntebidrag för bostadsändamål, och
- avgångsvederlag till jordbrukare.

Dessutom innehåller kapitlet en hänvisning till ett annat kapitel om vad som gäller beträffande familjebidrag till totalförvarspliktiga.

Förarbeten till 29 kap. IL finns i prop. 1999/2000:2 del 2 s. 366 ff.

17.2 Näringsbidrag

17.2.1 Näringsbidrag – definition

Vad är näringsbidrag?

Med näringsbidrag avses stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten av staten, Europeiska gemenskaperna, landsting, kommuner, juridiska personer som avses i 7 kap. 16, 17 och 20 § IL och allmänningsskogar enligt lagen (1952:167) om allmänningsskogar i Norrland och Dalarna (29 kap. 2 § IL).

Med näringsbidrag avses också stöd som lämnas i form av

1. elcertifikat till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 a § 1 IL. (Bestämmelsen avser skattskyldig som innehar en sådan anläggning som berättigar den skattskyldige att bli tilldelad elcertifikat enligt 2 kap. lagen [2003:113] om elcertifikat.)
2. utsläppsrätter till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § första stycket IL. (Bestämmelsen avser skattskyldig

som driver en sådan verksamhet som berättigar till tilldelning av utsläppsrätter enligt 3 kap. lagen [2004:1199] om handel med utsläppsrätter.)

3. utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar till sådana skattskyldiga som avses i 17 kap. 22 b § andra stycket 1 IL. (Bestämmelsen avser skattskyldig som har tilldelats utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar.) Utsläppsminskningenheter och certifierade utsläppsminskningar (s.k. kyotoenheter) påminner om utsläppsrätter. De utfärdas i samband med projektverksamhet enligt det s.k. Kyotoprotokollet. Företagen har inte haft tillgång till och kunnat använda certifierade utsläppsminskningar förrän tidigast 2007 och utsläppsminskningenheter tidigast 2008.
4. stöd enligt lagen (2008:814) om statligt stöd till kreditinstitut, om stödet inte
 - redovisas som en skuld i räkenskaperna, eller
 - avser betalning för nyemitterade aktier eller egna aktier.

Med Europeiska gemenskaperna avses inte bara Europeiska gemenskapen (EG) utan även Europeiska atomgemenskapen (Euroatom) (prop. 1996/97:12 s. 52).

Förarbeten till reglerna om elcertifikat och utsläppsrätter, kyotoenheter och stöd till kreditinstitut finns i prop. 2004/05:33, prop. 2005/06:153 respektive prop. 2008/09:61.

Möjliga utbetalare

De är viktigt att notera att bara de rättssubjekt som räknas upp i 7 kap. 16, 17 och 20 § IL kan vara utbetalare av stöd som ska behandlas som näringsbidrag. Det finns ett relativt stort antal sådana rättssubjekt som ger stöd utan återbetalningsskyldighet, ett exempel är regionala utvecklingsbolag.

Juridiska personer som är begränsat skattskyldiga

I 7 kap. 16 § IL anges ett antal juridiska personer som är skattskyldiga bara för inkomst på grund av innehav av fastigheter (akademier, allmänna undervisningsverk, vissa sammanslutningar av studerande vid svenska universitet och högskolor, regionala utvecklingsbolag, arbetslöshetskassor, vissa personalstiftelser, vissa stiftelser som bildats enligt avtal mellan organisationer av arbetsgivare och arbetstagare samt bolag eller annan juridisk person som uteslutande har till uppgift att lämna permitteringsersättning). I 7 kap. 17 § IL uppräknas ett antal namngivna juridiska personer som är skattskyldiga bara

för inkomst på grund av fastigheter. 7 kap. 20 § IL avser vissa producentorganisationer.

17.2.1.1 Stöd som är förenat med viss återbetalningsskyldighet

Med stöd utan återbetalningsskyldighet avses, enligt 29 kap. 3 § IL, också stöd som ska återbetalas bara om

1. näringsidkaren inte uppfyller villkoren för stödet,
2. näringsidkaren inte följer de föreskrifter som har meddelats när stödet beviljades,
3. Europeiska gemenskapernas kommission genom beslut som vunnit laga kraft eller Europeiska gemenskapernas domstol har funnit att stödet strider mot artikel 87 i fördraget den 25 mars 1957 om upprättande av Europeiska ekonomiska gemenskapen, eller
4. något oväntat inträffar som uppenbarligen rubbar förutsättningarna för stödet.

Det väsentliga är inte hur en stödform rubriceras. Även om ett stöd har utformats som ett lån kan det anses som ett näringsbidrag. Detta gäller främst då lånet är amorteringsfritt eller om återbetalning endast ska ske om mottagaren inte uppfyller villkoren för stödet eller i övrigt bryter mot föreskrifterna för stödet. Sådana villkor gäller vanligen avskrivningslån. Lånet förlorar inte karaktären av näringsbidrag om återbetalningsskyldigheten inträffar till följd av oväntade händelser som rubbar förutsättningarna för stödet.

Exempelvis kan avtal om EU:s stöd till forskning och utveckling (FoU-stöd) sägas upp bl.a. om möjligheterna att utnyttja projektet väsentligt minskat. En sådan uppsägning får dock anses ha sin grund i att något oväntat inträffat, varför stödet utgör näringsbidrag (prop. 1996/97:12 s. 50).

Som ytterligare ett exempel på stöd med återbetalningsskyldighet som utgör näringsbidrag kan nämnas regionalt bidrag till företagsutveckling enligt SFS 2000:283.

17.2.2 Beskattning av näringsbidrag

Ett näringsbidrag ska tas upp om det inte används för en utgift som inte får dras av vare sig omedelbart eller i form av värdeminskningsavdrag (29 kap. 4 § IL).

Näringsbidrag som utbetalas senare än då avdragsrätt uppkommit

Ett näringsbidrag ska tas upp till beskattning om det används för en utgift som ska dras av omedelbart. Om utgiften hänför sig till ett tidigare beskattningsår än det år då bidraget ska tas upp, får den skattskyldige skjuta upp avdraget för utgiften till det senare året (29 kap. 5 § första stycket IL).

Återbetalning av näringsbidrag

Om bidraget återbetalas ska det återbetalade beloppet dras av (29 kap. 5 § andra stycket IL).

Näringsbidrag som använts för tillgångar

Om ett näringsbidrag används för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskningsskatt ska tillgångens anskaffningsvärde minskas med bidraget. Om näringsbidrag utgår i efterskott kan tillgången helt eller delvis ha avskrivits. Är bidraget i ett sådant fall större än tillgångens återstående skattemässiga värde när minskningen ska göras, ska mellanskillnaden tas upp (29 kap. 6 § första stycket IL). Vad som avses med skattemässigt värde framgår av 2 kap. 31–33 §§ IL.

Återbetalas bidrag ska det återbetalade beloppet läggas till avskrivningsunderlaget för tillgången, dock med högst det belopp som har påverkat anskaffningsvärdet. Till den del ett bidrag har tagits upp (se stycket ovan), ska det återbetalade beloppet dras av (29 kap. 6 § IL).

Näringsbidrag för lagertillgångar

Om ett näringsbidrag används för att anskaffa lagertillgångar ska den del av lagret för vilken utgiften har täckts av bidraget inte räknas med i värdet av utgående lager enligt 29 kap. 7 § första stycket IL. Å andra sidan ska bidraget tas upp som intäkt och utgiften för anskaffande av lagret får dras av. Detta sätt att behandla näringsbidrag medför att bidraget beskattas i takt med att avyttring av lagret sker (prop. 1973:190 s. 13). Detta kan åskådliggöras med följande exempel.

Exempel

År 1

Ingående lager	0 kr
Varuinköp	900 000 kr
Näringsbidrag	200 000 kr
Varuförsäljning	0 kr
Utgående lager	700 000 kr

Värdet av utgående lager tas upp till 700 000 kr (900 000 - 200 000 kr). Årets resultat blir därmed 0 kr (intäkt näringsbidrag 200 000 kr + varuförsäljning 0 kr - ingående lager 0 kr - varuinköp 900 000 kr + utgående

lager 700 000 kr). Detta innebär att beskattningen av näringsbidraget skjuts upp.

År 2

Ingående lager	700 000 kr
Varuinköp	0 kr
Varuförsäljning	950 000 kr
Utgående lager	0 kr

Årets resultat blir 250 000 kr (varuförsäljning 950 000 kr - ingående lager 700 000 kr - varuinköp 0 kr + utgående lager 0 kr). Härav kan 200 000 kr härledas till näringsbidraget. Näringsbidraget påverkar med andra ord resultatet i takt med lagrets avyttring.

Om bidraget återbetalas, ska tillgångarnas anskaffningsvärde ökas med det återbetalade beloppet (29 kap. 7 § andra stycket IL). Enligt ett uttalande i prop. 1973:190 s. 13 får den skattskyldige samtidigt göra avdrag för det återbetalade beloppet. Om näringsbidraget återbetalas kommer alltså lagertillgångarna att värderas som om de anskaffats utan näringsbidrag.

Näringsbidrag används först ett senare beskattningsår

Om ett näringsbidrag ska användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår än det år det erhållits har den skattskyldige rätt att begära att bestämmelserna i 5–7 §§ ska tillämpas för det senare beskattningsåret (29 kap. 8 § IL).

Bestämmelsen gör det möjligt för den skattskyldige att skjuta upp den skattemässiga redovisningen av ett näringsbidrag som betalas ut i förskott till det år då bidraget används.

Beskattningstidpunkt

Utöver vissa bestämmelser i 5–8 §§ reglerar inte 29 kap. IL tidpunkten för beskattning av näringsbidrag. Beskattningstidpunkten följer de allmänna reglerna i 14 kap. IL. I 14 kap. 2 § IL anges att resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder och att inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. I det fall god redovisningssed innebär, att bidraget och de däremot svarande utgifterna hänförs till olika beskattningsår, medger de skattemässiga särreglerna i 29 kap. 5 och 8 § IL matchning mellan bidraget och utgifterna (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111). Viss redovisningsmetod enligt RR 28 och RFR 2 kan dock inte läggas till grund för beskattningen. Vad som är god redovisningssed beträffande bidrag behandlas närmare i avsnitt 17.7.

**Beskattning i
enlighet med
ändamålet**

Frågan om hur beskattning ska ske när bidraget använts på annat sätt än det som var avsikten med bidraget behandlas i en skrivelse av Skatteverket. Näringsbidrag ska, i sådana fall då avsikt och användning skiljer sig åt, skattemässigt behandlas i enlighet med avsikten med bidraget och inte efter vad det i verkligheten har använts för. Ett bidrag som är avsett att täcka utgifterna för flera ändamål ska fördelas utifrån storleken på de olika utgifterna. En fördelning ska också ske i det fall en del av bidraget avser en utgift och en del av bidraget avser ett framtida inkomstbortfall eller avveckling av en tillgång. I skrivelsen lämnas närmare motivering till slutsatserna och det finns flera exempel som illustrerar Skatteverkets syn (Skatteverket 2009-11-25, dnr 131 805752-09/111).

**Stöd för definitivt
upphörande av
fiskeverksamhet –
skrotningsbidrag**

Offentligt stöd kan beviljas för avveckling av fiskefartyg och är avsett för utgifter för skrotning och för att ersätta avveckling av fartyg. Enligt den nyss nämnda skrivelsen från skatteverket ska stödet, till den del det avser fartyget, beskattas omedelbart i enlighet med god redovisningssed. Stödet avser inte att täcka en utgift, det är inte avsett att täcka framtida inkomstbortfall och det kan inte anses vara ersättning för avyttring av fartyget. Det är vidare Skatteverkets uppfattning att skrotningsbidrag inte kan inrymmas i bestämmelserna i om ackumulerad inkomst i 66 kap. 18–21 §§ IL. Reglerna om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst kan därför inte tillämpas på skrotningsbidrag.

**Särskilt om
elcertifikat och
utsläppsrätter**

Staten kan, utan ersättning, tilldela näringsidkare – såväl fysiska som juridiska personer – *elcertifikat*. De certifikat som erhålls härigenom ska behandlas som lagertillgång i näringsverksamheten, 17 kap. 22 a § IL, jfr avsnitt 9. Hos mottagaren ska lagertillgångarna tas upp till noll eftersom näringsbidrag inte ska räknas med vid värdering av lagret (29 kap. 7 § IL). Se vidare avsnitt 9 angående värdering av lager. En skattepliktig intäkt i verksamheten uppkommer därmed först när mottagaren av elcertifikaten säljer dessa.

Utsläppsrätter ska, på samma sätt som elcertifikat, behandlas som lagertillgångar hos den som är berättigad till tilldelning av sådana (17 kap. 22 a § IL).

Särskilt om utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar

Utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar hos skattskyldiga som tilldelats sådana behandlas på samma sätt som elcertifikat och utsläppsrätter enligt ovan. I fråga om utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar som tilldelats före den 1 juli 2006 tillämpas bestämmelserna om näringsbidrag dock bara om den skattskyldige begär det (SFS 2006:620, ikraftträdandebestämmelserna p. 1), detta för att undvika eventuell konflikt med retroaktivitetsförbudet i Regeringsformen (prop. 2005/06:153 s. 17).

Beskattning hos s.k. mellanhänder

Det kan nämnas att reglerna om näringsbidrag inte är tillämpliga för s.k. mellanhänder, dvs. de som köper, innehar eller säljer elcertifikat eller utsläppsrätter utan att tillhöra den kategori företag för vilka dessa instrument i första hand har tillskapats. Mellanhänderna får med andra ord beskattas med tillämpning av befintliga skatteregler för kapitalvinster och kapitalförluster (prop. 2004/05:33 s. 15). Om mellanhänderna är en fysisk person sker beskattningen i inkomstslaget kapital. För juridiska personer sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet. När värdepappershandel bedrivs eller handel annars anses utgöra näringsverksamhet sker beskattningen med tillämpning av reglerna om lagertillgångar i 17 kap. IL. Även för utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar gäller att innehav och försäljningar hos en mellanhänder ska beskattas enligt de allmänna skattereglerna för kapitalvinster och kapitalförluster, alternativt enligt reglerna för lagertillgångar om yrkesmässig handel bedrivs. I förarbetena till bestämmelser för utsläppsminskningensenheter och certifierade utsläppsminskningar uttalas att samma regler ska gälla för dessa som för elcertifikat och utsläppsrätter (prop. 2005/06:153 s. 14).

Särskilt om statligt stöd till kreditinstitut

Med anledning av den finanskris som uppstod under hösten 2008 infördes Lag om statligt stöd till kreditinstitut (SFS 2008:814). Den nya lagen föranledde också vissa ändringar i 29 kap. 2 och 4 § IL.

Stödet ska ges i den form som är mest ändamålsenlig, t.ex. i form av garantier eller kapitaltillskott. Grundprincipen är att garantier som regeringen utfärdar i syfte att underlätta institutens finansiering riktar sig till flera institut medan kapitaltillskott riktas mot enskilda. Stödet ska förenas med villkor som syftar till att det i första hand är institutet och dess ägare som får stå för eventuella förluster och att staten ska kunna få ersättning eller kompensation för sitt risktagande. De villkor som kan ställas bedömdes medföra viss osäkerhet om stöd utgör näringsbidrag enligt 29 kap. (prop. 2008/09:61 s. 58).

För att klargöra att stöd enligt denna lag som huvudregel alltid är näringsbidrag infördes därför punkten 4 i 29 kap. 2 § IL.

Garantiförbindelse är en form av stöd som kan förväntas lämnas. Självva utställandet av garanti medför ingen värdeöverföring från staten till den för vars räkning garantin utställs och det kan därför inte bli aktuellt med någon beskattning. Om garantin skulle komma att infrias aktualiseras beskattningsfrågan och skattekonsekvenserna blir då beroende av i vilken form infriandet sker. Som framgår av lagtexten gäller att ett infriande i form av att lån lämnas inte ska tas upp.

Kapitaltillgångar

Om en kapitaltillgång som anskaffats med hjälp av näringsbidrag avyttras gäller enligt 44 kap. 18 § IL att sådana utgifter som täckts av näringsbidrag inte ska räknas in i omkostnadsbeloppet. Vad som avses med kapitaltillgång definieras i 25 kap. 3 § IL. Bestämmelsen blir tillämplig t.ex. vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust vid avyttring av en fastighet som inte utgör lagertillgång.

Beskattning av startstöd

Startstöd är en form av näringsbidrag som utbetalas av Jordbruksverket till företag som startar verksamhet med inriktning på bl.a. jordbruk, trädgårdsnäring och renkötsel. Det är bara fysiska personer som kan beviljas startstöd men Jordbruksverket har en vid tolkning av bestämmelserna och stöd betalas ut även till personer som driver näringsverksamheten indirekt genom eget eller delägt aktiebolag.

Startstöd beskattas normalt i inkomstslaget näringsverksamhet enligt reglerna i 29 kap. IL. I den mån skattepliktig ersättning erhållits som inte utgör inkomst av enskild näringsverksamhet eller inkomst av kapital ska beskattning ske enligt 10 kap. 1 § 3 IL, dvs. som inkomst av tjänst.

Det faktum att startstöd i ett flertal fall utbetalas till personer som endast indirekt driver näringsverksamhet medför behov av en praktisk syn på beskattningskonsekvenserna. Utgångspunkten för beskattningen bör därför vara att beskattning sker där den verksamhet bedrivs som motiverar utbetalning av stödet. Det är också i denna verksamhet som kostnader uppkommit. En nödvändig förutsättning är att det stöd som utbetalats har tillskjutits till den som bedriver verksamheten.

Skatteverkets uppfattning är att om en fysisk person erhåller startstöd på grund av att han indirekt driver näringsverksamhet i ett aktie- eller handelsbolag och omedelbart tillskjuter medlen till bolaget så får bidraget redovisas i bolagets närings-

verksamhet. Om mottagaren själv driver näringsverksamhet ska den del av startstödet som inte tillskjuts till bolaget redovisas i den egna näringsverksamheten. Om mottagaren inte driver egen näringsverksamhet ska den del av startstödet som inte tillskjutits till bolaget redovisas som inkomst av tjänst. I den sistnämnda situationen finns rätt till schablonavdrag för beräknade egenavgifter enligt 12 kap. 36 § IL.

17.2.3 Praxis gällande näringsbidrag

Ersättning till sameby

I RÅ 1981 1:40 beskattades ersättning som utgetts av statsmedel till sameby som näringsbidrag.

Benefikt bidrag

En s.k. odlingspremie från Davidsonska fonden till en lantbrukare betraktades inte som näringsbidrag, RÅ 1994 ref. 90. Fonden ingick inte bland de rättssubjekt som uppräknades som bidragslämnare i reglerna om näringsbidrag. Det förelåg inte något anställningsförhållande eller uppdragsförhållande mellan fonden och lantbrukaren utan bidragen hade utgått rent benefikt. Bidragen ansågs därför inte skattepliktiga.

EG-bidrag, inkomstslag och beskattningstidpunkt

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked prövat hur beskattningen av röjningsbidrag från EU till fruktodlare skulle ske. Röjningsbidraget utgjorde kompensation för kostnader för röjningen och framtida inkomstbortfall. En förutsättning för att bidraget skulle utgå var att nya äppelträd inte planterades på den röjda marken under 15 år. Nämnden fann att reavinstreglerna inte var tillämpliga utan att bidraget i stället skulle ses som ett näringsbidrag som skulle tas upp det beskattningsår då bidraget uppburits. Vad gäller den del av bidraget som avsåg framtida inkomstbortfall beskattades det i enlighet med vad som följer av tillämpning av god redovisningssed. Eftersom bidraget i denna del inte var kopplat till annan prestation från fruktodlarens sida än att avstå från nyplantering skulle det intäktsredovisas och beskattas omedelbart. Högsta förvaltningsdomstolen delade Skatterättsnämndens bedömning (RÅ 1997 not. 51).

Olika stöd för jordbruk behandlas även i avsnitt 15.1.2.1. och i avsnitt 17.2.2

Bidrag till kommunalt bolag

Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål prövat om bidrag från en kommun till av kommunen ägda bolag för att täcka förluster i bolagets verksamhet avseende kollektivtrafik (I) respektive idrotts- och badverksamhet (II) utgjorde skattepliktiga intäkter hos bolagen (RÅ 2001 ref. 28). Domstolen skrev i båda domarna följande under skälen för avgörande:

”Det torde inte föreligga något generellt hinder mot att staten, en kommun eller ett landsting lämnar näringsbidrag till ett eget bolag, varvid skattebestämmelserna för sådant bidrag kan komma att bli tillämpliga i vissa fall (se RÅ 1993 ref. 60). En förutsättning får dock anses vara att bidragen ges av annan anledning än att staten eller kommunen äger bolaget eller har ansvar för dess verksamhet. I det föregående har konstaterats att det bidrag som målet gäller föranleds av att bolaget driver en verksamhet som kommunen ansvarar för. Det finns därför inte förutsättningar för att betrakta bidraget som ett näringsbidrag i skattehänseende.”

Högsta förvaltningsdomstolen fann alltså i båda målen att det aktuella bidraget inte var att betrakta som näringsbidrag. Bidraget utgjorde dock en skattepliktig intäkt i bolagets verksamhet (s.k. driftbidrag) oavsett vad bidraget använts till. I RÅ 2005 ref. 26 fann Högsta förvaltningsdomstolen att medel, som en kommun har lämnat till ett av kommunen ägt aktiebolag och som detta bolag lämnat vidare till ett dotterbolag för att användas till täckande av underskott i kommunens kollektivtrafikverksamhet, skulle anses utgöra intäkt i näringsverksamhet i moderbolaget.

17.3 Stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet

17.3.1 Inledning

Av 29 kap. 9–13 §§ IL framgår vad som gäller om näringsidkare helt eller delvis befrias från återbetalningsskyldigheten för ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet som erhållits för näringsverksamheten från staten eller något annat rättssubjekt som avses i 29 kap. 2 § IL och som inte utgör näringsbidrag enligt 29 kap. 3 § IL. Ett stöd uppfyller inte förutsättningarna för näringsbidrag om återbetalningsskyldigheten för stödet är kopplad till osäkra framtida händelser, t.ex. projektets resultat, och inte som i fallet med näringsbidrag till villkoren för stödets användning och verksamhetens bedrivande som förutsatts vid beviljandet (prop. 1982/83:94 s. 72).

Ett stöd med villkorlig återbetalningsskyldighet behandlas så länge återbetalningsskyldigheten kvarstår även skattemässigt som lån. Om näringsidkaren helt eller delvis befrias från återbetalningsskyldigheten sker dock beskattning enligt i stort sett samma principer som gäller för näringsbidrag (se nedan).

17.3.2 Beskattning vid befrielse från villkorlig återbetalningsskyldighet

Efterskönt belopp – inte avdragsgill utgift

Ett efterskönt belopp ska inte tas upp om stödet har använts för en utgift som inte ska dras av vare sig omedelbart eller i form av värdeminskingsavdrag (29 kap. 10 § IL).

Efterskönt belopp – avdragsgill utgift

Ett efterskönt belopp ska tas upp om stödet har använts för en utgift som ska dras av omedelbart eller i form av värdeminskingsavdrag (29 kap. 11 § IL).

Extra avskrivning

Om stödet har använts för en sådan utgift för att anskaffa en tillgång som ska dras av genom värdeminskingsavdrag, får den skattskyldige det beskattningsår då det efterskönta beloppet ska tas upp, utöver ordinarie avskrivning, göra ett värdeminskingsavdrag som motsvarar det efterskönta beloppet. Detta avdrag får dock inte överstiga det skattemässiga värdet på tillgången (29 kap. 12 § IL).

Utredning om hur stödet använts saknas

Om det inte kan utredas vad stödet har använts till, ska det anses ha använts till utgifter som ska dras av omedelbart, och det efterskönta beloppet ska tas upp (29 kap. 13 § IL).

17.4 Statligt räntebidrag för bostadsändamål

Statligt räntebidrag för bostadsändamål ska tas upp. Om bidraget återbetalas ska det återbetalade beloppet dras av omedelbart (29 kap. 14 § IL).

Bestämmelser om byggnadsarbeten i samband med räntebidrag finns i 19 kap. 24 och 25 §§ (29 kap. 14 § IL), se vidare avsnitt 11.13.

17.5 Avgångsvederlag till jordbrukare

Statligt avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sitt jordbruk är normalt skattepliktigt som intäkt av näringsverksamhet. Vederlaget är dock inte skattepliktigt, när det utgår till jordbrukare som fått särskilt övergångsbidrag av statsmedel till jordbruket eller varit berättigad att få sådant bidrag, om han inte upphört med jordbruket (29 kap. 15 § IL). Bestämmelsen finns kvar trots att det är tveksamt om det för närvarande finns några stödformer som kan betraktas som avgångsvederlag till jordbrukare som upphört med sin verksamhet (prop. 1999/2000:2, del 2 s. 374).

17.6 Familjebidrag till totalförsvarspliktiga

Särskilda bestämmelser om familjebidrag till totalförsvarspliktiga i form av näringsbidrag finns i 11 kap. 25 § IL (29 kap. 16 § IL). Familjebidrag i form av näringsbidrag ska tas upp i inkomstslaget tjänst, om näringen bedrivs av en juridisk person eller av ett handelsbolag som den värnpliktige inte är delägare i och i annat fall i inkomstslaget näringsverksamhet.

17.7 Redovisning av offentliga stöd

Allmänt råd för enskilda näringsidkare som upprättar förenklat årsbokslut, K 1

För enskilda näringsidkare som upprättar förenklat bokslut har Bokföringsnämnden (BFN) beslutat om ett allmänt råd med vägledning, BFNAR 2006:1, även benämnt K1. Allmänna rådet är första delen i det arbete som pågår med att skapa enklare och tydligare redovisningsregler för framförallt mindre företag. Rådet får tillämpas av företag som normalt har en nettoomsättning på högst tre miljoner. I rådet anges i punkt 7.2 att offentligt stöd ska redovisas när beslut eller överenskommelse träffats och det finns dokumentation som visar inkomstens storlek, eller – i annat fall - när medlen kan disponeras eller företaget på något annat sätt kan förfoga över inkomsten. Vidare anges att om det är uppenbart att inkomsten avser mer än ett år ska intäkten fördelas på de år den avser. Inkomsten får redovisas som intäkt det år den avser om beslut har fattats, alternativt medlen kan disponeras, innan förenklat bokslut ska ha upprättats och om det är uppenbart att inkomsten hänför sig till det året. Av punkten 6.36 i allmänna rådet framgår att stöd som hänför sig till ett förvärv av en tillgång ska minska tillgångens anskaffningsvärde.

Årsredovisning i mindre aktieföretag, K 2

Under 2008 beslutade BFN om nytt allmänt råd med vägledning för årsredovisning i mindre aktieföretag, BFNAR 2008:1, även benämnt K2. Allmänna rådet får tillämpas av aktieföretag som enligt årsredovisningslagen är s.k. mindre företag. (Upp till 50 anställda, balansomsättning upp till 25 (40) milj., nettoomsättning upp till 50(80) milj., se definition i 1 kap. 3 § ÅRL. Gränsvärden inom parentes gäller för räkenskapsår som inletts efter 31 oktober 2010.) Enligt det allmänna rådet p. 6.26–29 redovisas stöd när beslut att bevilja stödet har fattats senast på balansdagen. Om det är uppenbart att stödet hänför sig till ett räkenskapsår får det redovisas där även om beslut har fattats efter balansdagen men innan årsredovisningen avgetts. Om stödet finansierar en tillgång ska stödet minska anskaffningsvärdet och inte redovisas som intäkt. Stöd

som avser att täcka kostnader ska redovisas som intäkt samma räkenskapsår som det är kostnaderna avser. Avser stödet kostnader under flera räkenskapsår ska stödet fördelas och redovisas som intäkt under dessa räkenskapsår. Avser stödet att täcka förluster ska hela stödet redovisas som intäkt det år det beslutas/erhålls.

BFN R 5

Under en övergångsperiod fortsätter tidigare redovisningsnormgivning att gälla för den som väljer att inte, alt. inte har möjlighet att, tillämpa K1 eller K2. Redovisning av statliga stöd behandlas i Redovisningsrådets rekommendation RR 28 och i Bokföringsnämndens (BFN) rekommendationer om redovisning av statliga stöd, BFN R 5. BFN R 5 ska endast tillämpas av näringsdrivande, onoterade företag som har valt att inte tillämpa RR 28 (se BFNAR 2000:2). Innehållet i BFN R 5 överensstämmer med principerna i RR 28 med undantag av att RR 28 tillåter två alternativa sätt att redovisa bidrag relaterade till tillgångar.

RR 28 och RFR 2

RR 28 anger som alternativ att bidraget kan redovisas antingen genom att det tas upp som en förutbetalld intäkt eller genom att det reducerar tillgångens redovisade värde. Den redovisningsmetod som innebär att bidraget redovisas som en förutbetalld intäkt är inte förenlig med 29 kap. 6-7 §§ IL. Metoden får därför inte läggas till grund för beskattningen (Skatteverket 2009-03-13, dnr 131 222641-09/111).

Företag som tillämpar RFR 2, Redovisning för juridiska personer, från Rådet för finansiell rapportering, ska upprätta årsredovisningen i enlighet med samtliga bestämmelser i samtliga tillämpliga IFRS/IAS med de undantag och tillägg som anges i rekommendationen. När det gäller IAS 20 Redovisning av statliga bidrag och upplysningar om statligt stöd (förlaga till RR 28), finns det inga undantag eller tillägg som är relevanta för den här aktuella frågeställningen, utan bestämmelserna motsvarar i princip de som finns i RR 28.

Mer om näringsbidrag

I avsnitt 15.1.2 behandlas redovisningen av statliga stöd till jordbrukare mera ingående.

I Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) behandlas statliga stöd i avsnitt 44 (RR 28 och BFN R 5), i avsnitt 16.1.7 (K1) och i 17.2.6 (K2).

18 Periodiseringsfonder

18.1 Inledning

Bestämmelserna om avdrag för belopp som avsätts till periodiseringsfonder finns i 30 kap. 1L. Genom avsättning till periodiseringsfonder ges möjlighet till resultatutjämning mellan olika beskattningsår. Bestämmelserna om periodiseringsfonder tillämpades första gången vid 1995 års taxering.

18.2 Avdrag för avsättningar

Vem

Den som redovisar inkomst av näringsverksamhet får vid beräkning av den skattemässiga inkomsten göra avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Undantag gäller för privatbostadsföretag, investmentföretag och investeringsfonder. Avdrag får inte heller göras av den som är begränsat skattskyldig enligt 3 kap. 18 § första stycket 2 eller 6 kap. 11 § första stycket 4 och som är bosatt i en stat utanför EES. Vad som gäller för investeringsfonder gäller också sådana värdepappersfonder som förvaltas av fondbolag eller annan förvaltare som med stöd av lagen (2004:47) om införande av lagen (2004:46) om investeringsfonder driver verksamhet enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder.

Handelsbolag

I fråga om handelsbolag ska avsättning och avdrag göras hos delägaren, 30 kap. 2 § 1L. Är delägaren ett aktiebolag görs avsättningen i aktiebolagets räkenskaper. Avdraget beräknas på delägarens del av bolagsinkomsten enligt vad som gäller för denne.

Inkomst hos handelsbolag tas upp till beskattning hos delägare vid den taxering då handelsbolaget skulle ha taxerats om det varit skattskyldigt (1 kap. 14 § 1L). För delägare som är juridisk person, och då den juridiska personen och handelsbolaget inte har samma räkenskapsår, görs avsättning till periodiseringsfond i bokslut för det räkenskapsår som omfattar utgången av handelsbolagets räkenskapsår, 30 kap. 3 § andra stycket 1L. Avdraget ska dock alltid ske vid taxeringen för det beskattningsår då handelsbolagets överskott eller underskott

tas upp till beskattning. Sammanfaller inte delägarens och handelsbolagets räkenskapsår utan har handelsbolaget kalenderår som räkenskapsår medan delägaren har brutet räkenskapsår taxeras således den senare för handelsbolagsinkomsten och medges avdrag ett år före den taxering han taxeras för sitt brutna räkenskapsår. Till följd härav blir eftersyn nödvändig. Görs ingen avsättning vid den följande taxeringen får den förra omprövas och avdraget vägras i efterhand (prop. 1993/94:234 s. 140).

Exempel

AB har räkenskapsår 090701–100630 och är delägare i ett HB med räkenskapsår 100101–101231. Per 100630 redovisar AB ett överskott på 1 100 000 kr, varav 100 000 kr är hänförligt till resultatandelen i HB per 091231. AB:s resultatandel i HB per 101231 uppgår till 500 000 kr. Hur ska AB redovisa avsättning till periodiseringsfond?

Vid 2011 års taxering kommer AB att redovisa ett skattemässigt överskott före periodiseringsfondsavsättning på 1 500 000 kr eftersom resultatandelen för HB 091231 redovisats vid 2010 års taxering. Vid bokslutstillfället 100630 gör bolaget avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 250 000 kr och bokför denna. Om AB vid taxeringen 2010 yrkade avdrag för avsättning till periodiseringsfond på resultatandelen i HB (exempelvis 25 000 kr) ska även detta bokföras i räkenskaperna men som periodiseringsfond taxeringsår 2010. Beloppet i fråga ska dock återföras vid skattemässiga justeringar eftersom avdrag skattemässigt erhöles redan vid taxeringen 2010. Underlåter AB att bokföra periodiseringsfonden på 25 000 kr ska taxeringen 2010 ändras och avdrag vägras. Vid taxeringen 2011 har AB dessutom rätt att göra avsättning till periodiseringsfond med ytterligare 125 000 kr avseende resultatandel i HB per 101231. Totalt erhåller AB således avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 375 000 kr (250 000 + 125 000) vid 2011 års taxering. Dessutom måste vid 2012 års taxering periodiseringsfonden på 125 000 kr ha bokförts. I annat fall ska taxeringen 2011 ändras.

Avsättning i räkenskaperna

Juridiska personer, med undantag för dödsbon, som är skyldiga att upprätta årsbokslut enligt BFL (1999:1078) ska

göra avsättningen i räkenskaperna, 30 kap. 3 § första stycket IL. Görs inte avsättningen får inte heller avdrag göras.

Av Högsta Förvaltningsdomstolens dom, RÅ 2010 ref. 10, framgår att bestämmelserna avseende periodiseringsfonder inte hindrar att avdrag för avsättning återförs till beskattning utan att motsvarande upplösning av fonderna görs i räkenskaperna. Syftet bakom kravet på avsättning i räkenskaperna är framför allt att förhindra utdelning av obeskattade vinstmedel. Skatteverket anser att så länge det skattemässiga avdraget inte återförs krävs att periodiseringsfonden kvarstår i räkenskaperna. Detta framgår av Skatteverkets skrivelse 2010-06-21, dnr 131 432770-10/111.

Övriga skattskyldiga gör avsättningen i deklarationen.

En fond per år

Varje års avsättning i näringsverksamheten bildar en egen fond.

18.3 Beloppsgränser

Juridiska personer

Juridiska personer, utom dödsbon, får dra av högst ett belopp som motsvarar 25 % av överskottet av näringsverksamheten före avdraget.

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får dra av högst ett belopp som motsvarar 30 % av ett för periodiseringsfond justerat positivt resultat.

Med det för periodiseringsfond justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före avdrag för avsättning till periodiseringsfond ökat med

- påförda egenavgifter och schablonavdrag för sådana avgifter (16 kap. 29 § IL),
- avdrag för avsättning till expansionsfond (34 kap. IL),
- avdrag för premie för pensionsförsäkring och inbetalning på pensionssparkonto (16 kap. 32 § IL) samt beräknad särskild löneskatt avseende dessa poster (lagen 1991:687 om särskild löneskatt på pensionskostnader).

och minskat med

- sjukpenning och liknande ersättning (15 kap. 8 § IL),
- återfört avdrag för egenavgifter (16 kap. 29 § IL) samt
- intäkt på grund av återföring av expansionsfond (34 kap. IL).

Återföringar av avdrag för insättningar på skogskonto och skogsskadekonto (21 kap. 21–40 §§ IL) och upphovsmannakonto (32 kap. IL) ingår i underlaget medan avsättningar till sådant konto minskar underlaget (1993/94 SkU 25 s. 76).

18.4 Återföring av avdragen

Återförs när?

En fondavsättning disponeras och återförs till beskattning efter den skattskyldiges bestämmande. Ett års avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska dock återföras i sin helhet senast sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänförs till. Görs återföring vid taxeringen för nämnda beskattningsår sker beskattningen på samma sätt som vid frivillig upplösning av fonden. Sker ingen taxering det sjätte taxeringsåret på grund av förlängning av räkenskapsåret, ska avdraget återföras senast det följande taxeringsåret, 30 kap. 7 § IL.

Av ovanstående framgår att högst sex fonder kan innehas i en näringsverksamhet samtidigt.

Omedelbar återföring

Periodiseringsfond ska omedelbart återföras till beskattning, även om tidsfristen sex år inte löpt ut, i följande situationer.

Juridisk person (30 kap. 8 § IL)

Juridisk person ska återföra periodiseringsfond om

1. den upphör att bedriva näringsverksamhet,
2. den beskattas i Sverige bara såsom delägare i ett svenskt handelsbolag och handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamhet eller andelen avyttras eller övergår till ny ägare på annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamhet upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat utanför EES,
5. den upplöses genom fusion eller fission och fonden inte har övertagits,
6. det beslutas att den juridiska personen ska träda i likvidation, eller
7. den försätts i konkurs

Återföring enligt punkt 4 ska inte ske om endast vissa inkomster undantas från beskattning (prop. 1994/95:91 s. 51).

Punkt 4 ovan har ändrats genom SFS 2009:1230 och tillämpas på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009. Tidigare hade punkt 4 följande lydelse. 4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal. Ändringen föranleddes av att Högsta Förvaltningsdomstolen i RÅ 2008 ref. 30 hade konstaterat att återföringsregeln i punkt 4 strider mot etableringsfriheten i EG-fördraget. Skatteverket har i en skrivelse 2008-11-20, dnr 131 674664-08/111, sagt att ett aktiebolag inte behöver återföra avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder till beskattning vid tidpunkten för bytet av hemvist. Periodiseringsfonderna ska i stället återföras på det sätt som föreskrivs i huvudregeln, dvs. successivt senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Skatteavtal förhindrar inte beskattningsrätten.

Av ställningstagandet framgår också att Skatteverket anser att samma bedömning inte kan göras när ett utländskt företag lägger ned sitt fasta driftställe i Sverige och flyttar tillgångarna till ett annat EES-land. I sådana fall ska periodiseringsfonderna återföras till beskattning när det fasta driftstället läggs ned och tillgångarna flyttas från Sverige.

Enskild näringsverksamhet (30 kap. 9 § IL)

En enskild näringsidkare ska återföra sina periodiseringsfonder om,

1. han upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
3. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat utanför EES, eller
4. han försätts i konkurs.

Med näringsverksamheten i punkt 1 avses den näringsverksamhet i vilken avdrag för avsättning till periodiseringsfond gjorts. Att den skattskyldige även bedriver andra näringsverksamheter, t.ex. såsom delägare i ett svenskt handelsbolag, påverkar inte skyldigheten att återföra periodiseringsfonder (prop. 1999/2000:2 s. 379).

Punkt 3 har ändrats genom SFS 2009:1230. Se även ovan under ”Juridisk person (30 kap. 8 § IL)”.

Delägare i svenskt handelsbolag (30 kap. 10 § IL)

En fysisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag ska återföra periodiseringsfond om,

1. handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten,
2. andelen i handelsbolaget avyttras eller övergår till annan ny ägare på något annat sätt,
3. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,
4. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat utanför EES,
5. det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation, eller
6. delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

För det fall handelsbolaget har flera näringsverksamheter, t.ex. självständig verksamhet i utlandet samtidigt med verksamhet i Sverige, se vad som sägs ovan angående enskild näringsverksamhet.

Med avyttring av andel i handelsbolag jämställs inlösen av sådan andel eller att bolaget upplöses (50 kap. 2 § IL).

Punkt 4 har ändrats genom SFS 2009:1230. Se även ovan under ”Juridisk person (30 kap. 8 § IL)”.

Delägare i lågbeskattad utländsk juridisk person (30 kap. 10 a § IL)

En delägare som har beskattats för en utländsk juridisk persons lågbeskattade inkomster ska återföra sina periodiseringsfonder som är hänförliga till dessa inkomster, även om tiden i 30 kap. 7 § IL inte löpt ut, om skattskyldigheten för inkomsterna upphör. Om skattskyldigheten upphör på grund av att det uppkommer ett underskott, ska periodiseringsfonderna återföras bara till den del de överstiger delägarens andel av underskottet. Om skattskyldigheten åter inträtt det följande beskattningsåret ska, om den skattskyldige begär det, avdragen helt eller delvis inte återföras.

Dödsbo

Upphörande att bedriva näringsverksamhet får även anses innefatta sådana fall då ett näringsdrivande dödsbo skiftas. Återföring ska i sådant fall ske det sista året som dödsboet redovisar inkomst av näringsverksamhet (prop. 1993/94:50 s. 322). Se dock nedan under avsnitt 18.5.3.

**Ackumulerad
inkomst**

Vad avser försäljning av andel i dödsbo så medför inte detta att periodiseringsfond ska återföras eftersom dödsbo är ett eget skattesubjekt.

Återförs periodiseringsfonder till beskattning på grund av att en fysisk person som bedriver näringsverksamhet upphör med verksamheten bör inkomsten av återföringen få räknas som ackumulerad inkomst (prop. 1993/94:50 s. 212).

18.5 I vilka fall fonderna får tas över

18.5.1 Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Överför en fysisk person sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag får aktiebolaget under förutsättning att vissa villkor är uppfyllda helt eller delvis överta periodiseringsfond från den fysiska personen.

I 30 kap. 11 § IL uppställs följande förutsättningar för att aktiebolaget ska få överta periodiseringsfond,

1. att överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL,
2. att den fysiska personen gör ett tillskott motsvarande överförd periodiseringsfond till aktiebolaget och
3. att aktiebolaget gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Tillskottet enligt punkt 2 ovan ska ske i samband med överföringen av periodiseringsfonden och får inte vara förenat med villkor om återbetalning (prop. 1997/98:157 s. 16).

Förutsättningarna för övertagande enligt punkterna 2 och 3 ovan gäller inte vid överföringar i samband med apportemission om överföringen skett senast den 29 januari 2004 (se prop. 2003/04:133). För sådana transaktioner se även 2007 års upplaga av denna handledning.

Periodiseringsfond som överförs till ett aktiebolag behandlas på i princip samma sätt som om avsättningarna redan från början gjorts av aktiebolaget, se avsnitt 18.6. Självklart ska periodiseringsfonderna senast återföras till beskattning vid aktuell tidpunkt oavsett om de på grund av tidpunkten för apportemission bokförts i räkenskaperna eller inte.

Har en fysisk person flera periodiseringsfonder (avsättningar har gjort under flera år) och det belopp som skjuts till eller som avsätts i räkenskaperna inte räcker till för att samtliga periodise-

ringsfonder ska få överföras, gäller att senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning, 30 kap. 11 § andra stycket IL. Om det finns flera samtidigt avsatta fonder hos olika delägare och förutsättningarna för överföring endast delvis är uppfyllda uppkommer frågan om vilken fond som ska anses överförd respektive återförd till beskattning. Enligt uttalande i förarbetena ligger det närmast till hands att göra en proportionering om det inte kan utredas hur det förhåller sig, prop. 1997/98:157 s. 16.

Tillskott som lämnats vid aktiebolags övertagande av periodiseringsfond räknas inte med i omkostnadsbeloppet för aktierna. Vid apportemission senast den 29 januari 2004 minskas dock anskaffningsutgiften för aktierna med överförd periodiseringsfond minus den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på fonden, 48 kap. 12 § IL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 2004.

18.5.2 Från handelsbolag till aktiebolag

Vid överföring av näringsverksamhet i ett svenskt handelsbolag till aktiebolag får periodiseringsfond hos delägarna som avser handelsbolaget helt eller delvis övertas av aktiebolaget. För ett sådant övertagande gäller enligt 30 kap. 12 § IL vissa förutsättningar. Av bestämmelsen framgår att förutsättningarna motsvarar vad som gäller vid överföring av fond från enskild näringsverksamhet till aktiebolag (se avsnittet 18.5.1 ovan). Överföringen av verksamheten får inte föranleda uttagsbeskattning. Handelsbolaget ska göra ett tillskott som motsvarar överförd periodiseringsfond och aktiebolaget ska göra avsättning i räkenskaperna. Vid apportemission gäller motsvarande regler som redovisats i avsnitt 18.5.1 om överföringen skett senast den 29 januari 2004.

Har delägaren flera periodiseringsfonder och täcker inte tillskottet eller avsättningen i räkenskaperna samtliga fonder gäller samma turordningsregler som vid överföring från enskild näringsverksamhet, se avsnitt 18.5.1 ovan.

För beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna gäller motsvarande som vid överföring från enskild näringsverksamhet, se avsnitt 18.5.1 ovan.

Skatteverket har i en skrivelse 2004-09-29, dnr 131 575103-04/111, angående ombildning av en verksamhet från handelsbolag till aktiebolag angett bl.a. hur överföringar av periodiseringsfond och expansionsfond ska behandlas.

Hur påverkas JAU?

Huruvida den justerade anskaffningsutgiften påverkas eller inte av överföringen är beroende av hur överföringen gått till.

Om handelsbolagets inkråm och delägarrens periodiseringsfond förs över direkt till aktiebolaget, ska delägarrens justerade anskaffningsutgift inte ökas med den överförda fondens belopp. Handelsbolaget får i detta fall en fordran på aktiebolaget som motsvarar värdet av inkråmet minus överförd periodiseringsfond genom att periodiseringsfonden anses utgöra en skuld i överlåtelsebalansräkningen. När delägaren i ett senare skede tar ut fordran ur handelsbolaget påverkas den justerade anskaffningsutgiften enbart med detta belopp.

Om däremot överföringen måste gå via en enskild firma, dvs. med stöd av 30 kap. 13 § IL, vilket kan bli aktuellt om det exempelvis utöver periodiseringsfond även finns expansionsfond hos andelsägaren, blir scenariot ett annat. Vid avsättningen till periodiseringsfond minskades den justerade anskaffningsutgiften. När delägaren tar ut inkråmet betraktas periodiseringsfonden inte som skuld, vilket innebär att tillgångar motsvarande periodiseringsfonden ingår i uttaget och minskar den justerade anskaffningsutgiften. För att eliminera den förstnämnda reduktionen av den justerade anskaffningsutgiften bör denna ökas med den överförda periodiseringsfondens belopp. I annat fall kommer en motsvarande kapitalvinst att uppkomma när handelsbolaget säljs eller avvecklas, dvs. ett belopp motsvarande periodiseringsfonden blir trippelbeskattat. Den justerade anskaffningsutgiften bör endast minskas i det fall det kan bli tal om en sådan trippelbeskattning.

18.5.3 Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare

Om reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning och mottagaren tar över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller av en verksamhetsgren, får mottagaren helt eller delvis ta över en periodiseringsfond, om

- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över fonden eller delen av fonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Dessutom krävs att

1. mottagaren övertar tillgångar vars värde, minskat med övertagna skulder, uppgår till ett belopp som motsvarar minst den övertagna periodiseringsfonden eller delar av fonden, och
2. vad som övertas av fonden uppgår till högst så stor del av hela fonden som de övertagna reallgångarna utgör av samtliga reallgångar i näringsverksamheten.

Om det finns flera fonder i näringsverksamheten och ovanstående villkor inte är uppfyllda för samtliga fonder, ska en senare gjord fondavsättning anses övertagen före en tidigare gjord avsättning (30 kap. 12 a § IL).

Exempel

Överlåtarens tillgångar är värda 500, varav 90 är hänförligt till reallgångarna. Skulderna uppgår till 200. Periodiseringsfonden uppgår till 420. Mottagaren övertar reallgångar värda 30, vilket motsvarar en tredjedel av värdet på överlåtarens samtliga reallgångar. Därmed kan högst en tredjedel av periodiseringsfonden tas över, dvs. 140. Utöver de övertagna reallgångarna måste mottagaren, under förutsättning att inte några skulder övertas, överta ytterligare tillgångar värda 110. Även andra tillgångar än reallgångar får då medräknas.

Beträffande kravet att nettotillgångarna ska motsvara den övertagna fonden kan tilläggas att tillgångar som har överförs för att tillgodose andra kapitalkrav, t.ex. de som ställs vid övertagande av expansionsfond, självfallet inte också får räknas med bland de tillgångar som krävs för att en periodiseringsfond dessutom ska kunna övertas. Någon turordningsregel finns inte för det fall tillgångarna inte räcker till för att överta både periodiseringsfonder och expansionsfond. De skattskyldiga får i sådana fall välja vilken fond som ska tas över och det ankommer på dem att klargöra detta genom en skriftlig förklaring eller ett skriftligt avtal om övertagandet. Om tillgångarna inte räcker till för att överta både periodiseringsfonder och expansionsfond och parterna inte kan komma överens om vilken fond som har övertagits, föreligger inte något skriftligt avtal enligt avtalsrättsliga principer. I sådant fall ska inte någon av fonderna anses ha tagits över.

18.5.4 Från handelsbolag till enskild firma

Har en fysisk person som är delägare i ett handelsbolag tillskiftats reallgångar vid upplösning av bolaget och föranleder

inte skiftet uttagsbeskattning får avsättningarna till periodiseringsfonder och motsvarande avdrag som delägaren gjort för andelen anses hänförlig till enskild näringsverksamhet, 30 kap. 13 § IL. Avsättningarna och avdragen anses ha gjorts i den enskilda näringsverksamheten vid de taxeringar som avdragen hänför sig till.

**Justerad
anskaffningsutgift**

Vad som ovan i avsnitt 18.5.2 sagts om att öka den justerade anskaffningsutgiften vid ombildning från handelsbolag till aktiebolag via enskild näringsverksamhet gäller också när man endast ombildar från handelsbolag till enskild näringsverksamhet. Även i sådant fall bör den justerade anskaffningsutgiften öka med överförd periodiseringsfond för att undvika trippelbeskattning.

18.5.5 Från juridisk person till annan juridisk person

Periodiseringsfond överförs utan beskattningsekvenser även i följande situationer

- vid ombildning enligt 8 kap. sparbankslagen (1987:619) och vid överlåtelse av ett ömsesidigt livförsäkringsföretags hela försäkringsbestånd till ett försäkringsaktiebolag som bildats för ändamålet och
- vid en sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § IL, får aktiebolaget ta över den ekonomiska föreningens periodiseringsfonder.

Bestämmelser om att periodiseringsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § IL, för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § IL och för partiella fissioner i 38 a kap. 15 § IL.

**Partiella fissioner
och verksamhets-
avyttringar**

Vid en partiell fission eller en verksamhetsavyttring ska periodiseringsfonder hos det överlåtande företaget tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det är således frivilligt huruvida man vill föra över periodiseringsfonder i dessa fall. Det övertagande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar som avdragen faktiskt hänför sig till.

Högst en så stor andel av periodiseringsfonder får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen eller verksamhetsavyttringen.

När det gäller partiella fissioner tillämpas reglerna på ombildningar som skett efter ikraftträdandet den 1 januari 2007.

18.6 Effekter hos den som tar över fonderna

Om en periodiseringsfond tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till, 30 kap. 15 § IL. Detta gäller generellt för samtliga fall där periodiseringsfonder får tas över.

18.7 Räntebeläggning av periodiseringsfonderna

En juridisk person som har gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska ta upp en schablonintäkt. Intäkten ska beräknas till 72 % av statslåneräntan vid utgången av november månad andra året före taxeringsåret multiplicerad med summan av gjorda avdrag för avsättningar till sådana periodiseringsfonder som den juridiska personen har vid beskattningsårets ingång. Avdrag för en andel i ett handelsbolag som enligt 30 kap. 3 § andra stycket IL dragits av vid beskattningen, ska i detta sammanhang anses ha gjorts av den juridiska personen vid beskattningsårets utgång (30 kap. 6 a § IL).

Schablonintäkt övertagandeåret?

Schablonintäkt på övertagen periodiseringsfond ska inte beräknas för övertagandeåret när t.ex. ett aktiebolag tar över en enskild näringsverksamhet, se Skatteverkets skrivelse 2008-10-01, dnr 131 582119-08/111.

Om beskattningsåret är längre eller kortare än tolv månader, ska schablonintäkten justeras i motsvarande mån. Någon justering ska inte ske om en periodiseringsfond helt eller delvis förs över till någon annan under beskattningsåret t.ex. genom en verksamhetsöverlåtelse. I sådant fall ska schablonintäkten för hela beskattningsåret tas upp av den som har fonden vid ingången av beskattningsåret.

Schablonintäkten behandlas på samma sätt som andra intäkter i ett företag. Den kan således t.ex. ingå i underlaget för avsättning till en ny periodiseringsfond. Schablonintäkten bokförs inte i räkenskaperna utan ska läggas till som en tillkommande skattemässig justering i inkomstdeklarationen.

19 Ersättningsfonder

19.1 Inledning

Om en näringsidkare får en ersättning för tillgångar som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, är ersättningen normalt skattepliktig. Skatteplikten kan försvåra för näringsidkaren att anskaffa tillgångar som ersätter de skadade tillgångarna. Därför har det ansetts föreligga ett behov av att i vissa lägen få göra avdrag för fondavsättningar.

Vid 1990 års skattereform slopades de då befintliga möjligheterna att skjuta upp beskattningen i sådana situationer och i stället antogs en ny lag (1990:663) om ersättningsfonder. Den lagen ersatte då dels lagen om eldsvådefonder, dels lagen om uppskov med beskattning av realisationsvinst. En stor del av bestämmelserna om ersättningsfonder motsvarar de regler som fanns i lagen om eldsvådefonder, vilket innebär att om man söker efter förarbeten så får man leta i förarbetena till lagen om eldsvådefonder, exempelvis prop. 1980/81:68. Bestämmelserna om ersättningsfonder finns i 31 kap. IL (prop. 1999/2000:2).

Det typiska för reglerna om eldsvådefonderna var att avsättningen skedde i en force majeure-situation. Tidigare möjligheter till uppskov med beskattning av reavinster användes bl.a. vid tvångsmässig avyttring av fastighet, t.ex. expropriation.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras av den som har inkomst av näringsverksamhet och som erhållit ersättning för t.ex. inventarier eller byggnader med anledning av brand eller annan olyckshändelse. Även vid expropriation eller liknande kan avsättning till ersättningsfond göras.

Har inte ersättningsfond tagits i anspråk inom en treårsperiod återförs den till beskattning, såvida inte förlängd tidsfrist medgetts. I vissa fall ska avdraget för avsättning till fond återföras till beskattning innan treårsfristen löpt ut. Sådan förtida återföring ska göras t.ex. om näringsverksamheten upphört eller överlåtits. En ersättningsfond kan dock i vissa fall överlåtas.

19.2 Avdrag för avsättningar

Den som redovisar inkomst av näringsverksamhet kan medges avdrag för belopp som sätts av till ersättningsfond.

De olika ersättningsfonder som finns är fond för

- inventarier,
- byggnader och markanläggningar,
- mark och
- djurlager i jordbruk och renskötsel.

Med inventarier avses inte i detta sammanhang sådana tillgångar som nämns i 18 kap. 1 § andra stycket IL, t.ex. patent, licenser, goodwill och liknande rättigheter som förvärvats från någon annan, 31 kap. 1 § IL.

När det gäller svenska handelsbolag ska avdraget beräknas för bolaget.

Den som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen (1999:1078) får göra avdrag under förutsättning att motsvarande avsättning görs i räkenskaperna, 31 kap. 3 § IL. Detta gäller dock inte för en ersättningsfond för mark.

19.3 Ersättningar som ger rätt till avdrag

Avdrag för avsättning till ersättningsfond får göras om skattepliktig ersättning har erhållits för inventarier, byggnader, markanläggningar, mark eller för djurlager (jordbruk eller renskötsel) som har skadats genom brand eller annan olyckshändelse, 31 kap. 4 § IL.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan del av en försäkringsersättning för skog som avsätts till ersättningsfond inte samtidigt anses utgöra någon intäkt som grundar rätt till skogsavdrag eller insättning på skogskonto/skogsskadekonto. Vidare kan ersättning för upplåtelse av avverkningsrätt eller för avyttring av skogsprodukter inte sättas av till ersättningsfond även om avyttringen skett på grund av storm eller liknande. Detta framgår av Skatteverket 2006-02-03, dnr 131 21369-06/111.

Avdrag kan också göras om skattepliktig ersättning erhållits för inventarier, byggnader och markanläggningar eller för mark i samband med att

1. en fastighet tas i anspråk på grund av tvång, t.ex. expropriation eller liknande förfarande,
2. en fastighet avyttras under sådana förhållanden att det måste anses som en tvångsavyttring och det inte skäligen kan antas att den skulle ha avyttrats även om det inte hade funnits något tvång,
3. en fastighet avyttras som ett led i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering,
4. en fastighet avyttras till staten på grund av flygbuller eller
5. förfoganderätten till en fastighet inskränks för obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller på motsvarande sätt med stöd av andra författningar, under förutsättning att ersättningen är en engångsersättning.

Tvångsliknande situation

Med att en fastighet avyttras i en sådan tvångsliknande situation som nämns under p.2 avses bl. a. fall där ett hot om expropriation föreligger. Det ska således krävas att det finns ett laga stöd för att aktualisera expropriation om frivillig uppgörelse inte kommer till stånd. Tvånget att sälja ska vara av rättslig art. Även en avyttring av en fastighet på offentlig auktion enligt reglerna om samäganderätt kan ses som en tvångsliknande situation. Förutsättningen är dock att det är en annan delägare än den skattskyldige som ansökt om försäljningen. Det kan inte anses som en tvångssituation om ansökan av försäljningen gjorts av den skattskyldige. En utförlig genomgång av praxis finns i SOU 1985:39.

Ersättning för frivillig allframtidsupplåtelse omfattas inte av bestämmelserna.

Avdrag får enbart göras för byggnader, markanläggningar och mark om tillgångarna är kapitaltillgångar, 31 kap. 6 § IL. De enda slag av omsättningstillgångar som således ger rätt till avsättning till ersättningsfond är djurlager.

19.4 Avdragets storlek

Det högsta belopp som kan sättas av till ersättningsfond i ett försäkringsfall är den skattepliktiga försäkringsersättning som erhållits. Avser avdraget i stället ersättning för avyttrad fastighet får avdraget inte överstiga summan av kapitalvinsten och

återförda värdeminskingsavdrag som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet på grund av avyttringen, 31 kap. 7 § IL. Observera att det är hela kapitalvinsten utan reducering till 90 % som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Den skattskyldige måste inte sätta av hela kapitalvinsten till ersättningsfond utan kan välja ett lägre belopp. Avdraget för avsättning till ersättningsfond minskas med förhöjt värdeminskingsavdrag för inventarier, byggnader eller markanläggningar vilket erhållits med anledning av skadan eller avyttringen, 31 kap. 8 § IL.

Avdrag för avsättning till ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får inte överstiga ett belopp som motsvarar minskningen av lagerreserven under beskattningsåret, 31 kap. 9 § IL.

Har lagret stigit i pris under beskattningsåret får lagerreserven vid beskattningsårets ingång beräknas på grundval av den procentsats med vilken lagret vid denna tidpunkt faktiskt nedskrivits och det återanskaffningsvärde samma lager skulle ha haft vid beskattningsårets utgång.

19.5 Ianspråktagande av fonderna

Ersättningsfond för inventarier

Ersättningsfond för inventarier får tas i anspråk för

- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av inventarier, och
- nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel, med de begränsningar som gäller för fond för djurlager, se nedan.

Ersättningsfond för byggnader och markanläggningar

Ersättningsfond för byggnader och markanläggningar får tas i anspråk för

- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av byggnader och markanläggningar som är kapitaltillgångar,
- avskrivning av och utgifter för underhåll och reparation av inventarier, och
- nedskrivning av djurlager i jordbruk och renskötsel med de begränsningar som gäller för fond för djurlager, se nedan.

Ersättningsfond för mark

Ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång. Med mark avses inte bara ”råmark” utan också växande skog, täkter och annat som omfattas av reglerna om beskattning av fastighetsvinst och som inte avser byggnader och markanläggningar.

Ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel	Ersättningsfond för djurlager i jordbruk och renskötsel får tas i anspråk för nedskrivning av ett sådant djurlager. Fonden får tas i anspråk med högst ett belopp som motsvarar utgifterna under beskattningsåret för att anskaffa djur till ett sådant lager. Nedskrivningen får inte leda till ett lägre värde på lagret i dess helhet vid beskattningsårets utgång än som annars skulle ha godtagits.
Tidpunkt	<p>Enligt 31 kap. 14 § IL får ersättningsfond tas i anspråk för tillgångar som anskaffas och arbeten som utförs efter utgången av det beskattningsår då avsättning skett.</p> <p>Fonden får också tas i anspråk för byggnader, markanläggningar och mark som har anskaffats under samma beskattningsår som ersättningen tas upp till beskattning. I sådana fall anses det som om avsättning till ersättningsfond har gjorts och fonden omedelbart därefter tagits i anspråk.</p> <p>Sträcker sig arbete på byggnader eller markanläggningar över flera beskattningsår, får fonden tas i anspråk under det sista beskattningsåret för avskrivning av tillgångarna eller för utgifter för underhåll och reparationer av dem under de aktuella åren, om avdrag för utgifterna inte redan har gjorts de tidigare åren (31 kap. 15 § IL). Detta gäller även i fråga om ny- eller ombyggnad av fartyg och luftfartyg och i fråga om byggnadsinventarier och markinventarier.</p>
Turordning	En tidigare avsättning anses ha tagits i anspråk före en senare avsättning till samma slags ersättningsfond (31 kap. 16 § IL).
Beskattningskonsekvenser	<p>När ersättningsfond tas i anspråk enligt bestämmelserna i 31 kap. IL utgör det ianspråktagna beloppet inte skattepliktig intäkt.</p> <p>Å andra sidan får sådana utgifter, för vilka fonden används, inte dras av om utgiften annars skulle ha dragits av omedelbart, 31 kap. 18 § IL. Tas en fond i anspråk för avskrivning av inventarier, byggnader eller markanläggningar räknas enbart den del av utgifterna som inte täcks av det ianspråktagna beloppet som anskaffningsvärde. Ianspråktagandet av en ersättningsfond för mark sker genom själva anskaffningen och inte genom en avskrivningsåtgärd. Anskaffningsutgiften för ersättningsfastigheten reduceras med det ianspråktagna beloppet. Först vid en framtida avyttring av fastigheten uppkommer normalt den skattemässiga effekten av ianspråktagandet. Se även exempel i avsnitt 14.3.2. och 14.6.. Har fonden använts till lageranskaffning, ska lagret anses nedskrivet med det utnyttjade beloppet.</p> <p>Även del av fond kan tas i anspråk.</p>

19.6 Återföring av avdragen

Har en ersättningsfond inte tagits i anspråk senast under det beskattningsår för vilket taxering sker under det tredje taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till, ska avdraget återföras det tredje taxeringsåret, 31 kap. 19 § IL. I fall där ingen taxering sker det tredje taxeringsåret, på grund av förlängning av räkenskapsår, ska avdraget återföras senast det fjärde taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till.

Dispens

Skatteverket kan, om det finns särskilda skäl, medge att fonden får behållas en viss tid utöver det år då fonden egentligen skulle återföras. Den får dock som längst behållas till och med det beskattningsår för vilket taxering sker under det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till. Vad som avses med "särskilda skäl" framgår inte. När en motsvarande dispensregel infördes i lagen om eldsvådefonder uttalade departementschefen följande. För dispens bör krävas att den skattskyldige har svårigheter att ta fonden i anspråk inom föreskriven tid. Detta kan bero på yttre förhållanden, t.ex. konjunkturläget, eller på den skattskyldiges personliga förhållanden, t.ex. sjukdom. Dispens bör medges endast om den skattskyldige har konkreta planer på att ta fonden i anspråk inom den förlängda tiden (prop. 1980/81:68 s. 229).

Enligt 31 kap. 20 § IL ska ersättningsfond återföras till beskattning även om tiden enligt föregående inte löpt ut om

1. fonden har tagits i anspråk i strid med bestämmelserna,
2. hela eller den huvudsakliga delen av näringsverksamheten har överlåtits och fonden inte övertagits,
3. hela eller den huvudsakliga delen av näringsverksamheten tillfaller en eller flera nya ägare på grund av arv, testamente eller bodelning,
4. den som innehar fonden upphör att bedriva näringsverksamheten,
5. skattskyldighet för näringsverksamheten upphör,
6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat utanför EES,
7. den som innehar fonden har upplösts genom fusion eller fission och fonden inte övertagits,

8. beslut har fattats om att den som innehar fonden ska träda i likvidation,
9. beslut har fattats om att den som innehar fonden ska försättas i konkurs.

Om endast vissa inkomster undantas från beskattning på grund av skatteavtal ska återföring inte ske (prop. 1994/95:91 s. 51).

Ersättningsfond behöver inte återföras på grund av vad som sägs i punkterna 2–4 ovan om avsättningen grundas på en tvångsförsäljning (expropriation m.m.), yttre rationalisering eller flygbuller (se punkterna 1–4 i avsnitt 19.2).

Har en enskild näringsidkare fått avdrag för avsättning vid tvångsmässig försäljning eller för ersättning på grund av inskränkning i förfoganderätten ska återföring göras till den del fonden motsvarar belopp som tagits upp som intäkt av näringsverksamhet vid återföring av värdeminskingsavdrag m.m. (enligt 26 kap. IL), 31 kap. 21 § IL. I övrigt återförs fonden i inkomstslaget kapital. Detta gäller ersättningsfond för byggnader och markanläggningar. Vad avser fond för mark så återförs denna till beskattning i inkomstslaget kapital.

Av punkten 3 ovan framgår att ersättningsfond ska återföras vid överlåtelse genom bodelning, arv eller genom förordnande i testamente. Avlider fondinnehavare återförs ersättningsfond således först vid bodelningen eller arvskiftet såvida inte förvärvskällan dessförinnan upphört. Se dock nedan under avsnitt 19.7.

Om en ersättningsfond återförs, ska ett särskilt tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet tas upp som skattepliktig intäkt. Detta gäller även del av sådan fond. Om det finns synnerliga skäl ska tillägg inte påföras. Av kravet på synnerliga skäl följer att dispensprövningen bör vara restriktiv. Ett fall då dispens bör medges är om skattskyldig på grund av sjukdom eller annan oförutsedd händelse blir tvungen att överlåta eller lägga ned sin verksamhet (prop. 1980/81:68 s. 230).

19.7 I vilka fall fonderna får tas över

Ersättningsfond får tas över vid sådan ombildning av ekonomisk förening till aktiebolag som avses i 42 kap. 20 § IL.

Bestämmelser om att ersättningsfonder får tas över finns för kvalificerade fusioner och fissioner i 37 kap. 18 § IL, för verksamhetsavyttringar i 38 kap. 15 § IL och för partiella fissioner i 38 a kap. 15 § IL.

Partiella fissioner och verksamhetsavyttringar

Vid en partiell fission eller en verksamhetsavyttring ska ersättningsfonder hos det överlåtande företaget tas över av det övertagande företaget, om företagen begär det. Det är således frivilligt huruvida man vill föra över ersättningsfonder i dessa fall. Det övertagande företaget ska i så fall anses ha gjort avsättningarna till fonderna och fått avdragen för avsättningarna vid de taxeringar då avdragen faktiskt hänför sig till.

Högst en så stor andel av ersättningsfonder får tas över som motsvarar förhållandet mellan de skattemässiga värdena på de överlåtna tillgångarna och motsvarande värden på samtliga tillgångar i det överlåtande företaget vid tidpunkten för den partiella fissionen eller verksamhetsavyttringen.

När det gäller partiella fissioner tillämpas reglerna på ombildningar som skett efter ikraftträdandet den 1 januari 2007.

Om särskilda skäl finns

Om det finns särskilda skäl får Skatteverket medge att ersättningsfond, i stället för att återföras, får tas över av den som blir ägare till den huvudsakliga delen av näringsverksamheten på grund av arv, testamente eller bodelning (31 kap. 24 § IL). Anledningen är att det kan framstå som stötande att en bodelning eller ett arvsskifte klipper av möjligheten att utnyttja fonder för avsett ändamål om den som har gjort avsättningen avlidit innan han hunnit utnyttja fonden och efterlevande make eller barn avser att fortsätta den av den avlidne bedrivna verksamheten (prop. 1980/81:68 s. 229).

Vid vissa koncernförhållanden kan Skatteverket, om det finns särskilda skäl, medge att ett företags ersättningsfonder helt eller delvis tas över av ett annat företag, 31 kap. 25 och 25 a §§ IL.

19.8 Effekter hos den som tar över fonderna

Har en ersättningsfond övertagits anses den som tar över fonden ha gjort avsättningen och avdraget för denna vid den taxering som avdraget faktiskt hänför sig till.

19.9 Överklagande

Skatteverkets beslut avseende övertagande av fond samt förlängd tidsfrist för ianspråktagande får överklagas hos LR. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till KR.

20 Upphovsmannakonto

20.1 Inledning

Bestämmelserna om upphovsmannakonto finns i 32 kap. IL. En enskild näringsidkare som har intäkt i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (upphovsmannaintäkt) får enligt dessa bestämmelser dra av belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (upphovsmannakonto).

Fria kulturarbeters inkomster kännetecknas ofta av att det kan förflyta lång tid mellan det att kostnader läggs ned och att intäkter inflyter. Intäkterna är också ofta mycket varierande. Genom insättning på upphovsmannakonto kan fria kulturarbetare jämna ut sina inkomster mellan olika beskattningsår. Uppskov med beskattning medges för medel som sätts in på upphovsmannakonto ett visst beskattningsår och beskattning sker i gengäld det beskattningsår medlen tas ut från kontot.

20.2 Huvudregler

Rätt till avsättning har den som i egenskap av upphovsman enligt lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk har fått ersättning för upphovsrätt som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Upphovsman är den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk. Sådana verk kan vara skönlitterära eller beskrivande framställningar i skrift eller tal, musik eller sceniska verk, filmverk eller alster av bildkonst, byggnadskonst eller brukskonst eller verk som kommit till uttryck på annat sätt. Något krav på konstnärligt värde ställs inte. Däremot måste verken ha en viss individuell prägel. Vad som brukar kallas hötorgskonst är alltså konstnärliga verk i detta sammanhang. Prestationer av mer alldaglig och rutinmässig karaktär omfattas däremot inte. Hit räknas t.ex. meddelanden, notiser, faktasammanställningar och enklare nyttoföremål samt journalfilmer som endast registrerar ett händelseförlopp.

Avdrag får inte göras från en intäkt som avser fotografiska verk.

Avdrag får inte göras av dödsbo.

Uttag från ett upphovsmannakonto anses inte som upphovsmannaintäkt. Som förutsättningar för avdrag gäller följande.

1. Endast fysisk person som är bosatt i riket vid utgången av beskattningsåret kan få uppskov med näringsintäkt som tillkommit honom i egenskap av upphovsman. Uppskov medges inte om den skattskyldige avlidit under beskattningsåret. Delägare i handelsbolag har inte rätt till uppskov för bolagets inkomst.
2. De sammanlagda upphovsmannaintäkterna under beskattningsåret ska överstiga motsvarande intäkter under något av de två närmast föregående beskattningsåren med minst 50 %.

20.3 Avdragets storlek

Avdraget begränsas enligt följande.

1. Avdrag får göras med högst ett belopp som motsvarar upphovsmannaintäkten.
2. Avdraget får inte överstiga ett belopp som motsvarar två tredjedelar av överskottet av näringsverksamheten före avdraget och före avdrag för avsättning för egenavgifter enligt 16 kap. 29 § IL.
3. Avdrag får dock inte göras med högre belopp än att överskottet, efter avdraget men före avdraget för avsättning för egenavgifter, uppgår till minst 30 000 kr.

Avdraget ska avrundas nedåt till helt tusental kronor och får inte understiga 10 000 kr.

20.4 Insättning på kontot

En skattskyldig får för ett visst beskattningsår inte göra insättning på upphovsmannakonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlitate kreditinstitutet.

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett upphovsmannakonto senast den dag som den skattskyldige enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ska lämna självdeklaration. Får den skattskyldige anstånd med att lämna självdeklaration förskjuts senaste inbetalningsdag i motsvarande mån.

Som upphovsmannakonto godtas bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år. Räntesats bestäms av kreditinstitutet.

I lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns också bestämmelser om skatt på räntan för upphovsmannakontot. På ränta utgår skatt med 15 %. Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs upphovsmannakontot innehåller kreditinstitutet skatt för kontoinnehavarens räkning.

Det är inte möjligt att för samma inkomst utnyttja reglerna om ackumulerad inkomst jämsides med bestämmelserna om avsättning till upphovsmannakonto (66 kap. 18 § IL).

20.5 Uttag från kontot

Uttag från ett upphovsmannakonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela det innestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kr.

Sedan sex år gått från ingången av det år då insättningen senast skulle göras ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel inklusive ränta.

Uttag från ett upphovsmannakonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut efter sex år.

20.6 Byte av kreditinstitut

Medel på ett upphovsmannakonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker under förutsättning att hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

Det överförande kreditinstitutet ska lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter.

20.7 Överlåtelse, pantsättning, utflyttning och dödsfall

Medel på upphovsmannakonto ska återföras till beskattning om

- avtal under beskattningsåret har träffats om överlåtelse eller pantsättning av medlen,

- medlen under beskattningsåret har övergått till den skattskyldiges make genom bodelning eller
- den skattskyldige vid beskattningsårets utgång inte längre är obegränsat skattskyldig.

Avlider den skattskyldige, ska inestående medel återföras till beskattning senast vid taxeringen för det beskattningsår då dödsboet skiftas (helt eller delvis), dock inte i något fall senare än vid den taxering som sker det tredje kalenderåret efter det kalenderår då dödsfallet inträffade.

21 Räntefördelning

21.1 Inledning

Bestämmelserna om räntefördelning finns i 33 kap. IL. Tidigare fanns bestämmelserna i lagen (1993:1536) om räntefördelning.

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet får göra positiv räntefördelning när kapitalunderlaget i verksamheten vid årets ingång överstiger 50 000 kr. Detta görs genom att en schablonmässigt beräknad avkastning på kapitalunderlaget flyttas från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital.

Man får dock i normalfallet inte flytta ett större belopp än ett justerat resultat av näringsverksamheten. Räntefördelningsbelopp som inte utnyttjas får sparas.

På motsvarande sätt ska negativ räntefördelning ske då kapitalunderlaget i verksamheten är negativt med mer än 50 000 kr. Detta görs genom att en schablonmässigt bestämd utgiftsränta på det negativa kapitalunderlaget, dvs. ett avdrag, flyttas från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital. Avdrag medges i inkomstslaget kapital samtidigt som ett motsvarande belopp tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Negativ räntefördelning är obligatoriskt och görs oavsett om det föreligger överskott eller underskott i verksamheten.

För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag finns motsvarande regler. Man räknar då ränta på den justerade anskaffningsutgiften på andelen i stället för på kapitalet i handelsbolaget.

Bakgrund

Vid 1990 års skattereform infördes bestämmelser om negativ räntefördelning. Dessa trädde emellertid aldrig i kraft och är numera borttagna. Reglerna var i många stycken annorlunda konstruerade än de nuvarande, men i vissa specialfall kan ledning för rättstillämpningen finnas i de äldre förarbetena. Efter utredning infördes i stället lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Bestämmelserna om räntefördelning finns numera i 33 kap. IL.

Syftet Genom 1990 års skattereform uppkom en skillnad i skattebelastningen mellan inkomstslaget kapital, där skattesatsen är 30 %, och inkomstslaget näringsverksamhet där skatten är progressiv och kan vara väsentligt högre. Dessutom utgår egenavgifter eller särskild löneskatt på resultatet av näringsverksamheten. För enskilda näringsidkare beskattas avkastningen på i näringsverksamheten satsat kapital som arbetsinkomst.

= enmansaktiebolag För att i någon mån jämställa enskilda näringsidkare med ägare till enmansaktiebolag finns regler om positiv räntefördelning. En ägare till ett enmansaktiebolag kan låna ut pengar till bolaget och erhålla ränta som enkelbeskattas till 30 %.

Avkastningen på eget kapital -30 % i skatt Positiv räntefördelning ger näringsidkaren en möjlighet att få en del av resultatet av näringsverksamhet motsvarande avkastning på i näringsverksamheten satsat kapital beskattad i inkomstslaget kapital. Detta sker genom att en beräknad inkomstränta flyttas från näringsverksamhet (minskning) till kapital (ökning).

Positiv räntefördelning är frivillig.

Privata utgiftsräntor i kapital Negativ räntefördelning är avsedd att förhindra att näringsidkaren drar av sina privata utgiftsräntor i näringsverksamheten och på så sätt får en större skatteeffekt av dem. I detta fall flyttas ett ränteavdrag från näringsverksamhet (ökning) till kapital (minskning).

Negativ räntefördelning är obligatorisk.

Resultatet av enskild näringsverksamhet beskattas således i princip som om kapitalet i verksamheten utgjort noll kronor oberoende av det faktiska kapital som redovisas. Mindre belopp räntefördelas dock inte.

21.2 Tillämpningsområde

Vem gör räntefördelning? Reglerna om räntefördelning är enligt 33 kap. 1 § IL tillämpliga på *enskilda näringsidkare* och på *svenska dödsbon som driver näringsverksamhet*.

Reglerna tillämpas även på *fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i handelsbolag* och av det skälet redovisar resultat av näringsverksamhet. Räntefördelningen görs för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget som helhet.

Räntefördelning ska däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar – EEIG.

Näringsverksamhet redovisas i Sverige

En förutsättning är att resultatet av näringsverksamheten redovisas i Sverige. För fysisk person bosatt utomlands m.m. se närmare Handledning för internationell beskattning (SKV 352).

Aktiv och passiv näringsverksamhet

Reglerna om räntefördelning är tillämpliga i både aktiv och passiv näringsverksamhet.

21.3 Hur räntefördelning görs

21.3.1 Positiv räntefördelning

Kapitalunderlag på mer än 50 000 kr

Positiv räntefördelning får göras om det vid utgången av föregående beskattningsår finns ett positivt kapitalunderlag i verksamheten, efter vissa justeringar, på mer än 50 000 kr (33 kap. 2 och 4 §§ IL, om flera näringsverksamheter, se avsnitt 21.7).

Med kapitalunderlag avses för enskild näringsidkare eget kapital, dvs. tillgångar minus skulder, efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 21.4, och för delägare i handelsbolag den justerade anskaffningsutgiften på andelen i bolaget, också efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 21.5.

Gånger SLR + 5 %

Detta kapital multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med fem procentenheter (33 kap. 3 § första stycket IL).

Räntesatsen är 8,20 % vid 2011 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat.

Fördelningsbelopp

Man får på så sätt fram det fördelningsbelopp som finns för flyttning från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital.

Högst resultatet

Man får emellertid enligt 33 kap. 5 § IL i normalfallet flytta högst ett belopp motsvarande det justerade resultatet i näringsverksamheten. Om vad som menas med resultat, se nedan under avsnitt 21.3.3.

Frivilligt

Positiv räntefördelning behöver inte göras. Om den skattskyldige så önskar kan han välja att låta bli.

Sparat fördelningsbelopp

Fördelningsbelopp som inte utnyttjats kan i stället sparas till ett senare år (33 kap. 7 § IL). Om sparat fördelningsbelopp, se nedan under avsnitt 21.3.4.

21.3.2 Negativ räntefördelning

Kapitalunderlag negativt med mer än 50 000 kr

Negativ räntefördelning ska göras om det vid utgången av föregående räkenskapsår finns ett negativt kapitalunderlag i verksamheten, efter vissa justeringar, som beloppsmässigt

överstiger -50 000 kr (33 kap. 2 och 4 §§ IL, om flera näringsverksamheter, se avsnitt 21.7). Om så är fallet ska negativ räntefördelning ske för hela beloppet.

Med kapitalunderlag avses även här för enskilda näringsidkare det egna kapitalet, dvs. tillgångar minus skulder efter vissa justeringar, och för delägare i handelsbolag den justerade anskaffningsutgiften på andelen i bolaget, också efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 21.4 och 21.5.

SLR + 1 % Detta negativa kapitalunderlag multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med en procentenhet (33 kap. 3 § andra stycket IL).

Räntesatsen är 4,20 % vid 2011 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat.

Fördelningsbelopp Man får på så sätt fram det fördelningsbelopp som ska öka resultatet av näringsverksamhet och minska resultatet av kapital.

Obligatoriskt Negativ räntefördelning är obligatorisk. Den ska också göras oavsett om verksamheten gått med överskott eller underskott.

21.3.3 Särskilt om positiv räntefördelning

Det justerade resultatet I 33 kap. 5 § IL anges det resultat av näringsverksamhet, det justerade resultatet, som är aktuellt vid räntefördelning. Det rör sig om resultatet *före*

- sjukpenning,
- kostnad för pensionssparande,
- egenavgifter,
- avsättning till periodiseringsfond och
- avsättning till expansionsfond.

Med kostnad för pensionssparande avses pensionsförsäkringspremie, inbetalning avseende individuellt pensionssparande till den del detta är avdragsgillt enligt bestämmelserna i 59 kap. IL, samt särskild löneskatt på beloppen.

Om näringsverksamheten upphör Om näringsverksamheten upphör utan att den förs över till någon annan ska resultatet dock inte ökas med avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond och inte heller minskas med återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond. Detta ökar utrymmet för att använda sparade fördelningsbelopp i samband med att näringsverksamheten upphör. I denna situation kommer således positiv ränte-

fördelning att kunna ske med högre belopp än när näringsverksamheten bedrivs. Anledningen till detta är att man inte ska behöva betala högre progressiv skatt när man tvingas återföra exempelvis en periodiseringsfond i samband med att verksamheten upphör samtidigt som man har sparat fördelningsbelopp som bara ska beskattas med 30 % i inkomstslaget kapital. Denna regel trädde i kraft den 1 januari 2005 och tillämpas första gången vid 2006 års taxering (SFS 2004:1149). Observera dock att för att kunna göra denna räntefördelning får man inte ha ett kapitalunderlag i intervallet +50 000 kr–50 000 kr det år verksamheten upphör, vilket framgår av 33 kap. 4 § IL.

Handelsbolag

Det justerade resultatet beräknas på samma sätt för delägare i handelsbolag som för enskilda näringsidkare. Man utgår från det skattepliktiga resultatet i näringsverksamheten före sjukpenning etc., jfr ovan för enskilda näringsidkare. Resultatet inkluderar således både sådana poster som kommer från bolaget och sådana poster som är delägarens men ändå ska räknas in i resultatet i näringsverksamheten. Den särskilda justeringen när näringsverksamheten upphör gäller även för delägare i handelsbolag.

21.3.4 Sparat fördelningsbelopp

Sparande

Den som inte kan utnyttja den positiva räntefördelningen därför att resultatet av näringsverksamheten inte räcker till eller som av någon anledning inte vill utnyttja räntefördelningen, kan spara hela eller delar av det till ett senare år. Detta benämns sparat fördelningsbelopp (33 kap. 7 § IL).

Avsikten med ett frivilligt sparande kan vara att exempelvis höja den sjukpennings- och pensionsgrundande inkomsten eller att kunna utnyttja ett grundavdrag.

Utnyttja

Den skattskyldige bestämmer normalt själv när han ska utnyttja det sparade fördelningsbeloppet. Det kan användas på en gång eller delas upp på flera år. Det kan också sparas under ett obegränsat antal år.

Kvittas mot negativt fördelningsbelopp

Om fördelningsbelopp sparats och det ett senare år uppkommer ett negativt fördelningsbelopp ska emellertid det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta. (Observera dock att det sparade fördelningsbeloppet först läggs till kapitalunderlaget innan fördelningsbeloppet räknas ut och kvittning sker, se nedan under avsnitt 21.4.9 och 21.5.4.)

Kapitalunderlaget 50 000 kr eller mindre

År då ingen räntefördelning görs på grund av att det positiva eller negativa kapitalunderlaget i verksamheten är högst 50 000 kr kan inget fördelningsbelopp sparas. Det görs då inte heller någon kvittning av tidigare sparade fördelningsbelopp mot negativa fördelningsbelopp. Något fördelningsbelopp ska ju sådana år över huvud taget inte beräknas. Man kan således inte utnyttja ett sparade fördelningsbelopp ett år då räntefördelning inte ska göras. I stället kommer det sparade fördelningsbeloppet att rullas vidare till nästa år.

Flera näringsverksamheter

Eftersom räntefördelning ska ske för varje näringsverksamhet för sig kan ett sparade fördelningsbelopp i en näringsverksamhet inte utnyttjas i en annan, se nedan avsnitt 21.7.

Sparade fördelningsbelopp kan överlåtas vid benefikt fång

Sparade fördelningsbelopp kan inte överlåtas till någon annan vid onerösa fång. Detta gäller även då hela näringsverksamheten överlåts.

Däremot får förvärvaren helt eller delvis ta över sparade fördelningsbelopp om en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren förs över till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, gåva eller bodelning.

Om inte samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten övergår, får sparade fördelningsbelopp tas över bara till så stor del som de övertagna reelltillgångarna utgör av samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten. Med reelltillgångar avses alla sådana tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond i enskild näringsverksamhet med undantag av kontanter, tillgodohavanden i kreditinstitut eller företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet eller liknande tillgångar.

21.4 Kapitalunderlaget – Enskilda näringsidkare

Utgången av föregående år

Kapitalunderlaget utgörs för enskilda näringsidkare och dödsbon som driver näringsverksamhet av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av föregående räkenskapsår med vissa ytterligare justeringar

1. Underskott av verksamheten från föregående år, som inte dragits av, läggs till.
2. 73,7 % av vid utgången av föregående år avsatta expansionsfonder dras ifrån.

3. Tillskott föregående år som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån.
4. Sparat fördelningsbelopp läggs till.
5. En övergångspost = negativt kapitalunderlag första året (vanligen 1995 års taxering), läggs till, se avsnitt 21.4.10.
6. En särskild post läggs i vissa fall till. Se avsnitt 21.4.3.

Långa och korta räkenskapsår

Vid räkenskapsår som är längre eller kortare än tolv månader ska fördelningsbeloppet justeras, se avsnitt 21.6.

Nystartad verksamhet

En nystartad verksamhet har inget föregående beskattningsår. Därför har man, enligt Skatteverkets uppfattning, inte rätt att göra räntefördelning startåret, vilket framgår av Skatteverkets skrivelse 2006-05-19, dnr 131 315797-06/111.

Sista året

Det år en näringsverksamhet läggs ner eller överläts kan emellertid räntefördelning komma i fråga. När räkenskapsåret är förkortat ska justering av fördelningsbeloppet ske, se avsnitt 21.6.

Baserar sig på survlagen

Förebilden för kapitalunderlaget för räntefördelning utgörs av kapitalunderlaget enligt den numera upphävda lagen (1990:654) om skatteutjämningsreserv. Denna lag och förarbetena till den kan därför ge ledning i vissa frågor.

21.4.1 Tillgångar

Ingå i näringsverksamheten

Kapitalunderlaget utgörs av *skillnaden mellan tillgångar och skulder* i näringsverksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

God redovisnings-sed

Bedömningen av vad som utgör tillgång i verksamheten görs bl.a. med ledning av god redovisnings-sed. I 13 kap. 1 och 7 §§ IL regleras vilka slags tillgångar som ingår i näringsverksamheten.

Förenklat årsbokslut

Som tidigare påtalats är det god redovisnings-sed som avgör huruvida en post ska beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget. För enskilda näringsidkare som tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut innebär det att det är de tillgångar och skulder som redovisats i bokslutet i enlighet med god redovisnings-sed (BFNAR 2006:1) som ska beaktas när det gäller vad som ska ingå i kapitalunderlaget för räntefördelning respektive expansionsfond. Som exempel på vad Skatteverket anser vara god redovisnings-sed hänvisas till skrivelsen 2008-03-05, dnr 131 80601-08/111, där det anges att om en tillgång levereras före årets utgång utan att faktura erhållits, ska tillgången beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget utan att ett belopp motsvarande den skuld som är hänförlig till inköpet ska beaktas. Skulden ska beaktas först när

fakturan erhållits. I övrigt hänvisas till Handledning för sambandet mellan redovisning och beskattning (SKV 305) när det gäller vad som ska tas upp i årsbokslutet.

Näringsfastigheter och näringsbostadsrätter

Dit räknas näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som är kapitaltillgångar och används i verksamheten. De får därför ingå i kapitalunderlaget trots att de beskattas i inkomstslaget kapital vid försäljning.

Med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt (2 kap. 19 § IL). Med privatbostadsföretag avses bl.a. s.k. äkta bostadsrättsföreningar. Däremot ingår inte s.k. oäkta bostadsrättsföreningar. Andel i en oäkta bostadsrättsförening är en andel i en ekonomisk förening. En sådan andel kan inte ingå i kapitalunderlaget eftersom det inte är en tillgång i näringsverksamheten (se även 13 kap. 1 och 7 §§ IL).

Lantbruk

Om det finns en privatbostad på en jordbruksfastighet ska privatbostadsdelen, byggnad och tomt, inte ingå bland tillgångarna.

Likvida medel, inventarier m.m.

Som tillgångar i näringsverksamheten räknas också kontanta medel, banktillgodohavanden och dylikt i svensk och utländsk valuta som används i verksamheten och alla tillgångar som beskattas i näringsverksamhet vid försäljning såsom inventarier m.m.

Av RÅ 1997 ref. 5 II framgår att specialinlåning till bank jämställs med bankkonto och kan ingå i kapitalunderlaget. Insättning på Riksgäldskonto, realränteobligation, svensk marknadsnoterad fordran i form av kortfristigt papper, som t.ex. certifikat och växlar, eller privatobligation, som t.ex. diskonteringspapper, eller andel i räntefond kan däremot inte räknas in i kapitalunderlaget.

Värdepapper o.d.

Som tillgång räknas inte egendom som aktier, konvertibla skuldebrev och liknande aktieanknutna värdepapper, räntebärande värdepapper, utländsk valuta eller annan lös egendom om avkastning eller försäljning beskattas i kapital. Om försäljning beskattas i näringsverksamhet får däremot egendomen räknas in i underlaget.

Eftersom även näringsbetingade värdepapper kapitalbeskattas ska de undantas och inte ingå i underlaget. Att inte heller exempelvis råvaru- och valutaterminer som en lantbrukare tecknat för att säkra sig mot finansiella risker i näringsverksamheten kan ingå i verksamheten framgår av Högsta

Förvaltningsdomstolens dom den 23 november 2010, mål nr 3718-10. Sådana terminer ska hänföras till inkomstslaget kapital fastän de i och för sig har en stark anknytning till den bedrivna verksamheten.

Andel i kooperativ förening Andel i kooperativ ekonomisk förening som ingår i verksamheten ska dock tas med. Detsamma gäller även för medlemsfordran på en sådan förening.

Andel i handelsbolag Andel i handelsbolag räknas inte som tillgång utan räntefördelning sker separat, se avsnitt 21.5.

Avverkningsrätt till skog Beträffande fordran på framtida ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog som redovisas enligt kontantmetoden i 21 kap. 2 § IL, anser Skatteverket att denna inte ska ingå i kapitalunderlaget. Endast erhållen likvid ska räknas med. Samma ställningstagande har kammarrätten tagit i dom KRNJ 2002-12-04, mål nr 656-2000.

21.4.2 Värderingen

Skattemässiga värden Tillgångarna bör i princip tas upp till de värden som gäller vid beskattningen (prop. 1993/94:50 s. 231). Denna huvudregel framgår av 33 kap. 12 § IL som föreskriver att en tillgång ska tas upp till det skattemässiga värdet. Vad som avses med skattemässigt värde framgår av 2 kap. 31–33 §§ IL.

Specialbestämmelser finns för vissa slag av egendom.

Värdering av fastigheter behandlas nedan i avsnitt 21.4.3.

Lager och kundfordringar Lager och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Att bl.a. kundfordringar, enligt Skatteverkets uppfattning, ska tas upp till värdet inklusive mervärdesskatt framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-10-07, dnr 130 579473-04/111. Detta gäller oavsett om mervärdesskatten redovisas i inkomstdeklaration eller i skattedeklaration.

Inventarier o.d. Inventarier och andra tillgångar för vilka avdrag medges enligt 18 kap. 13–22 §§ IL tas upp till skattemässiga restvärden efter värdeminskningssavdrag t.o.m. föregående års taxering.

Andel i ekonomisk förening Sådana andelar i ekonomiska föreningar som ska tas med i kapitalunderlaget och som är kapitaltillgångar tas upp till anskaffningsutgiften enligt genomsnittsmetoden. Andra värdepapper kommer inte i fråga eftersom de beskattas i inkomstslaget kapital vid försäljning. Emissionsinsats får inte ingå i kapitalunderlaget eftersom det är fråga om obeskattat kapital i den enskilda näringsverksamheten. Det insatsemitterade

beloppet ingår inte i anskaffningsutgiften för andelen, se Skatteverkets skrivelse 2006-10-11, dnr 131 602804-06/111. Om man däremot förvärvat sådan andel genom oneröst fång får ett belopp motsvarande erlagd köpeskilling beaktas.

- Utländsk valuta** Fordringar i utländsk valuta som ingår i näringsverksamheten tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. värdet enligt god redovisningssed. Eventuell kvarstående avsättning till valutakursreserv ska således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.
- Brandförsäkring** För sådan brandförsäkring som tecknats mot engångspremie får de 95 % av premien som inte dragits av ingå i kapitalunderlaget.
- Skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto** Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet eftersom de innehåller en latent skatteskuld (33 kap. 12 § andra stycket IL).
- Vederlagsreverser** Vederlagsreverser vid förvärv genom arv eller gåva ska inte öka anskaffningsutgiften, i stället övertar mottagaren den förre ägarens skattemässiga anskaffningsutgift (prop. 1989/90:110 s. 585 och RÅ 1996 ref. 48).

21.4.3 Värdering av fastigheter

a) Lagertillgångar

Beträffande sådana fastigheter som är lagertillgångar gäller att de tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskningssavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna (2 kap. 31 § IL).

Regeln behövs eftersom avdrag för värdeminskning medges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

- Värdeminskningssavdrag o.d.** Med värdeminskningssavdrag och liknande avdrag avses också belopp varmed ersättningsfond och liknande fonder tagits i anspråk.

Med liknande avdrag avses exempelvis skogsavdrag (prop. 1989/90:110 s. 738 beträffande K-surven) och avdrag för substansminskning. Näringsbidrag är däremot enligt Skatteverkets mening inte ”liknande avdrag”, eftersom den del av anskaffningsutgiften som täcks av bidraget inte ska räknas med vid själva värderingen av lagret.

Eftersom den aktuella tidpunkten då värderingen görs är utgången av föregående räkenskapsår, ska man dra av värdeminskningssavdrag och liknande. t.o.m. närmast föregående taxering men inte det aktuella taxeringsårets avdrag.

b) Kapitaltillgångar

Beträffande fastigheter som är kapitaltillgångar finns två regler, en huvudregel i 33 kap. 12 § IL och en alternativregel i 33 kap. 13 § IL.

Huvudregel	Enligt 33 kap. 12 § IL ska en fastighet som är kapitaltillgång tas upp till anskaffningsutgiften för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag (jfr 2 kap. 32 § IL).
Värdeminskingsavdrag o.d.	Med värdeminskingsavdrag och liknande avdrag avses det samma som för lagerfastigheter, se ovan under a).
Arv, gåva o.d.	Om fastigheten erhållits i arv eller gåva övertas den tidigare ägarens avskrivningsunderlag för byggnader. Även beträffande marken övertas – i analogi med kapitalvinstreglerna – tidigare ägarens anskaffningsutgift, se RÅ 1996 ref. 48.
Vederlagsreverser	Eftersom det är skattemässiga värden som gäller och vederlagsreverser vid benefika förvärv inte räknas med i den skattemässiga anskaffningsutgiften vid kapitalbeskattningen finns ingen möjlighet att ta hänsyn till dem vid värderingen av fastigheten. Däremot kan man i vissa lägen ta hänsyn till vederlagsreverser vid beräkning av särskild post. Se nedan vid kantrubriken ”En särskild post”.
Alternativregel	<p>Enligt 33 kap. 13 § IL får en fastighet som är kapitaltillgång och som förvärvats före den 1 januari 1991 i stället tas upp till ett alternativt värde som utgår från att den förvärvats den 1 januari 1993.</p> <p>När man räknar ut detta värde utgår man från viss del av taxeringsvärdet 1993</p> <ul style="list-style-type: none">– småhusenheter 54 %– hyreshusenheter 48 %– industrienheter 64 %– lantbruksenheter 39 %. <p>Beträffande lantbruksenheterna avses bara 39 % av den del av fastigheten som utgör näringsfastighet. Privatbostadsdelen, bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet, får inte räknas med till någon del.</p>

Tomträtt	För bebyggd tomträtt där alternativregeln använts ska man enligt Skatteverkets mening använda taxeringsvärdet även på tomten som underlag.
Värdeminskningsavdrag o.d.	<p>Från denna andel av taxeringsvärdet drar man av värdeminskningsavdrag och liknande avdrag vid 1982–1993 års taxering om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 % av andelen av taxeringsvärdet. Uttrycket värdeminskningsavdrag och liknande avdrag har samma betydelse som beträffande lagerfastigheterna, se ovan under a).</p> <p>Uttrycket ”för år räknat” innebär att vid förlängda och förkortade räkenskapsår måste man räkna om beloppsgränsen på 10 % av andelen av taxeringsvärdet i proportion till räkenskapsårets längd.</p> <p>Uttrycket ”sammanlagt” innebär att när flera olika slag av avdrag gjorts samma år ska de läggas samman innan man jämför med beloppsgränsen.</p> <p>Man drar också av värdeminskningsavdrag som gjorts för tiden efter stickdagen, 1 januari 1993, dvs. normalt fr.o.m. 1994 t.o.m. förra årets taxeringar, oavsett storleken på dessa värdeminskningsavdrag.</p>
Syftet	Skälet till att regeln införts är att man vill ge möjlighet till ett högre underlag vid äldre fastighetsinnehav då anskaffningsutgiften är låg. Ett annat skäl är att ge ett värde även i de fall då det är svårt att fastställa det skattemässiga restvärdet.
Justering	<p>Enligt 33 kap. 13 § tredje stycket IL ska värdet enligt alternativregeln justeras om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid föregående beskattningsårs utgång understeg 75 % av värdet enligt alternativregeln efter värdeminskningsavdrag m.m.</p> <p>Justering kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier. Ett annat fall är om fastighetens värde minskat på grund av brand eller av andra orsaker.</p> <p>Jämförelsen ska bara avse de delar av fastigheten som fanns den 1 januari 1993 och som finns kvar vid den tidpunkt då jämförelsen görs. Övriga delar av fastigheten berörs inte av justeringen.</p>
Senare ändringar	Detta torde innebära att om man förvärvat en del av fastigheten före 1991 och en annan del senare, kan man använda huvudregeln eller alternativregeln för den första delen och huvudregeln för den andra.

Om en ny byggnad uppförts eller någon annan byggnation utförts 1993 eller senare som innebär att värdeminskningsunderlaget för fastigheten ska ökas, ska denna ökning läggas till det skattemässiga värdet för fastigheten även om alternativregeln använts.

Om en del av fastigheten överlåtits till annan efter 1992 bör man enligt Skatteverkets uppfattning på motsvarande sätt sätta ner värdet enligt alternativregeln i proportion till värdet av den del som överlåtits. Om taxeringsvärdet är uppdelat på den del som överlåtits och den del som behållits bör anskaffningsutgiften sättas ner i proportion till detta. När det är fråga om likvärdiga markdelar kan man eventuellt proportionera det taxerade markvärdet. De ändringar av taxeringsvärdet som blir följden av överlåtelsen kan också ge ledning.

Benefikt förvärv efter 1990

Om fastigheten förvärvats efter 1990 genom ett benefikt förvärv och det närmast föregående onerösa förvärvet var före den 1 januari 1991 torde alternativregeln enligt Skatteverkets mening kunna användas. Skälet är att samma behov av en alternativregel föreligger, se ovan vid kantrubriken ”Syftet”. En analog tillämpning av alternativregeln då den nye ägaren övertar den förra ägarens anskaffningsutgift på byggnaderna är därför motiverad. I äldre rätt har en analog tillämpning också gjorts i liknande fall (GRS Skattehandbok, 1985, s. 36:38). Övertagande torde dock inte kunna ske om fastigheten varit en lagertillgång för förra ägaren.

En särskild post

Om en fastighet som är kapitaltillgång förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid äktenskapets upplösning men *mot viss betalning*, vederlagsrevers, utlösen av andra, övertagande av fastighetslån eller dylikt, ska således inte betalningen utan överlåtarens anskaffningsutgift tas upp som värde på fastigheten. För fastighet förvärvad 1995 eller tidigare gäller detta utan undantag. För fastighet som förvärvats 1996 eller senare gäller i vissa fall andra regler i 33 kap. 15–17 §§ IL.

Reglerna tillämpas endast för dem som förvärvat fastigheten 1996 eller senare. (Se ILP, övergångsbestämmelser till 33 kap. och 34 kap. 54 §.) Reglerna gäller inte vid det årets taxering då fastigheten förvärvats eftersom räntefördelning görs på grundval av kapitalet vid föregående räkenskapsårs utgång och fastigheten då inte var någon tillgång i verksamheten.

Reglerna, som är frivilliga, innebär att man inte ska behöva göra sådan negativ räntefördelning som beror på att fastighetsförvärvet i här aktuella fall minskar kapitalunderlaget. Detta

inträffar när värdet på fastigheten beräknad enligt reglerna för kapitalunderlag understiger de lån som uppkommit genom förvärvet t.ex. övertagna fastighetslån, lämnad vederlagsrevers eller nya lån som tagits från utomstående för att lösa fastigheten. (Övertagande av expansionsfond räknas inte som vederlag.)

Negativ räntefördelning undviks genom att *en särskild post* motsvarande den minskning av kapitalunderlaget som beror på fastighetsförvärvet får läggas till kapitalunderlaget. Man får dock inte lägga till ett större belopp än att ett negativt kapitalunderlag i hela näringsverksamheten undviks.

Exempel

En fastighet har taxeringsvärdet 900 000 kr och räntefördelningsvärdet 400 000 kr. Den har förvärvats år 1 genom gåva mot att fastighetslånen på 600 000 kr övertagits.

Vid beräkning av kapitalunderlag ska fastigheten värderas till 400 000 kr och skulderna till 600 000 kr. Man får således ett negativt kapitalunderlag för fastigheten på 200 000 kr vid förvärvstillfället, vilket motsvaras av den särskilda posten.

Vid beräkning av kapitalunderlag för år 2, dvs. i deklara-tionen år 3, finns i näringsverksamheten ett negativt kapitalunderlag på 210 000 kr. Man får då lägga till högst ett belopp motsvarande den särskilda posten på 200 000 kr så att kapitalunderlaget blir -10 000 kr. Därmed undviks negativ räntefördelning eftersom sådan inte görs om kapitalunderlaget inte understiger -50 000 kr.

Om totalt negativt kapitalunderlag i näringsverksamheten ett senare år blir -100 000 kr (på grund av amortering av skulden eller av annat skäl) kan inte hela den särskilda posten läggas till utan högst 100 000 kr. Kapitalunderlaget blir då 0 kr.

Om totalt negativt kapitalunderlag i stället skulle bli -300 000 kr, får man lägga till högst 200 000 kr = den särskilda posten. Negativ räntefördelning ska då göras på ett kapitalunderlag på -100 000 kr.

Den särskilda posten beräknas per förvärvstillfället, se prop. 1996/97:12 s. 30.

När man beräknar den särskilda posten måste man använda det högsta värdet på fastigheten enligt huvudregeln och alternativregeln ovan. Man kan således inte öka den särskilda posten genom att välja en låg värdering av fastigheten första året.

Om expansionsfond övertas tillsammans med fastigheten kommer den särskilda posten att öka med 73,7 % av expansionsfonden. I avsnitt 22.4.3 finns ett exempel på denna situation.

Om kapitalunderlaget i näringsverksamheten ett år inte längre är negativt före tillägget, faller den särskilda posten bort och får inte användas igen. Däremot kan den särskilda posten ändras från ett år till ett annat. Den fastställs vid förvärvstillfället men sen kan den minska ett år för att nästa år höjas till det ursprungliga beloppet igen. Så länge man har ett negativt kapitalunderlag utan beaktande av den särskilda posten kan den fluktuera mellan 1 kr och det ursprungliga beloppet.

Den särskilda posten får bara läggas till kapitalunderlaget så länge fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om bara en del av fastigheten överlåts sätter man ner den särskilda posten i motsvarande mån.

Är fastigheten och driften av den uppdelade på olika näringsverksamheter och den skattskyldige själv eller närstående till honom tillskjutit kapital till den näringsverksamhet där driften bedrivs ska den särskilda posten minskas i motsvarande mån. För att minska den särskilda posten ska tillskottet ha skett antingen inom två år före förvärvet eller efter förvärvet. Tillskottet ska också ha varit av mer än obetydlig omfattning.

En särskild post får bara beräknas om fastigheten är en kapitaltillgång såväl hos den tidigare ägaren som hos förvärvaren (33 kap. 15 § IL). Det innebär att om exempelvis fastigheten varit en lagertillgång i den tidigare ägarens hand får en särskild post inte beräknas.

21.4.4 Skulder

Ingå i näringsverksamheten

Kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon utgörs av skillnaden mellan tillgångar och *skulder i näringsverksamheten* vid utgången av närmast föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

God redovisningssed

Uppdelningen av skulder mellan privatsfären och näringsverksamheten ska i princip göras enligt god redovisningssed (prop. 1993/94:50 s. 229).

När det gäller frågan vad som är god redovisningssed i fall där näringsidkaren tillämpar reglerna om förenklat årsbokslut, se även avsnitt 21.4.1 vid kantrubriken "Förenklat årsbokslut".

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten (13 kap. 8 § IL).

Till näringsverksamheten räknas således leverantörsskulder, lånat kapital som investerats i verksamheten, skulder som övertagits eller lämnats som likvid i samband med förvärvande av verksamheten eller del av den genom köp, arv, gåva eller dylikt.

Det avgörande är vad lånet använts till, inte vad som ligger som säkerhet för det. Om en näringsidkare belånat sin privatbostad och investerat pengarna i sin näringsverksamhet, ska skulden hänföras till näringsverksamheten. Om han däremot belånat sin näringsfastighet för att köpa exempelvis aktier kan skulden inte anses ingå i verksamheten eftersom aktier inte kan vara en tillgång i en enskild näringsverksamhet.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan man inte öka sitt kapitalunderlag genom att "plocka ut" en skuld ur näringsverksamheten och hävda att man tagit över skulden "privat". Om medlen använts i näringsverksamheten ska också skulden enligt god redovisningssed hänföras till näringsverksamheten och inte till privatsfären. Någon fri allokeringssed avseende skulder finns inte. För att näringsidkaren ska kunna ta ut en skuld ur näringsverksamheten krävs det antingen att medlen inte längre används i den ifrågavarande näringsverksamheten, dvs. en ändrad användning, eller att medlen direkt kan hänföras till en specifik tillgång och att även denna tas ut ur verksamheten. Frågan har prövats av Högsta Förvaltningsdomstolen i RÅ 2004 not. 186. Bokföringsnämnden har i yttrande till Högsta Förvaltningsdomstolen anfört bl.a. att nämndens rekommendation BFN R 11, Enskild näringsidkares bokföring, behandlar hur bokföringskyldigheten ska fullgöras i enskild näringsverksamhet. Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1999 men blev inte tillämplig fullt ut förrän året därefter. Fram till och med inkomståret 1999 kan det därför inte sägas vara oförenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet, även om de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten. För tiden under vilken BFN R 11 ska

tillämpas är det däremot inte i överensstämmelse med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet om det kan klarläggas att de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten (näringsstillgång). Eftersom målet avsåg taxeringsår 2000 konstaterade Högsta Förvaltningsdomstolen att man hade rätt att underlåta att bokföra den aktuella skulden i räkenskaperna. Enligt Skatteverkets uppfattning ska en skuld som finns i räkenskaperna fr.o.m. 1 januari 2000 beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget oavsett om den senare plockas ut ur räkenskaperna. Motsvarande gäller för skulder som uppkommer fr.o.m. 1 januari 2000 om medlen används för att förvärva näringsstillgångar. Sådana skulder ska beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget oavsett om de bokförts i näringsverksamheten. Däremot ska en skuld som plockats ut från näringsverksamheten före den 1 januari 2000 inte beaktas så länge den inte ånyo läggs in i räkenskaperna. Detta med hänvisning till vad Bokföringsnämnden yttrat.

Lantbruk

Om en del av ett lantbruk utgör privatbostad ska sådana skulder som hänför sig till privatbostadsdelen inte räknas med. Om fastigheten förvärvats mot övertagande av lån ska således en så stor del av lånen som motsvarar privatbostadsdelen inte dras ifrån kapitalunderlaget. Lån som tagits för att renovera privatbostaden ska inte heller räknas med. Lån med privatbostadsfastigheten som säkerhet men som använts i näringsverksamheten tas däremot med. Jfr avsnitt 15.1.3.4.

Värdepapper o.d.

Lån hänförliga till värdepapper som är tillgångar i näringsverksamheten ska räknas som skulder i verksamheten och ingå i underlaget.

De värdepapper som anses som tillgångar i näringsverksamheten är andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar. Dessutom är fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen, förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten, att anse som tillgångar i näringsverksamheten. Detta framgår av 13 kap. 7 § IL.

Lån hänförliga till övriga värdepapper hör inte till verksamheten enligt 13 kap. 8 § IL.

Enligt god redovisningssed ska privata skulder i övrigt inte heller hänföras till näringsverksamheten.

Skuldreserveringar Även vissa skuldreserveringar som man får avdrag för vid inkomsttaxeringen, som t.ex. avdragsgilla pensions- och garanti-avsättningar, ska reducera kapitalunderlaget (33 kap. 11 § IL).

Skattemässiga avsättningar Följande skattemässiga avsättningar räknas också som skulder (33 kap. 8 och 11 §§ IL)

- ersättningsfond,
- periodiseringsfond och
- 73,7 % av expansionsfonder.

Det är avsättningarna vid årets ingång som avses, dvs. de avsättningar som återstår efter eventuella avsättningar, återföringar och dylikt föregående år.

21.4.5 Skatter

Preliminär skattedebitering undantas Skatter som debiteras som preliminär skatt räknas i allmänhet inte som tillgång eller skuld (33 kap. 10 § IL).

Detta innebär att man inte ska ta hänsyn till fordran eller skuld beträffande dessa skatter.

Andra skatter räknas med För andra skatter och avgifter måste man däremot göra en sådan beräkning vilket också torde vara god redovisningssed. Dit hör mervärdesskatt som inte redovisas i inkomstdeklarationen, för anställda innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för anställda. Sådana inbetalningar som avser förra räkenskapsåret men som inte gjorts innan det gick ut ska således tas upp som skulder. På motsvarande sätt ska exempelvis ännu ej återbetald överskjutande mervärdesskatt avseende tidigare år tas upp som fordran.

21.4.6 Underskott från föregående år

Underskott läggs till Till kapitalunderlaget i verksamheten lägger man underskott från föregående beskattningsår i den mån det inte har dragits av som allmänt avdrag (nystartad verksamhet och konstnärlig/litterär verksamhet), mot kapitalvinst (fastighet och bostadsrätt) eller som kapitalförlust på andelshus.

Detta underskott kan inkludera inrullat underskott från tidigare år än 1994 då reglerna om räntefördelning började gälla.

73,7 % av expansionsfond dras ifrån

21.4.7 Expansionsfond

Kapitalunderlaget minskas med 73,7 % av avsättningen till expansionsfond vid utgången av föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

Skälet är att kapitalunderlaget ska utgöras av fullbeskattade medel. Avsättning till expansionsfond är endast beskattad med expansionsfondsskatt och ska därför tas bort.

Eftersom skatten på expansionsfonder uppgår till 26,3 % kommer avsättningen till expansionsfonder bara att motsvaras av tillgångar på 73,7 % av avsättningen. Endast denna del ska därför minska kapitalunderlaget. Resterande 26,3 % har använts för att betala expansionsfondsskatten.

21.4.8 Tillskott föregående år

Icke varaktigt tillskott föregående år dras av

Kapitalunderlaget ska också sättas ner med tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten (33 kap. 8 § IL).

Skälet till bestämmelsen är att hindra att kapitalunderlaget blåses upp tillfälligt genom att kapital tillskjuts till näringsverksamheten inför årsskiftet och tas ut efter årsskiftet.

Med varaktigt avses inte att tillskottet ska förbli i verksamheten permanent. Däremot måste det vara fråga om en längre tidsperiod som åtminstone sträcker sig över flera år. Det är syftet som är avgörande vid bedömningen, även om oförutsedda händelser senare medför att tillskottet åter måste tas ut. Den skattskyldige bör ha bevisbördan för syftet med transaktionen.

Tillskott vars syfte inte är att varaktigt öka kapitalet ska minska kapitalunderlaget om det fortfarande finns kvar i verksamheten vid beräkningstidpunkten. Till sådana tillskott som bör minska kapitalunderlaget hör t.ex. pengar som näringsidkaren satt in privat i verksamheten i slutet av ett år, t.ex. vid en tillfällig likviditetskrisis och sedan får tillbaka efter årsskiftet när likviditeten förbättrats. Har tillskott och återbetalning i stället skett under samma beskattningsår ska tillskottet inte minska kapitalunderlaget eftersom det inte ingår i detta. För det fall näringsidkaren i slutet av ett år skulle skjuta till pengar vilka sedan används för privata uttag under nästa år ska sådana tillskott minska kapitalunderlaget (se prop. 1996/97:12 s. 52–53).

Initialt tillskott Kapital som tillskjutits när man börjat verksamheten räknas inte som tillskjutet under året och ska inte dras ifrån vid påföljande års räntefördelning (prop. 1993/94:50 s. 231).

Exempel

En person påbörjar en verksamhet i april 2009 och tillskjuter då 100 000 kr i kontanter som utgör tillgångarna i den ingående balansen.

Senare under 2009 tillskjuter han ytterligare 20 000 kr som inte varaktigt ska stanna i verksamheten.

Det senare beloppet ska vid 2011 års taxering dras ifrån kapitalunderlaget men däremot inte det ursprungliga tillskottet på 100 000 kr.

21.4.9 Sparat fördelningsbelopp

Sparat fördelningsbelopp läggs till

Sparat fördelningsbelopp läggs enligt 33 kap. 8 § IL till kapitalunderlaget och ökar därmed kapitalunderlaget för positiv räntefördelning eller minskar ett negativt kapitalunderlag.

Den som sparar fördelningsbelopp varje år kan på så sätt få ett ständigt stigande kapitalunderlag som i sin tur ger stigande utrymme att spara till nästa år osv.

Om kapitalunderlaget i verksamheten efter övriga justeringar är negativt och det finns sparade fördelningsbelopp från tidigare år gör man på följande sätt.

Det sparade fördelningsbeloppet läggs först till kapitalunderlaget.

Om räntefördelning ska ske räknar man sedan ut eventuellt fördelningsbelopp. Om fördelningsbeloppet blir negativt ska det först och främst kvittas mot det sparade fördelningsbeloppet från föregående år. Först därefter ska positiv eller negativ räntefördelning ske genom att belopp flyttas mellan inkomstslagen.

21.4.10 Övergångsposten

Neutralisera gamla förluster

För att undvika att gamla förluster från tiden före räntefördelningens införande leder till negativ räntefördelning har man infört en regel som innebär att man lyfte upp kapitalunderlaget till en 0-nivå när man gick in i systemet. Detta sker genom att ett belopp motsvarande det negativa kapitalunderlaget första året reglerna tillämpades efter införandet läggs till kapitalunderlaget varje år (33 kap. 14 § IL). Detta belopp benämns övergångspost.

Läggs till utan tidsbegränsning

Övergångsposten ska läggas till kapitalunderlaget varje år i framtiden utan någon tidsbegränsning.

Exempel

En näringsverksamhet har i deklarationen 1995 ett negativt kapitalunderlag före övergångsposten men efter övriga justeringar på 100 000 kr.

Eftersom detta belopp ska läggas till som övergångspost blev det slutliga kapitalunderlaget 1995 0 kr.

Nästa år är kapitalunderlaget efter andra justeringar -70 000 kr. Efter tillägg för övergångsposten på 100 000 kr blir kapitalunderlaget det året 30 000 kr.

Om övergångspostens storlek, se 1996 års upplaga av denna handledning.

Justering av övergångsposten för fastighet

Om det fanns en fastighet som utgjorde en kapitaltillgång i näringsverksamheten vid 1995 års taxering (eller vid förlängt räkenskapsår 1996 års taxering) då övergångsposten fastställdes, skulle denna post i vissa fall justerats vid taxeringen 1999 eller om räkenskapsåret börjat före den 1 december 1997 vid taxeringen år 2000.

Om fastigheten tagits upp till ett lägre belopp än det högsta av värdet enligt huvudregeln och värdet enligt alternativregeln ska övergångsposten minskas med mellanskillnaden. Denna nya, sänkta, övergångspost ska användas fr.o.m. 1999 års taxering. Detta gäller även om fastigheten senare sålts.

För fastigheter som utgör lagertillgångar finns inget alternativt värde och någon omräkning behövs således inte.

21.4.11 Överlåtelse av övergångsposten

Benefik överlåtelse

Övergångsposten kan i vissa fall överlätas till annan. För enskild näringsverksamhet gäller detta då näringsverksamheten övergått till en fysisk person eller ett dödsbo på annat sätt än genom köp, byte eller dylikt (33 kap. 14 § tredje stycket IL). Överlåtelse ska således ha skett på ett benefikt sätt, dvs. genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Formuleringen i lagtexten tyder på att hela näringsverksamheten ska överlätas för att övergångsposten ska kunna övertas av någon annan. Skatteverket har i skrivelse 2005-09-07, dnr 130 460090-05/111, angett som sin uppfattning att hela näringsverksamheten måste överlätas för att övergångsposten ska få överföras men att även fler än en person kan vara övertagare. Övergångsposten ska i

sådant fall fördelas i förhållande till var och ens ideella andel av den övertagna näringsverksamheten.

Övertagande av posten torde även kunna ske i det fallet att fastigheter vid överlåtelsen ändrar karaktär från lagertillgångar till kapitaltillgångar.

21.4.12 Makar

Var och en för sig

Om makar tillsammans driver en verksamhet gör var och en räntefördelning för sig på sitt kapitalunderlag i verksamheten.

Beloppsgränsen på 50 000 kr gäller också för vardera maken för sig.

Fördelning efter andel i kapitalet

Kapitalunderlaget delas upp mellan dem på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten (60 kap. 11 § IL). Fördelning kan ske med utgångspunkt från hur stor behållning som finns på makarnas respektive kapitalkonton. Om de inte har två kapitalkonton i verksamheten ska en uppdelning ändå ske efter annan skälig grund.

Det är i princip den civilrättsliga äganderätten respektive betalningsansvarigheten för skulder som är avgörande för vem av makarna som ska redovisa tillgångar och skulder. Om en jordbruksfastighet ägs av den ene av makarna är det givetvis denne som ska redovisa den som tillgång.

I de fall företagsegendomen ägs gemensamt av makarna är det deras respektive kapitalinsatser i näringsverksamheten som blir avgörande för uppdelningen.

I prop. 1993/94:50 s. 232 anförs följande:

”Vanliga bevisvärderingsregler gäller. I de fall en säker fördelning inte kan göras får man med tillgängliga uppgifter om anskaffningen av de i verksamheten ingående tillgångarna söka göra en så rättvisande fördelning som möjligt. Denna fördelning skiljer sig principiellt inte från den fördelning som skulle göras vid förmögenhetstaxeringen under den tid då s.k. arbetande kapital i enskild näringsverksamhet var förmögenhetsskattepliktig eller den fördelning som måste göras i samband med dödsfall och gåvor då lättnadsreglerna i 23 § F och 43 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt ska tillämpas.”

Underskott, tillskott, sparat fördelningsbelopp, periodiseringsfonder, expansionsfonder och övergångspost ska också redovisas av makarna med sina respektive belopp.

I det fallet ena maken varken äger del i tillgångarna, är betalningsansvarig för skulderna eller har gjort avsättning till exempelvis periodiseringsfond kan han inte göra någon räntefördelning utan hela hans resultat beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Gemensam verksamhet

Beträffande gemensam verksamhet torde det vanliga vara att makarna äger verksamheten gemensamt, antingen var och en sin egendom eller med ideella andelar. Räntefördelning ska då göras för var och en.

Det är emellertid också möjligt att ena maken inte äger några tillgångar alls och någon räntefördelning ska i så fall normalt inte ske för honom.

Medhjälpande make

Om en av makarna inkomstskattemässigt bedöms som medhjälpande make är det möjligt att vederbörande ändå äger vissa tillgångar och är betalningsansvarig för vissa skulder. Räntefördelning ska då ske för honom. Det vanligaste torde dock vara att den företagsledande maken äger tillgångarna och är ansvarig för skulderna. Räntefördelning kan också behöva göras i fall då medhjälpande make t.ex. gjort avsättningar till periodiseringsfonder och därigenom skapat sig ett negativt kapitalunderlag

Dold äganderätt

Man kan sannolikt ta hänsyn till dold äganderätt i lika stor utsträckning som vid andra inkomstskattefrågor. Bevisningen i det enskilda fallet blir avgörande.

21.5 Kapitalunderlaget – Handelsbolagsdelägare

För näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolag görs räntefördelning av delägare som är fysisk person eller svenskt dödsbo, däremot inte för delägare som är annan juridisk person, t.ex. aktiebolag.

Räntefördelningen görs för varje delägare för sig på blankett N3A och inte för handelsbolaget som helhet.

Utgången av föregående år

Kapitalunderlaget för delägare i handelsbolag utgörs av *den justerade anskaffningsutgiften* på hans andel eller, för andel som är lagertillgång, andelens *skattemässiga värde* vid

utgången av föregående räkenskapsår (jfr avsnitt 21.3.1 och 21.7) med vissa ytterligare justeringar.

1. Tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån.
2. Ränteförmånliga lån under det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller hans närstående dras ifrån.
3. Sparat fördelningsbelopp läggs till.
4. En övergångspost, normalt motsvarande negativt kapitalunderlag vid 1995 års taxering, läggs till, se avsnitt 21.4.10.

Långa och korta räkenskapsår Liksom för enskilda näringsidkare ska fördelningsbeloppet jämkas om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader, se avsnitt 21.6.

Nyförvärvad andel Om andelen i handelsbolaget förvärvats under året har bolagsägaren inget värde på andelen att redovisa vid föregående beskattningsårs utgång och enligt Skatteverkets uppfattning ska därför räntefördelning inte ske första året andelen innehas.

Sista året Det året andelen säljs kan räntefördelning komma i fråga för säljaren, men endast under förutsättning att del av årets resultat tillkommer denne. För säljarens del ska räntefördelning i så fall ske för ett förkortat räkenskapsår, se avsnitt 21.6. Köparen får inte göra räntefördelning för andelen ifråga första året, se föregående stycke.

Underlag Underlaget för räntefördelning utgår från den justerade anskaffningsutgiften på andelen.

Ask-i-ask-situationer Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag redovisas resultatet i samma näringsverksamhet och räntefördelning görs bara för det direktägda handelsbolaget.

21.5.1 Justerad anskaffningsutgift/skattemässigt värde

Andelar som kapitaltillgångar För andelar i handelsbolag som är kapitaltillgångar utgår man från den justerade anskaffningsutgiften på andelen vid föregående beskattningsårs utgång.

Eftersom en justerad anskaffningsutgift på en andel påverkats endast av underskott som varit avdragsgilla och inte av underskott som rullats, behöver någon korrigering för gamla underskott inte göras.

Expansionsfonder Enskild näringsidkare ska dra ifrån 73,7 % av avsättningar till expansionsfonder som fanns vid förra året utgång. Motsvarande

gäller i princip för andel i handelsbolag fast tekniken är en annan. Skillnaden mot enskilda näringsidkare är att den justerade anskaffningsutgiften varje år justeras med ökning eller minskning av expansionsfonden. En ökning eller en minskning av expansionsfonden är en kostnad/intäkt på bolagsnivå som ska påverka den justerade anskaffningsutgiften. Enligt 50 kap. 5 § IL ska anskaffningsutgiften dessutom ökas med 26,3 % av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 26,3 % av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Netto innebär detta att den justerade anskaffningsutgiften varje år kommer att påverkas med 73,7 % av en förändring av expansionsfonden. När en expansionsfond förs över från en andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 § IL ska 73,7 % av den överförda expansionsfonden öka den justerade anskaffningsutgiften. Detta regleras i 50 kap. 5 § IL. Anledningen till detta är att eftersom expansionsfonden inte återförs till beskattning i den aktuella näringsverksamheten kommer inte den skattepliktiga vinsten på bolagsnivå att öka, vilken den hade gjort om man återfört expansionsfonden. Eftersom den justerade anskaffningsutgiften minskades med 73,7 % netto vid avsättningen till fonden och den kommer att återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten, alternativt omvandlas till beskattat kapital i ett aktiebolag, skulle en trippelbeskattning äga rum om inte den justerade anskaffningsutgiften korrigerades genom att den ökas med 73,7 % av den övertagna expansionsfonden. Dessutom ska den justerade anskaffningsutgiften påverkas av de tillgångar respektive skulder som tagits ut ur handelsbolaget och förts över till den enskilda näringsverksamheten. Är de övertagna tillgångarna större än de övertagna skulderna ses skillnaden som ett uttag. Är skulderna större än tillgångarna är det i stället fråga om ett tillskott.

För beskattningsåret 2008 och tidigare var expansionsfondsskatten 28 % i stället för 26,3 %. Vid 2010 års taxering återbetalades därför 1,7 % av expansionsfonden som fanns vid utgången av beskattningsåret 2008. Denna återbetalning av expansionsfondsskatten ska ha minskat den justerade anskaffningsutgiften vid 2010 års taxering. Detta gjordes på blankett N3A kod 798.

Periodiseringsfonder m.m.

När det gäller andra skattemässiga avsättningar som t.ex. avsättning till periodiseringsfonder och ersättningsfond är det kostnader på bolagsnivå som därigenom påverkar den justerade anskaffningsutgiften negativt. På motsvarande sätt är en återföring av dessa fonder en intäkt på bolagsnivå som

därigenom ökar den justerade anskaffningsutgiften. Det innebär att den justerade anskaffningsutgiften varje år påverkas av förändringen av dessa fonder.

När periodiseringsfonder förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 30 kap. 13 § IL bör, enligt Skatteverkets uppfattning, den justerade anskaffningsutgiften ökas med de överförda fonderna. Eftersom periodiseringsfonderna inte återförs till beskattning i den aktuella näringsverksamheten kommer den skattepliktiga vinsten på bolagsnivå inte att öka och därigenom kommer inte heller den justerade anskaffningsutgiften att påverkas.

Den justerade anskaffningsutgiften har dock påverkats i negativ riktning när avsättningen till periodiseringsfonder gjordes, eftersom den avsättningen påverkade det skattepliktiga resultatet på bolagsnivå. I likhet med vad som ovan beskrivits när det gäller expansionsfonder kommer en trippelbeskattning att ske vid återföring av periodiseringsfonderna i enskild näringsverksamhet/aktiebolaget om man inte ökar den justerade anskaffningsutgiften. Detta är emellertid, till skillnad mot överförda expansionsfonder, inte reglerat i inkomstskattelagen. Skatteverkets uppfattning är därför att man ändå bör korrigera den justerade anskaffningsutgiften för att undvika en trippelbeskattning. På samma sätt som ovan beskrivits när det gäller expansionsfonder kommer den justerade anskaffningsutgiften även att påverkas av de tillgångar och skulder som förts ut ur näringsverksamheten.

I det fall man för över verksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och samtidigt för över periodiseringsfonder enligt 30 kap. 12 § IL blir tillvägagångssättet ett annat. Skillnaden mellan de överförda tillgångarna och skulderna tas upp som en fordran i handelsbolagets räkenskaper. Eftersom periodiseringsfonderna dessutom ska bokföras i aktiebolagets räkenskaper kommer ett belopp motsvarande överförda periodiseringsfonder normalt att reducera denna fordran. Därför behöver ingen särskild justering av anskaffningsutgiften göras i dessa fall. Tillgångsmassan i handelsbolaget har minskat med ett belopp motsvarande periodiseringsfonderna, varför framtida uttag därigenom också minskar. Alternativt skulle man kunna behandla ett belopp motsvarande överförda periodiseringsfonder som ett uttag, då skulle den justerade anskaffningsutgiften ökas med överförda periodiseringsfonder och minskas med motsvarande belopp som uttag. I bägge fallen kommer den justerade anskaffningsutgiften netto att vara opåverkad.

I vissa lägen kanske man i stället först bokför in periodiseringsfonden i handelsbolagets räkenskaper och därefter för över hela balansräkningen till ett aktiebolag. I detta läge kan man också underlåta att beakta periodiseringsfonden när det gäller den justerade anskaffningsutgiften.

Andelar som lagertillgångar

Beträffande andelar som är lagertillgångar utgår man från andelens skattemässiga värde.

21.5.2 Tillskott

Icke varaktiga tillskott föregående år dras ifrån

Kapitalunderlaget ska sättas ner med tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten (33 kap. 19 § IL), se avsnitt 21.4.8).

Skälet är detsamma som för enskilda näringsidkare; att hindra att kapitalunderlaget blåses upp över årsskiftet genom att kapital tillskjuts till handelsbolaget inför årsskiftet och tas ut efter årsskiftet.

Beträffande initialt tillskott gäller detsamma som för enskilda näringsidkare.

21.5.3 Ränteförmånligt lån

Ränteförmånligt lån dras ifrån

Från kapitalunderlaget för räntefördelning ska man också dra ränteförmånliga lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller till hans närstående. Det rör sig här om lån som normalt sett löpt under 2010.

Skälet till bestämmelsen är att delägarna annars hade kunnat låna handelsbolagets pengar med liten eller ingen ränta och på så sätt i praktiken både disponerat dem privat och fått räntefördelning för dem.

Även om det räntebilliga lånet reducerar kapitalunderlaget anser Skatteverket att uttagsbeskattning ska ske med ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsmässig ränta och den ränta som faktiskt erlagts. Vidare anser Skatteverket att avdrag inte kan medges enligt reglerna i 42 kap. 11 § IL för uttagsbeskattat belopp, se Skatteverkets skrivelse 2006-11-14, dnr 131 658087-06/111.

Inte förskott på årets resultat

Löpande förtida uttag av årets resultat ska inte ses som lån i detta sammanhang. I stället avses sedvanliga lån. Se prop. 1993/94:50 s. 313.

Även lån under del av året Lånet ska dras ifrån i sin helhet även om det bara löpt under en begränsad del av räkenskapsåret, prop. 1993/94:50 s. 244. Om lånebeloppets storlek varierat under året bör man därför på motsvarande sätt dra ifrån det högsta beloppet.

Närstående Vem som är närstående definieras i 2 kap. 22 § IL (se SKV 301, avsnitt 5.22).

Marknadsmässig ränta Vad som menas med marknadsmässig ränta har inte närmare kommenterats. Utgångspunkten är att det är den ränta man skulle behövt erlagga till en utomstående långgivare. Det saknas uttryckliga regler om hur hög räntan måste vara för att kunna bedömas som marknadsmässig. Någon fast praxis finns inte heller. Bedömningen av räntenivån måste göras i varje enskilt fall. Man måste utgå från lånevillkoren och jämföra med den ränta som bank eller liknande inrättning skulle ta ut på motsvarande lån med motsvarande säkerhet. Faktorer som påverkar bedömningen är bl.a. lånets karaktär (villkor, fast eller rörlig ränta m.m.), räntan på marknaden, risktagande och de säkerheter som har lämnats.

21.5.4 Sparat fördelningsbelopp

Sparat fördelningsbelopp läggs till Sparat fördelningsbelopp läggs till kapitalunderlaget och ökar därmed kapitalunderlaget för positiv räntefördelning eller minskar ett negativt kapitalunderlag.

Den som sparar fördelningsbelopp varje år får på så sätt en ”ränta-på-ränta-effekt”.

Kvittning mot negativt fördelningsbelopp Om det finns ett sparat fördelningsbelopp ska detta alltid läggas till kapitalunderlaget. Om det efter det att även andra poster lagts till (övergångspost m.m.) föreligger ett negativt kapitalunderlag med mer än 50 000 kr, räknar man ut det negativa fördelningsbeloppet (procentsatsen multiplicerad med det negativa kapitalunderlaget).

Det sparade fördelningsbeloppet ska sedan kvittas mot det negativa fördelningsbeloppet. Först därefter ska positiv eller negativ räntefördelning ske.

Ej överlåtbar Till skillnad mot vad som gäller för enskilda näringsidkare (se avsnitt 21.3.4) kan man inte överlåta ett sparat fördelningsbelopp hänförligt till en andel i handelsbolag, eftersom motsvarande reglering som finns i 33 kap. 7a § IL för enskilda näringsidkare inte finns för delägare i handelsbolag.

21.5.5 Övergångsposten

Liksom för enskilda näringsidkare skulle en övergångspost fastställas vid 1995 års taxering (33 kap. 20 § IL, se avsnitt 21.4.10). Denna övergångspost läggs till kapitalunderlaget varje år framöver utan tidsbegränsning.

Om övergångspostens storlek, se 1996 års upplaga av denna handledning.

21.5.6 Överlåtelse av övergångsposten

För delägare i handelsbolag gäller samma möjlighet att överlåta övergångsposten tillsammans med andelen i handelsbolaget som för enskilda näringsidkare när de överlåter sin näringsverksamhet.

Till fysisk person eller dödsbo

Förutsättningarna är att överlåtelsen sker till en fysisk person eller ett dödsbo och på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fäng (33 kap. 20 § fjärde stycket IL).

Arv, gåva o.d.

Överlåtelse ska således ha skett genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Hela andelen

Hela andelen i handelsbolaget ska överlåtas.

21.5.7 Makar

Endast delägare

För handelsbolag gäller att kapitalunderlaget utgår från den justerade anskaffningsutgiften eller, för lagertillgångar, det skattemässiga värdet. Det innebär att endast delägare i handelsbolaget kan göra räntefördelning. För makar gäller att om båda ska göra räntefördelning måste båda vara delägare. Om den ene maken arbetar i handelsbolaget utan att vara delägare är ersättningen, upp till marknadsmässig ersättning, lön för denne och inte resultat av näringsverksamhet.

Var för sig

Är båda makarna delägare gör de räntefördelning var för sig på grundval av vars och ens justerade anskaffningsutgift, resultat, tillskott etc.

21.6 Justering vid långa och korta räkenskapsår

Enligt 33 kap. 3 § tredje stycket IL ska fördelningsbeloppet justeras när räkenskapsåret inte är 12 månader.

Exempel

Fördelningsbeloppet före justering är 120 000 kr och räkenskapsåret 18 månader.

Fördelningsbeloppet blir

$$\frac{120\,000 \times 18}{12} = 180\,000 \text{ kr}$$

Även ett negativt fördelningsbelopp justeras på motsvarande sätt. Före införandet av inkomstskattelagen var det inte fördelningsbeloppet som skulle justeras. I stället justerades kapitalunderlaget.

**Förlängda
räkenskapsår**

Vid förlängda räkenskapsår görs räntefördelning även för tid som avser 2009. Räntesatsen är numera knuten till det aktuella taxeringsårets.

**Överlåtelse av
andel i handels-
bolag**

Även i en del andra fall när den skattskyldige beskattas för en annan tidsperiod än tolv månader kan justering komma i fråga.

Prop 1993/94:50 s. 314

”Bestämmelsen ska tillämpas även om i annat fall en delägare i ett handelsbolag taxeras för inkomst hos bolaget avseende annan tidsperiod än tolv månader. Detta inträffar när en andel i ett handelsbolag överläts under bolagets löpande beskattningsår och överlåtaren och förvärvaren fördelar det skattemässiga resultatet mellan sig.”

Ordet beskattningsår får således i det här avseendet tolkas som den tidsperiod för vilken beskattning ska ske. Detta torde gälla såväl vid överskott som vid underskott i verksamheten. I de fall då resultatet inte delas mellan köpare och säljare beskattas köparen för årets hela resultat. För säljaren kan någon räntefördelning inte ske eftersom ingen del av räkenskapsårets resultat ska hänföras till honom. Han kan inte anses ha haft något beskattningsår avseende den aktuella näringsverksamheten i den betydelse ordet används i 33 kap. 3 § tredje stycket IL och fördelningsbeloppet jämkas till 0 kr. Varken positiv eller negativ räntefördelning kan komma i fråga.

Att köparen inte får göra räntefördelning första året framgår av avsnitt 21.5.

21.7 Flera näringsverksamheter

**Räntefördelning
för varje närings-
verksamhet för sig**

Av allmänna bestämmelser i 14 kap. 12–13 §§ IL följer att räntefördelning ska göras för varje näringsverksamhet för sig (jfr författningskommentaren till 33 kap. 2 § IL, prop. 1999/2000:2 del 2, s. 400).

Om en person driver dels enskild näringsverksamhet, dels innehar en andel i ett handelsbolag, ska alltså två räntefördelningar göras, en för den enskilda näringsverksamheten och en för handelsbolaget.

Exempel

En person har dels en enskild näringsverksamhet med en nettoskuld på 70 000 kr, dels en andel i ett handelsbolag med en anskaffningsutgift efter justeringar på 200 000 kr.

I den enskilda näringsverksamheten görs en negativ räntefördelning och för andelen i handelsbolaget görs en positiv räntefördelning.

Om ett handelsbolag äger del i ett annat handelsbolag föreligger bara en näringsverksamhet inkluderande båda bolagen och räntefördelning ska bara avse det direktägda bolaget.

50 000 kr-gränsen avser samtliga näringsverksamheter

Beträffande minimigränsen på 50 000 kr gäller dock att summan av samtliga kapitalunderlag ska ligga mellan +50 000 kr och -50 000 kr (33 kap. 4 § IL).

Exempel

En person har en näringsverksamhet med ett kapitalunderlag på 70 000 kr och en annan med ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Eftersom summan bara är 40 000 kr blir det ingen räntefördelning i någondera näringsverksamheten.

I vissa fall gör man räntefördelning i en näringsverksamhet trots att kapitalunderlaget i den näringsverksamheten är mindre än 50 000 kr.

Exempel

En näringsverksamhet har ett kapitalunderlag på 200 000 kr och en annan ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Eftersom summan är 170 000 kr och större än 50 000 kr ska negativ räntefördelning göras i den andra näringsverksamheten trots att det negativa kapitalunderlaget där inte överskrider -50 000 kr.

Positiv räntefördelning görs i den ena näringsverksamheten på ett kapitalunderlag på 200 000 kr och negativ räntefördelning görs i den andra näringsverksamheten på ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Sparat utrymme Att räntefördelning ska ske för varje näringsverksamhet för sig innebär bl.a. att utrymme för positiv räntefördelning sparas för varje näringsverksamhet för sig. Den kan inte heller flyttas till en annan näringsverksamhet och utnyttjas där (prop. 1993/94:50 s. 310).

22 Expansionsfonder

22.1 Inledning

Bestämmelserna om expansionsfonder finns i 34 kap. IL. Tidigare fanns bestämmelserna i lagen (1993:1537) om expansionsmedel.

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet har samma möjlighet som aktiebolag att expandera sin verksamhet med lågbeskattade medel genom att de får göra avsättning till expansionsfond.

Avsättningen är avdragsgill vid beräkning av resultatet av näringsverksamheten, men en särskild skatt, expansionsfondsskatt, på 26,3 % motsvarande skatten för aktiebolag utgår på beloppet.

Expansionsfondsskatten var t.o.m. 2009 års taxering 28 %. Med anledning av den nya skattesatsen finns särskilda övergångsregler vid 2010 års taxering.

När avsättningen återförs till beskattning tas den upp som resultat av näringsverksamheten och den erlagda expansionsfondsskatten återfås, men i gengäld måste man då normalt betala vanlig inkomstskatt och egenavgifter/SLF på det återförda beloppet.

Avdrag får inte göras med större belopp än resultatet av näringsverksamheten efter vissa justeringar.

Det finns en övre gräns för hur stor avsättning man totalt får ha. Expansionsfonden får uppgå till högst 135,69 % av kapitalunderlaget för expansionsfond i verksamheten vid årets utgång.

För fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i svenska handelsbolag finns motsvarande regler. Sammanlagd avsättning till expansionsfond får för var och en av dem inte leda till att den justerade anskaffningsutgiften på andelen efter vissa ytterligare ändringar blir negativ.

Expansionsfond kan i flera fall överlätas till annan.

Förlustutjämning Expansionsfond kan också användas till förlustutjämning bakåt genom att man ett förlustår helt eller delvis återför tidigare avsatt expansionsfond till beskattning. På så sätt kan ett 0-resultat uppnås, vilket medför att inga skatter eller avgifter behöver betalas på den återförda expansionsfonden. Dessutom får man en likviditetsförstärkning genom att expansionsfondsskatten på det återförda beloppet återfås.

22.2 Tillämpningsområde

Vem får göra avsättning? Avsättning får göras av fysisk person och dödsbo efter en person som vid sin död var obegränsat skattskyldig om de bedriver näringsverksamhet (34 kap. 1 § IL).

Reglerna tillämpas också på fysiska personer och dödsbon som är delägare i svenska handelsbolag och av det skälet redovisar resultat av näringsverksamhet. Avsättning till expansionsfond görs för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget som helhet (34 kap. 2 § IL).

En förutsättning är att resultatet av näringsverksamheten redovisas i Sverige. Avsättning får däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar – EEIG.

22.3 Expansionsfondsskatt

På avsättning till expansionsfond tas ut en expansionsfondsskatt på 26,3 %. Vid återföring av expansionsfond dras motsvarande belopp av från den slutliga skatten (1 kap. 3 § och 65 kap. 8 § IL).

Särskilt vid 2010 års taxering

Eftersom bolagsskatten sänkts från 28 % till 26,3 % för bolag med beskattningsår som börjar efter den 31 december 2008 har även expansionsfondsskatten fr.o.m. taxeringsåret 2010 sänkts från 28 % till 26,3 %. I och med denna sänkning måste man korrigera för de expansionsfonder som avsatts t.o.m. taxeringsåret 2009. På dessa fonder har man betalt 28 % i expansionsfondsskatt men man kommer bara att få tillbaka 26,3 % när expansionsfonden återförs till beskattning. Därför har man infört särskilda ikraftträdanderegler vid taxeringsåret 2010. Dessa finns i punkt 4 av ikraftträdandereglerna till SFS 2008:1343.

Vid 2010 års taxering ska samtliga kvarvarande avdrag för avsättning till expansionsfond som gjorts för beskattningsåret 2008 eller tidigare beskattningsår anses återförda den 1 januari

2009 och genast återavsatta till expansionsfond. Vid återföringen tillämpas bestämmelserna i sina äldre lydelse och vid återavsättningen tillämpas bestämmelserna i sina nya lydelse. Vid bestämmande av det belopp som expansionsfonden högst får uppgå till vid 2010 års taxering tillämpas i fråga om återavsättningen 34 kap. 6 och 10 §§ IL i sina äldre lydelse och vid tillämpningen av 34 kap. 13 § IL tillämpas 50 kap. 5 § IL i sin äldre lydelse.

Det innebär att vid återavsättningen är det den gamla regeln om att expansionsfonden får uppgå till högst 138,89 % av kapitalunderlaget som gäller. I annat fall hade man kunnat tvingas återföra delar av fonden eftersom den procentsatsen nu sänkts till 135,69 i det nya regelsystemet.

Återföringen och återavsättningen kommer att ske automatiskt. Den skattskyldige ska inte själv göra detta utan det sköts av Skatteverket. Det innebär att man netto blir tillgodoräknad 1,7 % på sin expansionsfond vid 2009 års taxering, vilket kommer att tillgodoräknas vid beräkningen av den slutliga skatten för taxeringsåret 2010.

Om man vid årets utgång vill öka eller minska sin fond måste man på vanligt sätt själv göra ett yrkande om detta i sin inkomstdeklaration. Då kommer de nya reglerna att gälla, både när det gäller återföring av expansionsfond och ytterligare avsättning till fonden. Det innebär att man betalar 26,3 % i expansionsfondsskatt på en ökning av expansionsfonden och man får 26,3 % åter på den delen av fonden som återförs till beskattning. Mer om bestämmelserna finns i prop.2008/09:65.

22.4 Beloppsgränser

22.4.1 Huvudregel

Förutsättningar

För att man ska få göra en avsättning till expansionsfond måste man

1. ha överskott av näringsverksamhet efter vissa justeringar och
2. ha ett positivt kapital i verksamheten efter vissa justeringar.

Avsättning kan ske vid både aktiv och passiv näringsverksamhet.

Avdrag för avsättningen

Avdrag från resultatet av näringsverksamhet medges med ett belopp som motsvarar avsättningen till expansionsfond (34 kap. 2 § IL).

Ej PGI m.m.	Eftersom avdrag medges för avsatta belopp blir de inte sjukpenninggrundande eller pensionsgrundande det året avsättning sker. Först när de återförs och beskattas som resultat av näringsverksamhet kommer de att medföra sådana sociala förmåner om verksamheten är att betrakta som aktiv näringsverksamhet. Avsättningar till expansionsfond ingår inte heller i kapitalunderlaget för räntefördelning eftersom de inte är beskattade fullt ut.
Högst resultatet	Avsättning får inte göras med större belopp än resultatet av näringsverksamhet efter vissa justeringar, se 34 kap. 5 § IL och avsnitt 22.4.2.
Ett tak för totala avsättningen från olika år	Avsättningar får inte heller vara hur stora som helst utan det finns en övre gräns eller ett tak som är relaterat till det kapital som är satsat i verksamheten. Se 34 kap. 7 och 13 §§ IL samt avsnitten 22.4.3 och 22.4.4.
Näringsverksamheter	<p>Avsättning görs för varje näringsverksamhet för sig. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare är, med vissa undantag, <i>en</i> näringsverksamhet. Om däremot en person har både en enskild näringsverksamhet och en andel i ett svenskt handelsbolag, eller andelar i flera olika handelsbolag, så ska avsättningarna göras var för sig.</p> <p>En person som har flera näringsverksamheter kan således göra avsättning i en näringsverksamhet som lämnat överskott och har positivt kapital trots att en annan gått med underskott eller har ett negativt kapital.</p> <p>Man ska också hålla isär expansionsfonder för olika näringsverksamheter och man har bara en fond per näringsverksamhet.</p> <p>I vissa fall kan expansionsfonder överföras från en näringsverksamhet till en annan, se avsnitt 22.6 samt SKV 336, avsnitt 14.</p>
Ask-i-ask-situationer	Om en person är delägare i ett handelsbolag som i sin tur äger en andel i ett annat handelsbolag får någon avsättning till expansionsfond inte ske för detta andra handelsbolag. Skälet är att både resultatet och värdet av detta handelsbolag redovisas i det direktägda handelsbolaget.
Ingen tidsgräns	Det finns ingen tidsgräns, som för periodiseringsfonder, inom vilken expansionsfond måste återföras till beskattning. Det innebär att man inte behöver hålla isär avsättningar från olika år utan kan ha samtliga avsättningar i näringsverksamheten i en post.

22.4.2 Justerat resultat

Ej underskott

En avsättning till expansionsfond får i princip inte medföra underskott. Man har därför infört en begränsningsregel i 34 kap. 5 § IL.

Maximal avsättning

Avsättning till expansionsfond får göras med högst resultatet av näringsverksamheten före

- ökning av expansionsfond,
- pensionssparande,
- sjukpenning och
- egenavgifter.

Eftersom man jämför avsättningen med resultatet före avdrag för egenavgifter är det i praktiken möjligt att det efter avdrag för både expansionsfond och egenavgifter uppkommer ett underskott i näringsverksamheten. Det kan även uppkomma ett underskott på grund av avsättning till expansionsfond i ett fall då en enskild näringsidkare överför del av sin näringsverksamhet under året till en annan enskild näringsidkare (se avsnitt 22.6.1).

Skogskonto, upphovsmannakonto

Uppskov och återföringar avseende skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska tas med (1993/94:SkU 25 s. 76).

Räntefördelning, periodiseringsfond

Avsättning till expansionsfond ska göras efter räntefördelningen och efter avsättning till periodiseringsfond.

Exempel

En person har ett resultat från verksamheten efter övriga justeringar på 500 000 kr.

Beloppet för räntefördelning är 100 000 kr och han väljer att flytta detta belopp till kapital.

Därefter återstår 400 000 kr av resultatet. Han sätter av 30 % eller 120 000 kr till en periodiseringsfond.

Sedan återstår 280 000 kr som är hans utrymme för avsättning till expansionsfond.

Beloppet som överflyttats till inkomstslaget kapital genom räntefördelning eller avsatts till periodiseringsfond kan således inte utnyttjas igen för en avsättning till expansionsfond.

Handelsbolag

Resultatet beräknas på samma sätt för delägare i handelsbolag som för enskilda näringsidkare. Man utgår från det skattepliktiga

resultatet i näringsverksamheten före ökningen av expansionsfond, sjukpenning, pensionssparande och egenavgifter, men efter räntefördelning, avsättning till periodiseringsfond etc.

Inte resultat av kapital

Delägare i handelsbolag redovisar ibland en del av resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget näringsverksamhet, t.ex. kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter i handelsbolaget. Den delen av resultatet som inte redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet kan inte ligga till grund för avsättning till expansionsfond.

22.4.3 Kapitalunderlag för enskilda näringsidkare

Maximerad total avsättning

För att inte näringsidkare ska kunna använda tillgångar motsvarande expansionsfonden för privat bruk finns ett tak för de totala avsättningarna i näringsverksamheten från olika år, se 34 kap. 7 och 12 §§ IL.

135,69 % av kapitalunderlaget

För enskilda näringsidkare får expansionsfonden uppgå till högst ett belopp som motsvarar 135,69 % av ett kapitalunderlag för expansionsfond i verksamheten vid årets utgång (34 kap. 6 § IL). Det är detsamma som att expansionsfonden inte får överstiga kapitalunderlaget efter det att man tagit ut medel för att betala expansionsfondsskatten.

T.o.m. taxeringsåret 2009 var motsvarande siffra 138,89 % eftersom expansionsfondsskatten då var 28 % i stället för som nu 26,3 %.

Exempel

En person har ett kapitalunderlag före avsättning till expansionsfond på 100 000 kr.

Han gör en avsättning på 100 000 kr. När expansionsfondsskatten har betalats har han ett kapitalunderlag på 73 700 kr om han tagit ut medel ur näringsverksamheten för att betala expansionsfondsskatten.

135,69 % av kapitalunderlaget 73 700 eller 100 000 kr är det maximala beloppet för expansionsfond, vilket innebär att han inte behöver återföra avdraget till beskattning så länge som kapitalunderlaget inte minskas.

Om näringsverksamhet förs över

Om näringsverksamheten helt eller delvis förs över till annan enskild näringsidkare, till handelsbolag eller till aktiebolag och expansionsfonden eller en del av den tas över av mottagaren enligt bestämmelserna i 34 kap. 18–20 §§ IL, gäller inte

	begränsningen till 135,69 % av kapitalunderlaget (se även avsnitt 22.6.1).
Tillgångar minus skulder	Kapitalunderlaget beräknas på följande sätt. Man utgår från skillnaden mellan <i>tillgångar och skulder i verksamheten</i> . Man använder samma regler som vid räntefördelning när det gäller dels vilka tillgångar och skulder som ska tas med, dels hur dessa ska värderas, jfr avsnittet 21.4.
Förenklat årsbokslut	Tillämpar den enskilde näringsidkaren reglerna om förenklat årsbokslut se även avsnitt 21.4.1.
Vid årets utgång	När det gäller kapitalunderlaget för expansionsfond sker emellertid beräkningen <i>per beskattningsårets utgång</i> .
Ej expansionsfond	Eventuella avsättningar till expansionsfond räknas inte som skuld.
Andel kooperativ förening	Andel i kooperativ förening ska alltid vara med under förutsättning att innehavet är näringsbetingat. Detsamma gäller även för medlems fordran på en sådan förening. Detta gäller efter yrkande även retroaktivt från och med 1995 års taxering.
Fastighet	Beträffande fastigheter så kan den skattskyldige välja en annan värderingsregel (huvudregel eller alternativregel, se avsnitt 21.4.3) vid beräkning av kapitalunderlag för expansionsfond än han gjort vid beräkningen av kapitalunderlaget för räntefördelning. Någon stoppregel finns inte. Man kan också välja olika regler olika år.
Benefikt förvärv mot vederlag	Om en fastighet som är kapitaltillgång förvärvats 1996 eller senare genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid äktenskapets upplösning men <i>mot viss betalning</i> , t.ex. övertagande av fastighetslån, gäller i vissa fall särskilda regler. Om detta slag av förvärv, se även avsnitt 21.4.3. Eftersom maximal expansionsfond fastställs med utgångspunkt från kapitalet i verksamheten vid årets utgång kommer dessa regler beträffande expansionsfond att gälla för alla näringsidkare som på detta sätt förvärvat en fastighet under året oavsett om de bedrivit näringsverksamhet tidigare eller ej. Reglerna innebär att man ska slippa återföra expansionsfond på grund av fastighetsförvärvet i de fall förvärvet leder till att kapitalunderlaget sänks. Dessa regler blir således bara aktuella när expansionsfond övertagits i samband med förvärvet av fastigheten eller om förvärvaren redan har expansionsfond i näringsverksamheten, se prop. 1996/97:12 s. 32.

Särskild post

Detta sker genom att *en särskild post* läggs till kapitalunderlaget. Denna post är densamma som den särskilda posten vid räntefördelning.

Exempel

En fastighet med ett taxeringsvärde på 900 000 kr och ett värde vid beräkning av kapitalunderlag för expansionsfond på 400 000 kr förvärvas genom gåva mot vederlag på 600 000 kr.

Samtidigt övertas expansionsfond på 100 000 kr.

Kapitalunderlaget före tillägg av den särskilda posten blir $400\,000 - 600\,000 = -200\,000$ kr. Detta understiger 100 000 kr och en särskild post ska läggas till.

Den beräknas i detta fall till $400\,000 - 600\,000 - 73\,700 = -273\,700$ kr. Den särskilda posten blir 273 700 kr.

Om fastigheten har förvärvats före 2010 har den särskilda posten i exemplet ovan varit 272 000 kr. Från och med taxeringen 2011 kommer den särskilda posten i stället att uppgå till 273 700 kr (övergångsbestämmelse p. 3 till SFS 2008:1343).

Den särskilda posten får bara läggas till med så stort belopp att återföring av expansionsfond undviks. Om kapitalunderlaget före tillägget något år blir så högt att den särskilda posten inte får utnyttjas till någon del faller den bort för alltid och får då inte läggas till senare år.

Den särskilda posten får bara läggas till så länge fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om bara en del av fastigheten överlåts sätter man ner den särskilda posten i motsvarande mån. Bestämmelserna om den särskilda posten vid räntefördelning när fastigheten och driften av den är uppdelad på olika förvärvskällor och tillskott skett ska tillämpas också vid beräkning av särskild post för expansionsfond, se avsnitt 21.4.3.

Justeringar

Med utgångspunkt från nettokapitalet görs sedan följande justeringar.

1. *Beskattningsårets* underskott som inte dragits av direkt, läggs till, jfr avsnitt 21.4.6.
2. Tillskott *under beskattningsåret* som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån, jfr avsnitt 21.4.8.

3. Samma övergångspost som fastställts för räntefördelningen läggs till, jfr avsnitt 21.4.10.

**Ingen justering
för räkenskapsår**

Kapitalunderlaget ska inte justeras vid förlängt eller förkortat räkenskapsår. Skälet är att det utgör en gräns för hur stor avsättning till expansionsfond som totalt får finnas i näringsverksamheten. Det finns inget skäl att tillåta en större eller mindre total avsättning därför att det senaste räkenskapsåret varit längre eller kortare än tolv månader.

Makar

Har makar gemensamt drivit verksamheten räknas kapitalunderlaget ut för var och en för sig, jfr avsnitt 21.4.12.

**Kapitalunderlaget
minskar =
återföring**

Om maximal avsättning har gjorts till expansionsfond och kapitalunderlaget för expansionsfond därefter minskar måste överskjutande del av expansionsfonden återföras till beskattning, se nedan under avsnitt 22.5.

22.4.4 Kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare

**Maximerad total
avsättning**

Även för delägare i svenska handelsbolag finns en övre gräns för hur stora de totala avsättningarna till expansionsfond för handelsbolagsdelägaren får vara (34 kap. 12 § IL).

**Varje delägare
för sig**

Varje delägare i handelsbolaget beräknar sitt tak för avsättning på blankett N3A och inte för handelsbolaget som helhet. Detta gäller även makar, se avsnitt 21.5.7.

**Kapitalunderlaget
får inte bli
negativt**

För delägare gäller att expansionsfond inte får tas upp till den del delägarens justerade anskaffningsutgift för andelen i bolaget enligt 50 kap. 3 § IL blir negativ efter vissa ytterligare justeringar (kapitalunderlaget för expansionsfond) (34 kap. 12 och 13 §§ IL). Man jämför således delägarens totala avsättning till expansionsfond med detta tak. Observera att taket också påverkas av avsättningar till expansionsfond och av återföringar eftersom de påverkar den justerade anskaffningsutgiften.

Kapitalunderlaget i detta fall räknas ut på följande sätt.

1. Man utgår från *justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång* före korrigering för 26,3 % av avdrag för beskattningsårets avsättning till expansionsfond. Om andelen är en lagertillgång utgår man från andelens *skattemässiga värde*, jfr avsnitt 21.5.1.
2. Tillskott under *beskattningsåret* som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån, jfr avsnitt 21.5.2.

3. Ränteförmånliga lån under *beskattningsåret* till delägaren eller hans närstående dras ifrån, jfr avsnitt 21.5.3.
4. Den övergångspost som fastställts vid räntefördelningen läggs till, jfr avsnitt 21.5.5.

Ingen justering för räkenskapsår

Precis som för enskild näringsverksamhet gäller att taket inte justeras vid annat räkenskapsår än tolv månader, se avsnitt 22.4.3.

Kapitalunderlaget blir negativt = återföring

Om avsättningar har gjorts tidigare år och kapitalunderlaget blir negativt måste överskjutande del av expansionsfonden återföras till beskattning, se nedan under avsnitt 22.5.

Vid avsättning till expansionsfond ska man inte ta hänsyn till att 26,3 % av avsättningen kommer att betalas i skatt. Om taket är 100 000 kr kan avsättning således bara göras med 100 000 kr. Taket minskar då med 100 000 kr eftersom posten är avdragsgill vid beräkning av justerad anskaffningsutgift och kommer sedan att ökas med 26 300 kr avseende justering för expansionsfondsskatt, se 34 kap. 13 § IL. Om inga andra förändringar sker nästa år kommer således taket det året att vara 26 300 kr.

Återföring ska ske då taket, dvs. den justerade anskaffningsutgiften inklusive justeringar, blivit negativt. Vid återföring av expansionsfond ska man, till skillnad från vid avsättningar, i princip ta hänsyn till inte bara själva återföringsbeloppet utan även till att expansionsfondsskatt kommer att återfås med 26,3 % av återföringen och att denna post ska påverka taket. Om taket är -73 700 kr måste således 100 000 kr eller 135,69 % av den negativa justerade anskaffningsutgiften återföras. Taket höjs då med 100 000 kr men sänks med 26 300 kr, dvs. nettot blir en höjning på 73 700 kr och ytterligare återföring behövs inte.

Detta innebär att om kapitalunderlaget blir negativt ska återföring ske med 135,69 % av det negativa beloppet.

22.5 Återföring av avdragen

Återföring beskattas

Återföring innebär att hela eller en del av avsättningen i näringsverksamheten återförs till beskattning genom att det återförda beloppet läggs till vid beräkning av resultatet av näringsverksamhet, se 34 kap. 14 § IL. Vanlig inkomstskatt och egenavgifter/SLF utgår. Dessutom blir beloppet sjukpenning- och pensionsgrundande om näringsverksamheten är aktiv.

Expansionsfunds- skatten återfås	Samma år återfås den expansionsfondsskatt som erlagts för beloppet (34 kap. 3 § IL). Om 100 000 kr återförs kommer således 26,3 % eller 26 300 kr att gottskrivas.
Frivillig återföring	<p>Enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag får under verksamhetens gång frivilligt helt eller delvis återföra avsatt expansionsfond när de önskar. Det finns ingen bestämd tidsgräns som för periodiseringsfonder när expansionsfonder ska återföras.</p> <p>Om verksamheten gått med underskott kan detta innebära att återföringen kvittas mot underskottet och att något skattepliktigt överskott inte uppkommer. Trots det ska expansionsfondsskatten gottskrivas näringsidkaren. Detta sker vid debitering av slutlig skatt (65 kap. 8 § IL).</p>
Tvingande återföring	I vissa fall måste avsatt expansionsfond dock helt eller delvis återföras till beskattning. Detta gäller i följande fall.
Taket överskrids	<p>1. Då taket för totala avsättningar minskat kan det bli aktuellt att helt eller delvis återföra tidigare avsatt expansionsfond.</p> <p>Av 34 kap. 6 och 12 §§ IL framgår att det finns ett tak för de totala avsättningarna från olika år. Eftersom expansionsfond inte får tas upp till så stort belopp att taket överskrids, måste den överskjutande delen återföras till beskattning (34 kap. 15 § IL).</p>
Näringsverksamheten upphör	<p>2. Avsatta expansionsfonder ska obligatoriskt återföras till beskattning när näringsverksamheten upphör (34 kap. 16 och 17 §§ IL).</p> <p>Viss skattelättnad kan i dessa fall komma i fråga med hjälp av reglerna om ackumulerad inkomst, se 66 kap. 21 § 3. IL och SKV 301, avsnitt 13. Detta gäller både för enskilda näringsidkare och för delägare i handelsbolag (prop. 1993/94:50 s. 246).</p>
Enskild näringsverksamhet upphör	<p>När en enskild näringsidkare upphör att bedriva näringsverksamhet ska, som huvudregel, samtliga avsatta expansionsfonder återföras till beskattning.</p> <p>Det finns emellertid möjlighet att överlåta expansionsfond i samband med att enskild näringsverksamhet</p> <ul style="list-style-type: none">– överlåts benefikt (avsnitt 22.6.1) eller– överförs till handelsbolag (avsnitt 22.6.2) eller aktiebolag (avsnitt 22.6.3).

Delägare i handelsbolag	<p>När ett handelsbolag upphör att bedriva näringsverksamhet ska delägarens expansionsfonder återföras till beskattning (34 kap. 17 § IL).</p> <p>Ett annat fall då expansionsfond i princip ska återföras är när en delägare i ett handelsbolag avyttrar sin andel. Med avyttring avses inte bara försäljning utan också inlösen av andel och upplösning av bolaget (50 kap. 2 § första stycket IL).</p>
Överlåtelse av expansionsfond	<p>Även i handelsbolagsfallen finns möjlighet att överlåta expansionsfond då</p> <ul style="list-style-type: none">– andel i handelsbolag ges bort i gåva eller dylikt (avsnitt 22.6.4) eller– verksamhet i handelsbolag överförs till aktiebolag, se avsnitt 22.6.6. <p>Vidare finns en möjlighet att ta över expansionsfond från ett handelsbolag i samband med utskiftning, dvs. övergång från handelsbolag till enskild näringsverksamhet, se avsnitt 22.6.5.</p>
Gåva med kapitalvinstbeskattning	<p>I det fallet andelen övergått till annan på benefikt sätt och den justerade anskaffningsutgiften är negativ sker också en kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren (50 kap. 2 § andra stycket IL).</p> <p>Eftersom den totala avsättningen till expansionsfond inte får vara så stor att den justerade anskaffningsutgiften efter vissa ändringar blir negativ, torde det i denna situation vara ovanligt att det finns någon avsättning till expansionsfond att återföra. Eftersom beskattning i dessa fall ska ske som om andelen avyttrats, bör i förekommande fall avsatt expansionsfond emellertid normalt återföras till beskattning. Expansionsfonden kan dock i vissa fall övertas, se avsnitt 22.6.4.</p>
Gåva utan kapitalvinstbeskattning	<p>I det fallet att andelen i handelsbolaget övergått till annan på benefikt sätt och med en positiv justerad anskaffningsutgift sker däremot inte någon kapitalvinstbeskattning.</p> <p>I vissa fall övertas expansionsfonden av den som övertar andelen i handelsbolaget, se avsnitt 22.6.4. Om expansionsfonden inte övertas ska expansionsfonden återföras till beskattning och expansionsfondsskatten kommer att återbetalas.</p>
Återföring i övriga fall	<p>I övrigt ska expansionsfonder återföras till beskattning när</p> <ul style="list-style-type: none">– skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,– näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför EES,

- den skattskyldige är begränsat skattskyldig och dör under beskattningsåret,
- den enskilde näringsidkaren eller delägaren i handelsbolaget försätts i konkurs.

Den andra strecksatsen ovan har ändrats och tillämpas i sin nya lydelse på beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2009. Tidigare gällde regeln även för skatteavtal inom EES och regeln har ändrats på grund av att Högsta förvaltningsrätten i RÅ 2008 ref. 30, det s.k. Malta-målet, slagit fast att den tidigare lydelsen stred mot etableringsfriheten och EU-rätten. De nya reglerna innebär att omedelbar återföring av fonden inte ska ske när skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör på grund av ett skatteavtal med en stat inom EES. I dessa fall ska återföring i stället ske enligt övriga regler i 34 kap. IL. Om någon annan regel om omedelbar återföring är tillämplig, t.ex. om skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör, tar den senare regeln över. För att fonden ska få finnas kvar förutsätts att det finns en skattskyldig i Sverige.

Dessa regler gäller såväl för enskilda näringsidkare som delägare i handelsbolag. Dessutom ska expansionsfonder återföras till beskattning om det har beslutats att handelsbolaget ska träda i likvidation eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Flera näringsverksamheter

I det fallet det finns flera näringsverksamheter påverkas bara den expansionsfond som avser just den aktuella näringsverksamheten.

Den som har två näringsverksamheter kan således återföra expansionsfond i en av dem, t.ex. för att kvitta bort ett underskott, men behålla avsättningen i den andra.

Om en enskild näringsverksamhet läggs ner återförs den expansionsfond som avser den enskilda näringsverksamheten men inte expansionsfonder som avser andra näringsverksamheter. Det samma gäller i det motsatta fallet att en andel i ett handelsbolag avyttras men en enskild näringsverksamhet behålls.

Ökar kapitalunderlaget för räntefördelning

En expansionsfond som återförs till beskattning höjer kapitalunderlaget för framtida räntefördelning i och med att 73,7 % av expansionsfonderna ska reducera kapitalunderlaget för räntefördelning.

22.6 I vilka fall fonderna får tas över

Överföring av expansionsfond	Av 34 kap. 18–22 §§ IL framgår att expansionsfond i vissa fall kan överföras från en person till en annan eller från en näringsverksamhet till en annan utan återföring. Det kan bli aktuellt i följande fall.
Gåva e.d.	Vid gåva eller dylikt av enskild näringsverksamhet eller andel i handelsbolag till fysisk person.
Byte av företagsform	Bestämmelserna vid överföring av expansionsfond vid byte till annan företagsform finns beskrivna i avsnitten 22.6.2, 22.6.3, 22.6.5 och 22.6.6.
Syftet	Syftet bakom bestämmelserna är att undvika inlåsnings effekter och att underlätta byte av företagsform.
I överlåtarens ställe	<p>Den som övertar expansionsfond inträder i överlåtarens ställe. Han betalar inte expansionsfondsskatt första året han redovisar expansionsfond trots att hans expansionsfond ökat.</p> <p>Om han tidigare haft en egen expansionsfond och den övertagna expansionsfonden ingår i samma näringsverksamhet kommer posterna att slås samman.</p> <p>När han återför avsättningen blir återföringen beskattad. Samtidigt gottskrivs han den expansionsfondsskatt som den tidigare innehavaren erlagt.</p>
Flera näringsverksamheter	Vid flera näringsverksamheter gäller bestämmelserna för expansionsfond i varje näringsverksamhet för sig. En expansionsfond avseende en enskild näringsverksamhet kan således överföras till en annan person medan en expansionsfond avseende ett handelsbolag behålls.
Hela posten eller en del	Hela expansionsfonden behöver inte överföras utan man kan nöja sig med att överföra en del av den. Samtliga förutsättningar för överföring i det aktuella fallet måste emellertid vara uppfyllda. Den del som inte överförs ska återföras till beskattning om näringsverksamheten upphört för den tidigare ägaren.
	22.6.1 Från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare
Benefika överlåtelse	Om reallgångar i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning får mottagaren helt eller delvis ta över en expansionsfond om

- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Mottagaren ska ta över hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av verksamheten eller verksamhetsgrenen. Den övertagna expansionsfonden eller delen därav ska åtföljas av en motsvarande andel av reallgångarna i överlåtarens näringsverksamhet. Dessutom ska överförda reallgångar och andra tillgångar uppgå till minst 73,7 % av den övertagna expansionsfonden eller delen av fonden. Det är tillgångarnas nettovärde, dvs. värdet på övertagna tillgångar minskat med övertagna skulder, som ska motsvara minst 73,7 % av värdet på den övertagna fonden. Dessa nettotillgångar kan utgöras även av andra tillgångar än reallgångar (34 kap. 18 § första och andra styckena IL).

Tillgångar som överförs för att tillgodose de krav på kapitaltillskott som ställs när t.ex. även en periodiseringsfond övertas, kan inte också räknas med bland de tillgångar som krävs för att en expansionsfond ska få tas över.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger 185 % av det värde som reallgångarna i näringsverksamheten uppgick till vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret (jämförelsebeloppet). Om fonden bara delvis tas över, får den övertagna fondens värde högst uppgå till så stor del av jämförelsebeloppet som de överförda tillgångarna utgör av samtliga reallgångar vid tidpunkten för överföringen (34 kap. 18 § tredje stycket IL). Värdet av reallgångarna ska beräknas på det sätt som anges i 33 kap. 12 § första stycket och 13 § IL.

Om expansionsfonden tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem (34 kap. 18 § IL).

Till fysisk person

Överlåtelsen ska göras till en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är numera även möjligt att överlåta expansionsfond till ett dödsbo. Vidare kan ett dödsbo överlåta sin expansionsfond till en fysisk person.

Reallgångar

En förutsättning är att reallgångar i näringsverksamheten överlåts. Vad som avses med reallgångar framgår av avsnitt 22.6.7.

Skriftligt avtal eller förklaring

Vid gåva och bodelning ska parterna skriftligen avtala att expansionsfond ska övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente ska den som övertar expansionsfond lämna en skriftlig förklaring om detta.

Bodelning sker ofta på grund av makes död. Om efterlevande maken är ensam dödsbodelägare torde det enligt Skatteverkets mening räcka med en skriftlig förklaring om att expansionsfonden övertas. Någon annan person att träffa avtal med finns ju inte.

Högst 185 % av värdet av reallgångarna tre år tidigare

Övertagandet får bara avse högst ett belopp motsvarande 185 % av värdet av reallgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret.

Regeln har införts för att hindra att egendom läggs in i verksamheten kort före överlåtelsen av skatteskäl, exempelvis för att utnyttja skillnader i marginalskatt och egenavgifter/SLF (prop. 1993/94:50 s. 238 och prop. 1996/97:12 s. 37 och s. 55).

Reglerna om hur stor expansionsfond som får övertas anknyter bara till reallgångarna. Det hjälper inte att annan egendom finns som motsvarar expansionsfonden. Man tar inte heller hänsyn till skulderna, utan man kan överta skulder tillsammans med reallgångarna. Däremot kan likvida medel överföras tillsammans med reallgångarna.

Vad gäller för överlåtaren?

Om näringsverksamheten helt eller delvis förs över till annan och expansionsfonden eller en del av den tas över av mottagaren enligt bestämmelserna i 34 kap. 18 § IL, gäller inte begränsningen till 135,69 % av kapitalunderlaget. Om bara en del av näringsverksamheten förs över och motsvarande del av fonden tas över enligt 34 kap. 18 § IL, får avdraget göras vid tidpunkten för överföringen av näringsverksamheten, men avdraget redovisas först vid den efterkommande deklaratidpunkten. När det totala avdraget för beskattningsåret beräknas för den verksamhet som inte förts över ska avdraget minskas med det tidigare under beskattningsåret gjorda avdraget. Om det justerade positiva resultatet understiger det tidigare gjorda avdraget, ska överskjutande del av avdraget återföras, dock bara med ett så stort belopp att återföringen inte begränsar rätten till avdrag för den del av näringsverksamheten som förts över enligt ovannämnda 18 § (34 kap. 4 § andra stycket IL).

Regeln tillämpades första gången vid 2006 års taxering och den har införts för att man ska få göra avdrag för avsättning till

expansionsfond även under ett år då man överlåter hela eller delar av sin näringsverksamhet.

Exempel 1

Vid överföringen av en del av näringsverksamheten är det för expansionsfond justerade positiva resultatet 1 000 och överlåtaren gör avdrag med detta belopp. Vid beskattningsårets utgång beräknas det justerade resultatet till 1 500. Avdrag kan således göras med högst detta belopp. Detta avdrag ska emellertid minskas med det tidigare gjorda avdraget och således kan avdrag nu göras med högst 500. Sammanlagt uppgår avdragen till 1 500, varav 1 000 avser det avdrag som gjordes vid den partiella överföringen och 500 det ytterligare avdrag som beräknades vid beskattningsårets utgång. Eftersom det justerade positiva resultatet (1 500) vid beskattningsårets utgång överstiger det tidigare gjorda avdraget (1 000) blir det inte aktuellt att återföra något av det tidigare gjorda avdraget, givetvis under förutsättning att överlåtaren har ett kapitalunderlag som täcker hans expansionsfond vid räkenskapsårets utgång. Dessutom måste mottagaren ha ett kapitalunderlag vid beskattningsårets utgång som täcker hans tidigare under året övertagna expansionsfond. Har han inte det måste hela eller delar av den övertagna expansionsfonden återföras till beskattning hos mottagaren.

Exempel 2

Överlåtaren har vid överföringen gjort avdrag med 1 000. I samband med överföringen av näringsverksamheten förs tre tiondelar av reallgångarna över till en annan enskild näringsidkare, som övertar lika stor del av den avdragna expansionsfonden, dvs. 300 (i exemplet förutsätts att den övertagna delen av fonden endast består av den avsättning som gjorts genom det aktuella avdraget). Av avdraget på 1 000 avser överlåtaren således att behålla 700 för egen del. Vid beskattningsårets utgång beräknas det justerade positiva resultatet till 200. Således kan avdrag vid beskattningsårets utgång göras med högst detta belopp. Avdraget ska emellertid minskas med det tidigare gjorda avdraget (1 000) och det leder till att något ytterligare avdrag inte kan göras eftersom differensen blir negativ. Eftersom det justerade positiva resultatet vid beskattningsårets

utgång understiger det tidigare gjorda avdraget blir det aktuellt att återföra det tidigare avdraget. Det tidigare gjorda avdraget ska återföras till den del det överstiger det positiva justerade resultatet, dvs. 800 (1 000 - 200) ska återföras. Det innebär att det totala avdraget blir 200. Det skulle emellertid medföra att avdrag inte kan göras med de 300 som har överförts till någon annan. Återföringen begränsas därför till 700. Av det tidigare avdraget återstår således 300 som har överförts till någon annan. Överlåtarens resultat av näringsverksamheten kommer således att uppgå till -100 (200 - 300).

22.6.2 Från enskild näringsverksamhet till handelsbolag

Överlåtelse av enskild näringsverksamhet till handelsbolag

En expansionsfond får föras över om en enskild näringsidkare

- överlåter samtliga reallgångar i näringsverksamheten till ett svenskt handelsbolag som han har en andel i eller genom överlåtelsen får en andel i, och
- begär att expansionsfonden inte ska återföras.

Om expansionsfonden förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget (34 kap. 19 § IL).

Byte av näringsverksamhet

Av 34 kap. 19 § IL framgår att en fysisk person eller ett dödsbo i vissa fall kan flytta expansionsfond från en enskild näringsverksamhet till en handelsbolagsandel.

Samtliga reallgångar

En förutsättning är att samtliga reallgångar i verksamheten överlåts till handelsbolaget. Detta innebär enligt Skatteverkets mening att hela näringsverksamheten måste överlåtas, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera. Vad som avses med reallgångar framgår av avsnitt 22.6.7.

Till eget handelsbolag

En annan förutsättning är att överlåtaren innehade eller genom överlåtelsen kom att inneha en andel i handelsbolaget. Expansionsfonden kan således inte överföras till ett handelsbolag där överlåtaren inte är eller blir delägare. Det finns å andra sidan inget krav på att den ägda andelen ska ha viss storlek eller att den ska vara relaterad till tillskottet, utan den kan i princip vara hur liten som helst.

Begäran

Vidare ska överlåtaren begära att expansionsfonden inte ska återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten utan överföras till andelen i handelsbolaget.

Överföringen beskattas inte

Överföringen av expansionsfonden föranleder varken beskattning för den enskilde näringsidkaren eller för handelsbolaget/ delägaren.

Om delägaren tidigare hade en post expansionsfond för handelsbolaget kommer denna att läggas samman med den överförda posten under förutsättning att de ingår i samma näringsverksamhet.

Återföring i handelsbolaget

När expansionsfonden återförs ska beskattning ske i den näringsverksamhet som är knuten till handelsbolaget. Den tidigare erlagda expansionsfondsskatten återfås.

Anskaffningsutgiften på andelen påverkas

Den justerade anskaffningsavgiften på andelen i handelsbolaget ska efter överföringen minskas med 73,7 % av det överförda beloppet, se 50 kap. 5 § IL och SKV 301, avsnitt 34. Skälet är att avdraget för avsättning till expansionsfond (minus expansionsfondsskatten) inte påverkade anskaffningsutgiften för andelen vid avsättningen, eftersom avsättningen gjordes i den enskilda näringsverksamheten. En korrigering måste därför göras vid överlåtelsen eftersom en framtida återföring av expansionsfonden kommer att öka den justerade anskaffningsutgiften.

22.6.3 Från enskild näringsverksamhet till aktiebolag

Av 34 kap. 20 § IL framgår att en fysisk person eller ett dödsbo kan överlåta expansionsfond till ett aktiebolag. Därvid upphör expansionsfonden. En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna om återföring av avdragen i 14–16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

- överlåter samtliga reelltillgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,
- begär att expansionsfonden inte ska återföras, och
- gör ett tillskott till bolaget som motsvarar minst 73,7 % av expansionsfonden.

I 48 kap. 12 § IL finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

Samtliga reelltillgångar

En förutsättning är att samtliga reelltillgångar i verksamheten överlåts till aktiebolaget. Med verksamheten avses hela näringsverksamheten, inte bara exempelvis ett hyreshus av flera, se prop. 1993/94:50 s. 319. Vad som avses med reelltillgångar framgår av avsnitt 22.6.7.

Till eget aktiebolag	En annan förutsättning är att överlåtaren ägde eller genom överlåtelsen kom att äga aktier i bolaget. Inte heller här finns något krav på hur stor andel av aktiebolaget han ska äga.
Begäran	Även i detta fall ska överlåtaren begära att expansionsfonden inte ska återföras.
Beskattat kapital i bolaget	<p>Innebörden av begäran ska vara, att han önskar att expansionsfonden ska ersättas av beskattat kapital i aktiebolaget. Aktiebolaget kan ju inte ha någon expansionsfond.</p> <p>Eftersom posten expansionsfond inkluderar den inbetalda expansionsfondsskatten på 26,3 %, kommer 73,7 % av expansionsfonden att tas upp som beskattat kapital i bolaget efter överlåtelsen.</p>
Kapital motsvarande 73,7 % av expansionsfonden ska tillskjutas	<p>Ytterligare en förutsättning för att expansionsfonden inte ska återföras är att överlåtaren skjutit till kapital till bolaget motsvarande den post av beskattat kapital som aktiebolaget tar upp. Återstående 26,3 % har betalats in i expansionsfondsskatt och kommer efter överföringen att motsvara bolagsskatten på det överförda beskattade kapitalet.</p> <p>Vid apportemission gällde t.o.m. den 29 januari 2004 att något tillskott inte behövde göras. Vid överföringar efter nämnda datum krävdes tillskott på 72 % av expansionsfonden även vid apportemission (se prop. 2003/04:133). Fr.o.m. 2010 års taxering krävs i stället ett tillskott på 73,7 %.</p>
Ingen återbetalning	Eftersom aktiebolag inte kan ha en expansionsfond kommer någon återbetalning av expansionsfondsskatt inte att ske, varken till aktiebolaget eller till den enskilde näringsidkaren. Återbetalning sker endast vid återföring av expansionsfond, i detta fall återförs den inte utan den upphör.
Omkostnadsbelopp för aktierna	<p>Det tillskott som är en förutsättning för tillämningen av bestämmelserna om upphörande av expansionsfond i samband med att tillgångar överläts till aktiebolaget ska inte räknas med vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna (48 kap. 12 § IL). Om tillskottet inte är tillräckligt stort måste en del av expansionsfonden återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten.</p> <p>Vid apportemission t.o.m. den 29 januari 2004 gällde att anskaffningsutgiften för aktierna skulle minskas med ett belopp motsvarande 72 % av den överförda expansionsfonden (48 kap. 12 § IL). Vid apportemission efter nämnda datum gäller reglerna i närmast ovanstående stycke.</p>

22.6.4 Från handelsbolagsdelägare till annan handelsbolagsdelägare

En expansionsfond får tas över om

- en delägars andel i ett svenskt handelsbolag övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom arv, testamente, gåva eller bodelning, och
- mottagaren vid arv eller testamente skriftligen förklarar att han tar över expansionsfonden, eller
- parterna vid gåva eller bodelning träffar skriftligt avtal om övertagandet.

Expansionsfonden får dock inte tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften enligt 50 kap. IL. Den får inte heller tas över till den del den överstiger den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret ökad med en tredjedel.

Om andelen i handelsbolaget är en lagertillgång, gäller i stället att expansionsfonden inte får tas över till den del den överstiger andelens skattemässiga värde. Den får inte heller tas över till den del den överstiger motsvarande värde vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella året ökad med en tredjedel.

Om expansionsfonden tas över, anses den som tar över fonden själv ha gjort avsättningarna och avdragen för dem såsom delägare i handelsbolaget (34 kap. 21 § IL).

Till fysisk person

Överlåtelsen ska enligt 34 kap. 21 § IL göras till en fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige. Det är numera även möjligt att överlåta expansionsfond till ett dödsbo. Vidare kan ett dödsbo överlåta sin expansionsfond till en fysisk person.

Hela andelen

Av prop. 1993/94:50 s. 320 framgår att hela andelen ska överlåtas.

Skriftligt avtal eller förklaring

Vid gåva och bodelning ska parterna skriftligen avtala att expansionsfond ska övertas av förvärvaren. Vid arv och testamente ska den som övertar expansionsfonden lämna en skriftlig förklaring om detta.

Om bodelning, då efterlevande make är ensam dödsbodelägare, se avsnitt 22.6.1.

Högst motsvarande anskaffningsutgiften

Övertagandet är begränsat till den del av expansionsfonden som motsvarar den justerade anskaffningsutgiften på andelen enligt 50 kap. IL.

Högst 133 % av anskaffningsutgiften tre år tidigare

Övertagandet får dessutom bara avse högst ett belopp motsvarande den justerade anskaffningsutgiften vid utgången av det tredje beskattningsåret före det aktuella beskattningsåret ökat med en tredjedel.

Att beloppet är lägre än vid enskild näringsverksamhet beror på att den justerade anskaffningsutgiften sänkts med erlagd expansionsfondsskatt.

Spärreglerna har införts för att förhindra att egendom av skatteskäl läggs in i verksamheten kort före överlåtelsen.

22.6.5 Från handelsbolag till enskild näringsverksamhet

Om en delägare i ett svenskt handelsbolag tillskiftas reallgångar vid bolagets upplösning får en expansionsfond föras över om

- delägaren begär att expansionsfonden inte ska återföras, och
- överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL.

Om expansionsfonden förs över, anses delägaren ha gjort avsättningarna och avdragen för dem i enskild näringsverksamhet (34 kap. 22 § IL).

För att föra över näringsverksamheten från ett handelsbolag till enskild näringsverksamhet i de fall där det finns expansionsfonder som också ska överföras måste man således upplösa handelsbolaget i samband med överföringen av verksamheten. Det räcker inte att bara föra över tillgångarna.

Från och med den 18 april 2008 kan ett handelsbolag emellertid inte ingå i en underprisöverlåtelse. Förs tillgångar över i samband med upplösningen av handelsbolaget efter ovan nämnda datum och denna överföring sker till underpris ska en uttagsbeskattning ske. Då kan expansionsfonden inte föras över till den enskilde näringsidkaren utan den ska i stället återföras till beskattning på blankett N3A.

En upplösning av handelsbolaget jämföras med en avyttring (50 kap. 2 § IL). Därmed ska också en kapitalvinst/ kapitalförlust beräknas.

Anskaffningsutgiften för andelen i handelsbolaget ska efter överföringen ökas med 73,7 % av det överförda beloppet, se 50 kap. 5 § första stycket IL. Skälet är att avdraget för avsättning till expansionsfond minus expansionsfondsskatten minskade anskaffningsutgiften vid avsättningen. En korrigerings måste därför nu göras vid överföringen.

22.6.6 Från handelsbolag till aktiebolag

Det finns ingen särskild reglering i 34 kap. IL om hur man gör med en expansionsfond när man för över verksamheten från ett handelsbolag till ett aktiebolag.

I förarbetena påpekades (prop. 1993/94:50 s. 320) att en ombildning av ett handelsbolag till ett aktiebolag utan beskattning för minskning av expansionsfonden kan ske i två led. Först upplöses handelsbolaget, varvid nuvarande 34 kap. 22 § IL tillämpas, och sedan överläts tillgångarna till aktiebolaget varvid 34 kap. 20 § IL tillämpas.

Man måste således simulera att man gör ombildningen via omvägen över ett enkelt bolag (enskild näringsverksamhet).

Normalt kommer ingen redovisning att ske av det enkla bolaget eftersom överföringen i praktiken sker ”sekunds snabbt” från handelsbolaget till enskild näringsverksamhet (se avsnitt 22.6.5) och därefter direkt vidare till aktiebolaget (se avsnitt 22.6.3). Någon redovisning av enskild näringsverksamhet (blankett NE) behöver inte ske på grund av en sådan ombildning.

Observera dock vad som ovan, i avsnitt 22.6.5, sagts om att handelsbolag från och med den 18 april 2008 inte kan ingå i en underprisöverlåtelse.

22.6.7 Definition av reattillgångar

Med reattillgångar avses alla tillgångar som räknas in i kapitalunderlaget för expansionsfond i enskild näringsverksamhet med undantag av kontanter, tillgodohavanden i kreditinstitut eller i företag som driver verksamhet enligt lagen (2004:299) om inlåningsverksamhet och liknande tillgångar (34 kap. 23 § IL).

23 Familjebeskattning

23.1 Inledning

I avsnittet behandlas reglerna i 60 kap. IL gällande egenföretagares fördelning av inkomster när make och barn arbetar i verksamheten.

Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet kan sinsemellan fördela resultatet av verksamheten. Fördelningen sker på olika sätt utifrån om det är gemensam verksamhet eller medhjälpfall. Avdragsrätt föreligger inte för ersättning för arbete som utförts av egna barn under 16 år. För äldre barn får avdraget för ersättning för utfört arbete inte överstiga marknadsmässig ersättning.

Om verksamheten bedrivs i fämansföretag eller fämanshandelsbolag tar medhjälpare make själv upp sin ersättning för utfört arbete. Om ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning beskattas överskjutande del i stället hos den företagsledande maken. Ersättning för utfört arbete till egna barn under 16 år beskattas hos den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Detsamma gäller för äldre barn till den del ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning.

23.2 Enskild näringsverksamhet

Det skattemässiga resultatet av en enskild näringsverksamhet kan under vissa förutsättningar fördelas mellan makar. Man skiljer då mellan medhjälpfall och gemensam verksamhet, se avsnitt 23.3.

Genom lagstiftning 1976 infördes bestämmelser om inkomstuppdelning mellan makar vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet och av rörelse samt om ersättning till barn. Dessa regler har i viss mån ändrats i samband med 1991 års skattereform.

SKV A 2004:23

Skatteverket har meddelat allmänna råd för tillämpning av bestämmelserna (SKV A 2004:23, se även Skatteverkets meddelande SKV M 2004:12).

23.2.1 Ersättning till barn

En enskild näringsidkare kan anställa eget barn i verksamheten och avlöna barnet för utfört arbete.

Ersättning för arbete som utförts av den skattskyldiges barn under 16 år får inte dras av i enskild näringsverksamhet eller inkomstlagen tjänst och kapital (60 kap. 2 § IL).

Är barnet över 16 år är avdragsrätten begränsad till marknadsmässig ersättning. Detta gäller oavsett om barnet är hemma- varande eller inte. Begränsningen till marknadsmässig lön är även tillämplig på vuxna barn till näringsidkaren.

Ersättning som inte får dras av ska inte tas upp till beskattning hos barnet. Innebörden av avdragsförbudet är att ersättning som inte får dras av kommer att ingå i resultatet för näringsidkaren själv.

Barn och barns ålder

Ersättning till barn kan utgå, för arbete som utförts, från den tidpunkt under kalenderåret då barnet fyller 16 år (prop. 1999/00:2 del 2 s. 651.) Med barn avses också styvbarn och fosterbarn (2 kap. 21 § IL).

Marknadsmässig ersättning

Vad som utgör marknadsmässig ersättning kan i de flesta fall bestämmas med utgångspunkt i gällande kollektivavtal. Utbildning och erfarenhet m.m. bör också beaktas vid bedömningen.

I de fall barnet inte varit heltidsanställt i verksamheten är det lämpligt att barnets föräldrar fortlöpande antecknar barnets arbetstid och arbetsuppgifter för att de vid t.ex. förfrågan ska kunna visa att förutsättningar för avdragsrätt finns.

23.2.2 Ersättning till make

En enskild näringsidkare kan anställa make i verksamheten. Ersättning för det arbete som utförs av den skattskyldiges make får emellertid inte dras av som lönekostnad i den enskilda näringsverksamheten eller i inkomstlagen tjänst eller kapital (60 kap. 3 § IL). Detta innebär att beloppet kommer att ingå i resultatet av verksamheten. Vinsten kan sedan fördelas mellan makarna, se avsnitt 23.3.

Bestämmelserna om makar ska tillämpas också på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn (2 kap. 20 § IL). Två makar ska anses som makar från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses. Sådana personer som lever tillsammans utan att vara gifta men som har varit gifta tidigare eller har eller har haft

gemensamma barn, ska behandlas som makar från den dag de börjar leva tillsammans till den dag sammanlevnaden upphör (prop. 1999/00:2 del 2 s. 651).

Ersättning som inte får dras av ska inte tas upp hos maken.

23.3 Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet

Makar som tillsammans deltagit i *enskild näringsverksamhet* kan, oavsett vem av dem som äger fastigheten eller rörelsekapitalet etc., fördela resultatet av verksamheten sinsemellan. Även en make som inte utför något arbete kan anses delta i enskild näringsverksamhet om deltagandet grundar sig på ett ägande av näringsverksamheten (Skatteverket 2009-04-14, dnr 131 352296-09/111).

Reglerna för uppdelning av inkomsten är beroende av makarnas ställning i verksamheten. Man skiljer mellan två situationer (60 kap. 4 och 5 §§ IL).

Medhjälpare

Medhjälparfall föreligger om den ena av makarna med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter kan anses ha en ledande ställning i verksamheten och den andra maken inte har en sådan ställning.

Gemensam verksamhet

Gemensamt bedriven verksamhet föreligger om båda makarna kan anses ha samma ställning i verksamheten. Detta innebär emellertid inte något krav på företagsledande ställning för bägge makarna.

För gränsdragningen mellan företagsledare och medhjälpare se avsnitt 23.3.1.

Särskilda beräkningenheter

All enskild näringsverksamhet som bedrivs av fysisk person ska hänföras till en enda näringsverksamhet. Detta kan leda till att resultatet av den verksamhet som makarna bedrivit tillsammans kommer att ingå i näringsverksamhet som består av flera olika verksamheter. Makarnas respektive näringsverksamheter kan därmed bli olika. Handelsbolag bildar en särskild näringsverksamhet hos delägaren, som är skild från den som hans egen verksamhet bildar.

Exempel

Antag att två makar tillsammans bedriver jordbruk. Den ene har därutöver en elbyrå och den andre en arkitektbyrå. Även de båda senare verksamheterna bedrivs som

enskild näringsverksamhet. För den ene maken kommer då jordbruket och elbyrån att bilda en näringsverksamhet. För den andre kommer jordbruket att bilda en näringsverksamhet tillsammans med arkitektverksamheten.

Skillnad i beskattningskonsekvenser

Skillnaderna i beskattningskonsekvenser mellan medhjälpfall och gemensam verksamhet är ofta förhållandevis obetydliga. Medhjälpfallens begränsning till marknadsmässig ersättning (se avsnitt 23.3.2) får vanligtvis betydelse endast om verksamheten är mycket lönsam eller om ordinarie timersättning för de båda makarnas arbetsinsatser är avsevärt olika. Den kan emellertid också få betydelse vid extraordinära intäkter.

Systemet för underskottsavdrag påverkar inte möjligheterna till inkomstuppdelning. Underskotten rullas vidare från ett år till nästa och kan på så sätt ackumuleras. I medhjälpfallet får emellertid inkomstfördelning inte göras när årets skattemässiga resultat *exklusive* inrullat underskott är negativt.

Exempel

B är medhjälpande make till A. Verksamheten visar för år 1 ett underskott om 20 000 kr och för år 2 ett överskott om 10 000 kr exklusive rullat underskott.

Inkomstfördelning kan inte ske för år 1 eftersom underskott föreligger.

För år 2 kommer verksamheten att visa ett totalt underskott om 10 000 kr (rullat underskott 20 000 - årets överskott 10 000). Inkomstfördelning kan dock ske betr. årets överskott 10 000 kr t.ex. på så sätt att B redovisar 5 000 kr som inkomst och A ett totalt underskott att rulla vidare till nästa år med 15 000 kr.

23.3.1 Företagsledande och medhjälpande make

I förarbetena till 1976 års lagstiftning gjorde departementschefen bl.a. följande uttalande i gränsdragningsfrågan (prop. 1975/76:77 s. 67 f).

”Enligt min mening är regler av det slag som skatteutredningen har föreslagit påkallade av rättviseskäl. I vissa fall kan det givetvis vara svårt att avgöra om gemensam verksamhet eller medhjälpfall föreligger. Svårigheterna bör dock inte överdrivas. I betänkandet har vissa omständigheter angetts som bör vara vägledande vid bedömningen. Sådan verksamhet som

fordrar särskild utbildning eller kompetens bör normalt inte bereda större svårigheter. Har makarna i stort sett samma utbildning och deltar de i arbetet i lika mån finns det anledning att tillämpa reglerna för gemensam verksamhet. Är det däremot fråga om en verksamhet där krav på utbildning eller särskild kompetens inte direkt kan uppställas får ytterligare faktorer vägas in. Om två makar tillsammans driver ett jordbruk och är lika verksamma bör detta kunna bedömas som gemensam verksamhet, i synnerhet om de äger lika stor del av jordbruket och även har samma ekonomiska ansvar. Det nu sagda gäller även åtskilliga verksamheter i rörelseform där själva verksamheten som sådan utövas av båda makarna och samma förhållanden i övrigt föreligger som i det nyss nämnda exemplet.

Däremot bör gemensam verksamhet i denna bemärkelse inte anses föreligga i alla de fall där en av makarna svarar för själva rörelseverksamheten som sådan (taxirörelse, byggnadsverksamhet, konsultverksamhet m.m.) under det att den andre maken svarar för t.ex. kontorsbetonade göromål, även om båda äger del i förvärvskällan.”

Samma bedömning oavsett företagsform

Vid 1991 års skattereform har föredragande statsrådet framhållit (prop. 1989/90:110 s. 604), att det ovan citerade uttalandet om gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall ”är vägledande både i direktägd verksamhet och i fåmansföretag där båda makarna är verksamma”. Uttalandet gjordes mot bakgrund av att företagsskatteskommittén vid sin uppföljning funnit att strängare krav tycktes ha ställts för att anse båda makarna som företagsledare i ett fåmansföretag än för att anse en direktägd näringsverksamhet gemensamt bedriven. Försiktighet bör därför iaktas när det gäller tolkning av företagsledarbegreppet i äldre praxis om inkomstuppdelning i fåmansföretag (inklusive fåmanshandelsbolag). Vägledning bör främst sökas i den praxis som utvecklats beträffande direktägd näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas rättsfallet RÅ 1983 1:69 där två makar ansetts gemensamt bedriva tomtrörelse oavsett att mannen varit lagfaren ägare till tomterna.

För att bedöma om båda eller endast en av makarna är att anse som företagsledare bör man beakta bl.a. verksamhetens art, makarnas arbetsuppgifter i företaget och om de har utbildning som kan anses ändamålsenlig med hänsyn till arbetsuppgifterna

i företaget. Även sådan tidigare yrkeserfarenhet som kan ha betydelse med hänsyn till arbetsuppgifterna bör beaktas vid bedömningen av om även företagsledarens make har en med företagsledare jämförlig ställning i företaget. Hur ägandet i näringsverksamheten eller företaget fördelar sig mellan makarna saknar däremot i regel betydelse för denna bedömning. Således kan det förekomma att den maken som äger verksamheten anses vara medhjälpande make medan den andre maken anses vara företagsledare. Om företaget har bildats, eller verksamheten startats, av den ene maken och om verksamheten kan anses vara direkt beroende av dennes arbetsinsats och särskilda kvalifikationer, bör den andre maken i allmänhet räknas som medhjälpande make. I andra fall bör båda makarna anses som företagsledare om de har sin huvudsakliga förvärvsverksamhet förlagd till näringsverksamheten eller företaget.

Har sådana förhållanden inträffat under året, som medför att den skattskyldige under endast viss del av året kan anses som företagsledare eller medhjälpande make, bör det förhållande som rått under större delen av året även gälla för resten av året. Undantag härifrån bör dock göras om den ene makens ställning i företaget har ändrats till följd av den andre makens död.

Frågan om vem som varit företagsledare har varit föremål för prövning i bl.a. RÅ 1980 1:80, RÅ 1986 ref. 3 och RÅ 1987 ref. 113. Inkomstuppdelningsreglerna i enskild näringsverksamhet har prövats i bl.a. RÅ 1983 1:69 och RÅ 1984 1:54.

23.3.2 Verksamhet med en företagsledande och en medhjälpande make

I medhjälparfallet anses verksamheten bedriven av den företagsledande maken. Hela överskottet eller underskottet ska enligt huvudregeln tas upp av den företagsledande maken (60 kap. 6 § IL).

Överskott krävs för inkomstuppdelning

Inkomstuppdelning kan dock göras under förutsättning att näringsverksamheten ger överskott. Den inkomst som fördelas beräknas utan avdrag för egenavgifter. Den del av inkomsten av näringsverksamheten som tas upp hos den medhjälpande maken får inte överstiga vad som motsvarar marknadsmässig ersättning för dennes arbete. Vid fördelningen i belopp är den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats direkt avgörande. Kopplingen till arbetsinsatsen motiveras av att en medhjälpande make har ungefär samma ställning som en utomstående som anställts i företaget och inte har det ansvar som följer av företagsledande arbetsuppgifter.

Lagreglerna om inkomstuppdelning i medhjälpfallen finns i 60 kap. 7–9 §§ IL.

Arbetsinsats Något krav på en minsta omfattning av medhjälpande makens arbetsinsats finns inte. Enligt departementschefens uttalande bör dock i regel inte beaktas telefonpassning och representation i bostaden (prop. 1976/77:41 s. 36).

Sjukpenning m.m. Inkomstuppdelning får endast göras beträffande inkomster av själva verksamheten. Sålunda ska t.ex. sjukpenning beskattas hos den make som uppburit den.

Marknadsmässig ersättning Marknadsmässig ersättning är vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Ersättningen kan i de flesta fall bestämmas med utgångspunkt i gällande kollektivavtal. Utbildning, branschfarenhet och dylikt bör beaktas vid bedömning om ersättningen är marknadsmässig. Även andra bedömningsgrunder kan dock användas. Uppgift bör alltid lämnas i deklarationen efter vilka grunder ersättningen beräknats om den har överstigit 90 kr/tim (SKV A 2004:23 avsnitt 3). Med ersättning avses här medhjälpande makes del av inkomsten efter avdrag för egenavgifter. Den nämnda timersättningen på 90 kr är inte främst att se som uttryck för marknadsmässig ersättning. Den anger i stället i vilka fall utbetalad ersättning särskilt bör motiveras.

Vid beräkning av marknadsmässig ersättning bör hänsyn också tas till reglerna om semesterersättning.

Överflyttning till företagsledaren Om ersättningen till medhjälpande make överstiger vad som kan anses marknadsmässigt, ska överskjutande del beskattas hos den företagsledande maken.

Vid överflyttning av inkomst från medhjälpande make till företagsledande make bör hänsyn tas till de kostnader den medhjälpande maken haft som om kostnaderna hade varit den företagsledande makens egna.

Skälig ränta på insatt kapital Om den medhjälpande maken även äger del i näringsverksamheten eller i det kapital som lagts ner i näringsverksamheten kan ytterligare en del av inkomsten motsvarande skälig ränta som han kan ha uppburit på grund av sin äganderätt eller kapitalinsats hänföras till medhjälpande make (60 kap. 8 § IL). Skälig ränta, se avsnitt 23.4.6.

23.3.2.1 Aktiv eller passiv näringsverksamhet

Gränsdragning mellan aktiv och passiv näringsverksamhet är beskrivet i SKV 301, avsnitt 5.22.

**Medhjälpande
make**

Om den medhjälpande makens arbetsinsats i näringsverksamheten uppgår till ett timal som motsvarar en tredjedels årsarbetskraft, hänförs dennes inkomst av förvärvskällan normalt till aktiv näringsverksamhet (2 kap. 23 § IL). Detta gäller all inkomst och inte bara den inkomst som avser faktisk arbetsinsats samt sjukpenning etc., utan i förekommande fall också den del som avser skälig ränta på insatt kapital.

Jämkningskäl

Skulle den medhjälpande makens arbetsinsats inte uppgå till sådant timaltal bör kravet på en tredjedels årsarbetskraft kunna jämkas med stöd av specialmotiveringen till numera upphävda 18 § KL (prop. 1989/90:110 s. 646). Reglerna om inkomstupplagning infördes bl.a. för att medhjälpande make skulle omfattas av socialförsäkringssystemet. Detta syfte skulle i stor utsträckning förfelas om inte kravet på en tredjedels årsarbetskraft kan jämkas.

När den medhjälpande makens arbetsinsats inte motsvarar en tredjedels årsarbetskraft, bör följande kunna vara vägledande vid gränsdragningen mellan aktiv och passiv näringsverksamhet för den medhjälpande maken.

För *medhjälpande make som inte äger del i näringsverksamheten* bör inkomsten hänföras till aktiv näringsverksamhet. Till medhjälpande make får i sådant fall inte hänföras större belopp än som motsvarar marknadsmässig ersättning för dennes faktiska arbetsinsats.

**Arbetsersättning
och ränta –
samma närings-
verksamhet**

För *medhjälpande make som äger del i näringsverksamheten* blir bedömningen beroende av hur stor del av den medhjälpande makens inkomst av näringsverksamhet som avser ränta på satsat kapital och hur stor del som avser faktisk arbetsinsats. Avser den medhjälpande makens inkomst av näringsverksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande ränta på insatt kapital, bör hela inkomsten för den medhjälpande maken hänföras till passiv näringsverksamhet. Avser inkomsten uteslutande eller så gott som uteslutande marknadsmässig ersättning för den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats bör den hänföras till aktiv näringsverksamhet. Övriga fall av kombinerad arbets- och ränteinkomst bedöms var för sig med hänsyn till omständigheterna. Det ligger därvid nära till hands att göra en likartad bedömning som för den företagsledande maken. Att både den beräknade ersättningen för arbetsinsatsen och den beräknade räntan ska hänföras till samma näringsverksamhet följer av 60 kap. 8 § IL.

Egenavgifter

Avdrag för avsättning för egenavgifter ska göras hos vardera maken för sig (60 kap. 9 § IL).

23.3.3 Gemensamt bedriven verksamhet

Reglerna om inkomstuppdelning vid gemensam verksamhet finns i 60 kap. 10 § IL. Vardera maken ska ta upp den del av intäkterna och kostnaderna i verksamheten som är skälig med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten.

Bedömningen av om inkomsten ska hänföras till aktiv eller passiv näringsverksamhet ska göras självständigt för varje make. Vid gemensam verksamhet ingår det i förutsättningarna att makarna har i stort sett samma ställning i näringsverksamheten. Båda eller ingen av makarna är således företagsledande. Bedömningen bör därför normalt leda till samma resultat för båda makarna.

23.3.4 Hur sker fördelning?

Uppgiftsskyldigheten enligt LSK

När makar tillsammans deltagit i näringsverksamheten, behöver bara en av dem i sin självdeklaration lämna utförliga uppgifter om dess resultat och ställning m.m. Var och en måste dock i sin deklaration lämna uppgifter om arten och omfattningen av sitt arbete i verksamheten samt de övriga uppgifter som behövs för tillämpningen av 60 kap. 6–11 §§ IL (3 kap. 5, 5a och 9 §§ LSK).

Utgångspunkt för inkomstfördelningen

Antingen det är fråga om medhjälpfall eller gemensam verksamhet är utgångspunkten för en eventuell inkomstfördelning mellan makarna densamma. Avgörande för om och hur inkomstfördelning får ske är i båda fallen resultatet *före* bl.a. avdrag för pensionsförsäkringspremie och avsättning för egenavgifter. Sjukpenning eller liknande ersättning som uppburits av makarna och som har sin grund i näringsverksamheten ska inte ingå i det gemensamt beräknade resultatet utan ska redovisas av respektive make.

Medhjälpfall – inkomstfördelning vid överskott

I medhjälpfall kan inkomstfördelning göras endast vid positivt resultat. Det är endast resultatet av verksamheten under själva beskattningsåret som får fördelas. Avdrag får göras i näringsverksamheten för underskott som uppkommit föregående år. Detta avdrag görs av varje person för sig. Den företagsledande makens eventuella underskott från tidigare år kommer därför inte att påverka möjligheterna till inkomstuppdelning. Den andel av det positiva resultatet som förs över till den medhjälpande maken får inte överstiga det marknadsmissiga värdet av dennes arbetsinsats samt skälig ränta på

insatt kapital. Dessutom ska medhjälpande make som intäkt ta upp egen sjukpenning etc. Den medhjälpande maken får enligt Skatteverkets uppfattning ta upp en del av överskottet av näringsverksamheten som motsvarar skälig avkastning på grund av äganderätten eller kapitalinsatsen, även i fall där inkomsten inte kan fördelas på grund av utfört arbete. Enligt Skatteverkets mening innebär inte ordet ”ytterligare” i 60 kap. 8 § IL att en fördelning enligt 60 kap. 7 § IL dessutom måste kunna göras (Skatteverket 2009-04-14, dnr 131 352296-09/111).

Var och en av makarna gör avsättning för egenavgifter med utgångspunkt i den egna inkomsten. Om avsättningen ska avse fulla socialavgifter eller löneskatt, beror på om inkomsten är att hänföra till aktiv eller passiv näringsverksamhet (avsnitt 25).

Det belopp som förs över till den medhjälpande maken får inte leda till underskott och inte heller öka ett underskott för den företagsledande maken. I medhjälpfall kan alltså inkomstuppdelning aldrig göras vid underskott. Bestämmelserna kan dock i vissa fall leda till att medhjälpande make redovisar högre inkomst av näringsverksamhet än den företagsledande maken.

Gemensam verksamhet inkomstfördelning oavsett resultat

Vid gemensam verksamhet är makarnas möjligheter att fördela resultatet sinsemellan större än i medhjälpfall. Även underskott kan, och ska normalt, fördelas mellan makarna. Grundprincipen är att vardera maken ska taxeras för den inkomst av verksamheten som med hänsyn till hans arbete och övriga insatser i verksamheten skäligen tillkommer honom. Sedan inkomsten fördelats gör var och en av makarna avdrag för avsättning för egenavgifter, som vid aktiv näringsverksamhet ska avse de socialavgifter som belöper på inkomsten om maken i fråga inte fyllt 65 år och vid passiv näringsverksamhet särskild löneskatt. Uppburen sjukpenning etc. redovisas av var och en.

23.3.4.1 Expansionsfond och räntefördelning

Deltar makar tillsammans i enskild näringsverksamhet, ska kapitalunderlag för expansionsfond och räntefördelning delas upp mellan dem på grundval av deras delar av kapitalet i verksamheten. Se vidare avsnitt 21 och 22.

23.4 Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

23.4.1 Allmänt

För fåmansföretag och fåmanshandelsbolag finns det särskilda bestämmelser i 60 kap. 12–14 §§ IL avseende ersättning för utfört arbete till företagsledares make – som inte har sådan ställning – och företagsledares eller företagsledares makes barn.

Definitionerna av fåmansföretag och fåmanshandelsbolag är intagna i 56 kap. 2–4 §§ IL, se SKV 336, avsnitt 9.2.1.

Reglerna omfattar inte bara ersättning för utfört arbete utan för närstående som är delägare i handelsbolaget också ersättning för i bolaget gjord kapitalinsats. Av prop. 1989/90:110 s. 603–604 framgår att man avsett att bestämmelserna ska täcka alla inkomster ifrån handelsbolaget.

23.4.2 Ersättning för arbete till barn

Ersättning för arbete till barn under 16 år

Betalar ett fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag ersättning för arbete som utförs av företagsledarens eller företagsledarens makes barn under 16 år, ska hela ersättningen tas upp av den av makarna som har den högsta inkomsten från företaget. Har makarna lika stor inkomst från företaget, ska den äldsta maken ta upp ersättningen (60 kap. 12 § första stycket IL).

Ersättning för arbete till barn som är 16 år eller äldre

Om barnet har fyllt 16 år när arbetet utförs, ska barnet ta upp ersättningen till den del den är marknadsmässig. Överskjutande del behandlas på samma sätt som gäller ersättning till barn som är under 16 år. Bestämmelsen kan således bli tillämplig på vuxna barn förutsatt att dessa inte själva är att betrakta som företagsledare (60 kap. 12 § andra stycket IL, prop. 1999/00:2 s. 651).

Avdrag för kostnader vid inkomstöverföring

Om företagsledaren eller dennes make beskattas för ersättning till företagsledarens eller dennes makes barn bör den som beskattas för ersättningen få tillgodoräkna sig även barnets kostnader som om dessa hade varit föräldrarnas egna. Detta gäller endast i den utsträckning barnet inte kan tillgodoräkna sig kostnaderna mot inkomsterna från företaget.

Bestämmelserna gäller oavsett om barnet är hemmavarande eller ej. Med barn avses även styvbarn och fosterbarn (2 kap. 21 § IL).

23.4.3 Ersättning för arbete till medhjälpande make

I 60 kap. 13 § IL finns en begränsningsregel för uppdelning av inkomst från fåmansföretag och fåmanshandelsbolag mellan

makar om den ena maken är företagsledare i företaget och den andra maken inte har sådan ställning i företaget (medhjälpande make).

Med makar avses i detta sammanhang både gifta makar och personer som vid beskattningen jämföras med gifta (2 kap. 20 § IL). Som makar anses också personer av samma kön som registrerat sitt partnerskap enligt lagen (1994:1117) om registrerat partnerskap.

Medhjälpande maken beskattas själv för ersättning för utfört arbete i företaget under förutsättning att ersättningen är att anse som marknadsmässig. För överskjutande del ska i stället företagsledaren beskattas (60 kap. 13 § IL). Med ersättning avses samtliga förmåner från företaget, antingen dessa lämnats som kontant lön eller i annan form.

Beskattas företagsledaren för ersättning till maken bör företagsledaren få tillgodoräkna sig makens kostnader. Detta gäller dock endast i den utsträckning som maken inte själv kunnat tillgodoräkna sig kostnaderna.

23.4.4 Företagsledare eller medhjälpare

Begränsningarna för inkomstuppdelning gäller endast i de fall en av makarna är företagsledare medan den andra inte är företagsledare i företaget. I de motsvarande regler som gäller för inkomstuppdelning i näringsverksamhet anges att den andra maken i så fall är medhjälpande make (60 kap. 5 § IL). Om i stället båda makarna är att anse som företagsledare i fåmansföretaget godtas normalt den av makarna gjorda inkomstuppdelningen. I princip gäller detta också i de fall ingen av makarna anses som företagsledare.

Bestämmelsen är tillämplig på såväl fåmansföretag som fåmanshandelsbolag. I prop. 1989/90:110 s. 604 sägs att departementschefens uttalande i prop. 1975/76:77 angående gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfall fortfarande får anses vägledande både i direktägd verksamhet och i fåmansföretag, se avsnitt 23.3.1.

Se vidare SKV 336, avsnitt 9.2.2

23.4.5 Marknadsmässig ersättning för utfört arbete

Med marknadsmässig ersättning avses vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. Vad som kan anses som marknadsmässig ersättning för olika yrkeskategorier framgår av lönestatistik, kollektivavtal m.m. Utbildning,

branschfarenhet och dylikt beaktas vid denna bedömning. Uppgift bör normalt lämnas om de grunder ersättningen beräknats efter. Någon sådan uppgift behöver dock inte bifogas om ersättningen inte överstiger 90 kr per timme.

Samtliga ersättningar och förmåner från företaget bör beaktas vid bedömningen av om ersättningen överstiger marknadsmässig ersättning för utfört arbete. Vidare bör sådana ersättningar som har ett direkt samband med verksamheten i företaget beaktas, t.ex. utbetalningar och förmåner som lämnas av personalstiftelse som hör till företaget eller av ett företag som är närstående till fåmansföretaget. Däremot bör skällig utdelning eller ränta på insatt respektive lånat kapital inte beaktas vid bedömningen.

Utredningsgräns

Den ovan nämnda timersättningen på 90 kr är inte främst att se som uttryck för marknadsmässig ersättning. Den anger i stället i vilka fall utbetalad ersättning särskilt bör motiveras. Beloppsgränsen avser tjänsteinkomster för vilka arbetsgivaren erlägger arbetsgivaravgifter. Med hänsyn till att medhjälpande make och barn som är delägare i handelsbolag själva betalar egenavgifter eller särskild löneskatt får den ovan angivna timersättningen i sådana fall höjas med ett belopp som motsvarar nämnda avgifter.

23.4.5.1 Arbete i bostaden

I tidigare lagstiftning fanns särskilt reglerat vad som gällde för arbete i makarnas egen bostad. Denna bestämmelse finns inte längre kvar. Angående arbete utfört i bostaden anfördes i prop. 1976/77:41 s. 36 följande

Arbetsinsatsens betydelse för verksamheten

”Vid tillämpning av den här föreslagna 400-timmarspärren bör, liksom enligt nuvarande regler, arbete i makarnas gemensamma bostadsutrymme få medräknas om det med hänsyn till rörelsens art och andra sådana omständigheter föreligger skäl till det. Detta får anses innebära att medhjälpande makes arbetsinsats ska bedömas med utgångspunkt i dess betydelse för verksamheten och utan hänsyn till var arbetet är förlagt. bedrivs verksamheten i särskilda lokaler bör dock enligt min mening arbete i hemmet normalt få medräknas endast om arbetet avser klart angivna arbetsuppgifter med omedelbar anknytning till verksamheten. Telefonpassning och medverkan vid representation bör t.ex. som regel inte beaktas. Hänför sig företagsinkomsten till uppdrag som företagsledaren utför vid sidan av ordinarie arbete bör

vidare, oavsett om särskild arbetslokal finns eller inte, inkomstuppdelning godtas endast i rena undantagsfall. Ett allmänt påstående om att medhjälpande make har medverkat i privat konsultverksamhet eller vid utarbetande av tidningsartiklar e.d. bör alltså inte grunda någon rätt för medhjälpande make att beskattas för en del av ...”

Utgången i RÅ 1986 ref. 3 ligger i linje med nämnda uttalande. Högsta förvaltningsdomstolen betonar i rättsfallet arbetsinsatsens betydelse framför var arbetet utförts.

Ovan citerade uttalande får anses gälla även idag. Föredragande statsrådet anförde i prop. 1989/90:110 s. 604 följande

Telefonpassning och representation

”Avgörande för inkomstuppdelningen ska i stället vara den medhjälpande makens faktiska arbetsinsats och ersättningens marknadsmässighet. Liksom tidigare bör telefonpassning och representation i bostaden inte beaktas.”

23.4.6 Särskilt om ersättning från fåmanshandelsbolag

För make eller barn som är delägare i ett handelsbolag gäller samma regler för inkomstslag som för andra delägare. Även om ersättningen benämns lön, arvode eller ränta på insatt kapital ska den således hänföras till det inkomstslag som gällt om handelsbolaget varit skattskyldigt, dvs. normal näringsverksamhet (i vissa fall kapital) och till den näringsverksamhet eller de näringsverksamheter som finns i handelsbolaget. Även underskott kan fördelas på närstående som är delägare i bolaget.

Inkomst av näringsverksamhet kan vara aktiv eller passiv för medhjälpande make eller barn (jämför vad som gäller i enskild näringsverksamhet, avsnitt 23.3.2.1, se även SKV 336, avsnitt 2.3.3.4).

För make eller barn som inte är delägare i bolaget beskattas ersättningen i inkomstslaget tjänst. De kan inte tillföras del av ett underskott i handelsbolaget.

Bestämmelserna om inkomstfördelning i fåmanshandelsbolag redovisas även schematiskt i avsnitt 23.4.8.

23.4.7 Ersättning till barn eller make som är delägare i fåmanshandelsbolag

Av 60 kap. 14 § IL framgår att bestämmelserna om ersättning till medhjälpande make och barn till företagsledare eller företagsledares make för utfört arbete även gäller i fråga om

medhjälpande make och barn som är delägare i fåmanshandelsbolaget, vid beräkning av resultatet från handelsbolaget.

Barn

Till den del inkomsten motsvarar ersättning för utfört arbete tillämpas, i fråga om barn som är delägare i ett fåmanshandelsbolag där barnets förälder eller förälders make är företagsledare vad som anges under avsnitt 23.4.2.

Medhjälpande make

Vad avser make som är delägare i ett fåmanshandelsbolag där den andra maken är företagsledare gäller för inkomst till den del denna motsvarar ersättning för utfört arbete vad som anges under avsnitt 23.4.3.

Bestämmelserna om ersättning till medhjälpande make och barn, som fanns även i tidigare lagstiftning, har ansetts begränsade till att omfatta fördelning av arbetsinkomst. För att åstadkomma en begränsning av möjligheterna till inkomstuppdelning i övrigt i handelsbolag infördes vid skattereformen bestämmelse avseende ersättning för kapitalinsats (prop. 1989/90:110 s. 604).

Ersättning för kapitalinsats

Vardera delägaren beskattas själv för inkomst till den del denna motsvarar skälig avkastning på kapitalinsatsen i bolaget. Resterande del ska tas upp hos företagsledaren (60 kap. 14 § tredje stycket. IL). Om delägaren är ett barn och båda makarna har inkomst från bolaget, ska ersättningen tas upp av den maken som har den högsta inkomsten från bolaget. Har makarna lika hög inkomst från bolaget, tas inkomsten upp av den äldsta maken. Bestämmelsen gäller oavsett barnets ålder.

Skälig ränta

Skälig ränta på kapitalinsatser kan i allmänhet uppskattas med utgångspunkt i statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Med insatt kapital avses i normalfallet ett genomsnitt av det insatta kapitalet i handelsbolaget under beskattningsåret.

Av praktiska skäl kan godtas att genomsnittsberäkningen sker utifrån insatt kapital vid ingången respektive utgången av beskattningsåret. Om större variationer i insatt kapital förekommit under beskattningsåret bör emellertid detta beaktas vid genomsnittsberäkningen.

23.4.8 Schema – inkomstfördelning i fåmanshandelsbolag

Hur stor del av ersättningen till företagsledarens make och barn får beskattas hos dem själva?

1. Den närstående är inte delägare i handelsbolaget (inkomst av tjänst)

Företagsledarens make	
- som själv är företagsledare	Hela ersättningen
- som själv inte är företagsledare	Den marknadsmässiga delen
Barn under 16 år	0 kr
Barn, 16 år och äldre	Den marknadsmässiga delen

2. Den närstående är delägare i bolaget (inkomst av näringsverksamhet)

	Ersättning för arbete	Ränta på insatt kapital
Företagsledarens make		
- som själv är företagsledare	Hela ersättningen	Hela ersättningen
- som själv inte är företagsledare	Den marknadsmässiga delen	Skälig ersättning
Barn under 16 år	0 kr	Skälig ersättning
Barn, 16 år och äldre	Den marknadsmässiga delen	Skälig ersättning

24 Underskottsavdrag – fysisk person och dödsbo

24.1 Inledning

Detta avsnitt behandlar allmänna avdrag för underskott i näringsverksamhet avseende fysiska personer och dödsbon (62 kap. 2–4 §§ IL). Vidare berörs reglerna som medger avdrag för underskott mot kapitalvinst i vissa fall. Förlustutjämning sker enligt ett system som innebär att underskott i en näringsverksamhet får, med vissa undantag, dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamheten närmast följande beskattningsår (40 kap. 2 § IL), s.k. rullning.

24.2 Allmänt

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

Genom bestämmelserna i 40 kap. IL om underskott från tidigare år begränsas rätten till avdrag för underskott vid konkurs och ackord. Begränsningen vid konkurs, ackord och skuldsanering (40 kap. 20–21 §§) behandlas i SKV 336, avsnitt 21. Finns ett underskott från tidigare år är bestämmelserna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser inte tillämpliga, såvida inte skattskyldig som förvärvar en tillgång till underpris avstår från att utnyttja hela underskottet (23 kap. 29 § IL). Se avsnitt 17.

Dödsbo övertar underskott

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

Den som övertar driften av en näringsverksamhet eller del av en näringsverksamhet genom köp, byte, etc. (så kallat oneröst fång) eller genom arv, gåva, testamente, bodelning eller på liknande sätt (så kallat benefikt fång) saknar rätt att överta underskott från den tidigare ägaren. Detta gäller oavsett om skattemässig kontinuitet i övrigt gäller för den benefika överlåtelsen av tillgångarna i näringsverksamheten, överföring av periodiseringsfonder eller expansionsfond. Jämför RÅ 2008 ref. 25 beträffande dödsbodelägare som saknade rätt att överta underskott i samband med skiftet.

På samma sätt gäller för den som genom oneröst eller benefikt fång (gåva, bodelning, testamente eller arv) övertar andel i ett handelsbolag, att övertagaren saknar rätt att överta outnyttjat underskott som belöper på handelsbolagsandelen. Sådant outnyttjat underskott kan inte heller tillgodoräknas den justerade anskaffningsutgiften.

24.3 Kvittning och rullning inom en näringsverksamhet

För fysiska personer och dödsbon är huvudregeln att kvittning sker *inom* varje särskild näringsverksamhet. Kvittning *mellan* olika näringsverksamheter och inkomstslag medges normalt inte. Från denna regel finns emellertid undantag (avsnitt 24.5–7 nedan).

Kvittningsrätten blir beroende av om verksamheterna ingår i samma näringsverksamhet. Med något undantag hänförs all näringsverksamhet som en fysisk person eller ett dödsbo bedriver till en och samma näringsverksamhet, se avsnitt 6. I korthet innebär reglerna att all näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § IL). Självständig verksamhet utomlands räknas enligt lagtexten som en egen näringsverksamhet

(14 kap. 12 §). Här ska dock noteras att en skattskyldig som bedriver självständig verksamhet i annat EES-land med stöd i EG rätten har rätt att bli beskattad för dess resultat på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige, se Skatteverkets skrivelse 2008-12-18, dnr 131 774559-08/111 och nedan under avsnitt 24.5 och 24.6. Som en egen näringsverksamhet räknas även kapitalvinst som enligt 49 a kap. IL ska tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet när en fysisk person avyttrar en andel i skalbolag (14 kap. 13 a § IL). För fysisk person som är delägare i ett eller flera handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet (14 kap. 13 §).

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

Ackumulerade underskott

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

Hela underskottet rullas

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

Ingen tidsbegränsning

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

Exempel

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

Verksamheterna visar följande resultat

Taxeringsår 2010

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

Taxeringsår 2011

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

Taxeringen 2010

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

Inkomst från handelsbolag hänförs alltid till en särskild näringsverksamhet, 14 kap. 13 § första stycket IL. Underskottet av jordbruket (15 000 kr) får därför inte räknas samman med övriga poster. Det ska i stället rullas vidare till 2009 års taxering.

Taxeringen 2011

Underskottet av bildelsförsäljningen kvittar A mot överskottet från skomakeriet och hyresfastigheten. Resultatet blir 0 kr och underskottet från taxeringsåret 2010 om 20 000 kr rullas vidare. Av ackumulerat underskott av jordbruksverksamheten i handelsbolaget kvittar A 5 000 kr mot årets överskott. Resterande 10 000 kr rullas vidare till nästa år.

24.4 Kvittning mellan olika näringsverksamheter och inkomstslag

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

mot inkomst av tjänst, näringsverksamhet eller kapital. Undantagen är följande.

1. Underskott av aktiv näringsverksamhet för det beskattningsår den skattskyldige börjar bedriva näringsverksamheten och de fyra närmast följande beskattningsåren får, under vissa förutsättningar och med viss beloppsbegränsning, kvittas mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet, dvs. förvärvsinkomst (62 kap. 3 § IL). Se vidare avsnitt 24.6.
2. Underskott av aktiv litterär, konstnärlig och därmed jämförlig verksamhet får i vissa fall kvittas mot förvärvsinkomst (62 kap. 4 § IL). Se vidare avsnitt 24.7.
3. Om det finns underskott i en näringsverksamhet, där näringsfastighet eller näringsbostadsrätt ingår, när enskild näringsidkare eller fysisk person som är delägare i handelsbolag avyttrar fastigheten eller näringsbostadsrätten, ska detta underskott kvittas mot eventuell kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen (45 kap. 32 § och 46 kap. 17 § IL). Detta gäller även för dödsbon, jfr 4 kap. IL.
4. Delägare i andelshus får utnyttja underskott av fastigheten som kapitalförlust i den mån underskottet belöper på bostadslägenhet som skulle ha utgjort privatbostad om han innehaft den med bostadsrätt (42 kap. 33 § IL). Underskottsavdraget är dock begränsat till 70 %.
5. Avdrag medges med ett års fördröjning med 70 % av underskott som finns kvar då näringsverksamheten upphör (42 kap. 34 § IL).

Andelshusägare

Delägare i andelshus har rätt att göra avdrag för det underskott som belöper på dennes bostadslägenhet, 42 kap. 33 § IL. En förutsättning är att lägenheten skulle ha utgjort privatbostad, om denne innehaft den med bostadsrätt. Avdrag får då göras såsom för kapitalförlust, dvs. med 70 % av underskottet.

Kvittning mot kapitalvinst

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

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

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

Närings- verksamhetens upphörande

Om underskott föreligger när näringsverksamheten upphör behandlas sådant underskott som kapitalförlust (42 kap. 34 § IL). Detta förutsätter dock, enligt Skatteverkets uppfattning, att en ny näringsverksamhet inte påbörjats under samma beskattningsår som den gamla avslutats eftersom regeln tar sikte på all näringsverksamhet under beskattningsåret (Skatteverket 2005-01-18, dnr 130 743397-04/111). När näringsverksamheten anses ha upphört behandlas nedan under avsnitt 24.8. Avdrag medges med 70 % av storleken av underskottet. Underskottet dras av det följande beskattningsåret eller, om den skattskyldige begär det, för nämnda beskattningsår och de två följande beskattningsåren. Om underskott i inkomstslaget kapital därefter uppkommer, medges skattereduktion med 30 % av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 kr och med 21 % av återstoden (65 kap. 9 § IL).

Bestämmelsen är dock inte tillämplig ifråga om näringsverksamhet som utgör självständig verksamhet utomlands. Skatteverket anser emellertid att bestämmelsen strider mot den fria etableringsrätten i EG-fördraget och EES-avtalet. En sådan särbehandling kan inte rättfärdigas enligt Skatteverket. Det innebär att den som bedriver hela sin näringsverksamhet utomlands medges avdrag för 70 % av underskottet i inkomstslaget kapital om verksamheten avslutas på samma sätt som när verksamhet bedrivs i Sverige. Om verksamheten bedrivs både i Sverige och i annat EES-land görs en gemensam bedömning av hela verksamheten för att komma fram till om avdrag för slutligt underskott kan medges (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 774559-08/111).

Rätt till avdrag för underskott av avslutad näringsverksamhet föreligger inte till den del tillgångar eller tjänster tagits ut ur näringsverksamheten utan uttagsbeskattning, alternativt att förlusten inte är att ses som verklig. Denna begränsning gäller endast i fråga om egendom som beskattas i inkomstslaget

näringsverksamhet och inte egendom som beskattas i inkomstslaget kapital, såsom t ex vid försäljning av fastighet eller bostadsrätt.

Vidare medges inte rätt till avdrag till den del underskottet redan kvittas mot eventuell kapitalvinst som uppkommer vid avyttring enligt 45 kap. 32 § eller 46 kap. 17 §, utnyttjats såsom allmänt avdrag enligt 62 kap. 2–4 §§ eller legat till grund för avdrag enligt 42 kap. 33 §.

Regeln i 42 kap. 34 § IL innebär att avdrag från inkomst av kapital medges tidigast vid taxeringen året efter det år då näringsverksamheten taxerades för sista gången. Regeln i 42 kap. 34 § IL gäller bara enskilda näringsidkare. Delägare i handelsbolag får inte göra avdrag för slutligt underskott i inkomstslaget kapital då näringsverksamheten i handelsbolaget upphör. Tidpunkten för beskattning inträder först när handelsbolaget upplöses. Upplösning jämställs med avyttring i enlighet med 50 kap. 2 § IL. Reglerna behandlas i SKV 301, avsnitt 34.

Turordning

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

Underskott från näringsverksamhetens första fem år får sedan räknas av mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet, se vidare avsnitt 24.6.

Om underskott av aktiv litterär eller konstnärlig verksamhet härefter återstår får det kvittas mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet, se vidare avsnitt 24.7.

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

Avdrag för underskott när näringsverksamheten upphör görs i sista hand.

Exempel

B, som inte bedriver annan näringsverksamhet än hyresfastighet, säljer fastigheten under 2007, varvid näringsverksamheten upphör. Vid 2008 års taxering redovisar han ett underskott av fastigheten på 50 000 kr. Kapitalvinsten uppgår till 20 000 kr före avräkning av underskott.

B deklarerar inkomst av kapital med 3 000 kr vid taxeringen 2007, med 5 000 kr vid taxeringen 2009, med 6 000 kr vid taxeringen 2010 och med 6 000 kr vid taxeringen 2011.

Kvittning mot kapitalvinst

Taxeringsår 2008

B kvittar underskottet av fastigheten mot kapitalvinsten. Härfter återstår 30 000 kr av underskottet (50 000 - 20 000). Någon kvittning mot övriga kapitalintäkter får inte göras vid 2007 års taxering då sådant avdrag får göras först året efter det år då näringsverksamheten taxerades sista gången, vilket i exemplet är 2008.

Avdrag när näringsverksamheten upphör

B väljer att fördela avdraget för det kvarvarande underskottet (70 % av 30 000 = 21 000) på tre år. Han använder 8 400 kr vid taxeringen 2006 och 7 000 kr vid taxeringen 2010. Resterande 5 600 kr använder han vid taxeringen 2011.

Taxeringsår 2009

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

Taxeringsår 2010

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

Taxeringsår 2011

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

24.5 Nystartad verksamhet

Fr.o.m. 1997 års taxering får fysisk person dra av underskott av aktiv näringsverksamhet som allmänt avdrag mot inkomst av tjänst och näringsverksamhet under de fem första verksamhetsåren, 62 kap. 3–4 §§ IL. Verksamheten får ha påbörjats tidigast under 1996. Motsvarande regler infördes genom prop. 1993/94:50 och kom att gälla vid 1995 års taxering, innan

reglerna togs bort genom prop. 1994/95:25 för att i något modifierad form återinföras genom prop. 1995/96:109.

Dåvarande RSV har i skrivelse 1996-05-10, dnr 3798-96/900 redovisat verkets inställning till vissa rättsliga problem kring rätten till allmänt avdrag för underskott i nystartad verksamhet.

Nystartad verksamhet

För avdragsrätt krävs att det är fråga om en påbörjad näringsverksamhet. Utvecklings- och experimentkostnader blir t.ex. inte avdragsgilla om näringsverksamheten senare inte kommer i stånd, se RÅ 1987 ref. 106 (se vidare avsnitt 5). För avdragsrätt krävs att näringsverksamheten är nystartad. Om den skattskyldige bedrivit annan näringsverksamhet sedan tidigare och den nystartade verksamheten kommer att ingå i samma näringsverksamhet, kan avdrag för underskott i nystartad verksamhet inte medges, se t.ex. dom av KRNS 2007-04-28, mål nr 3256-05. En successiv övergång från en bransch till en annan innebär att näringsverksamheten inte anses nystartad, se t.ex. dom av KRNS 2000-11-07, mål nr 2975-2000, där verksamhet i form av tillverkning av porslin och prydnadsföremål, som påbörjades 1997, inte ansågs nystartad, eftersom den skattskyldige redan 1994 tillverkat tekniska komponenter i sin enskilda näringsverksamhet, dvs. varit aktivt verksam i samma näringsverksamhet (förvärvskälla enligt dåvarande benämning). Avdrag vägrades därför.

Om skattskyldig innehåft näringsfastighet, t.ex. jord- och skogsbruksfastighet innan reglerna trädde i kraft den 1 januari 1996 och först därefter påbörjar jord- eller skogsbruksdriften, är näringsverksamheten, enligt Skatteverkets uppfattning, inte att anse som nystartad. Den skattskyldiges näringsverksamhet påbörjas i och med förvärvet av näringsfastigheten, oavsett om någon egentlig drift på denna ägt rum eller ej (jfr t.ex. RÅ 2002 ref. 59, KRNS 2005-05-04, mål nr 3834–3835-2004, KRSU 2000-03-29, mål nr 3429-1998, KRSU 2001-03-06, mål nr 2769-1999 och KRNG 2000-11-02, mål nr 813-1998.). Om däremot två personer tillsammans börjar bedriva verksamhet på en näringsfastighet som den ena av dem innehåft sedan tidigare, hindrar inte detta att näringsverksamheten är att anse som nystartad för den andre (dom av KRSU 2000-11-23, mål nr 1825-1998). Enbart den omständigheten att hästar föds upp och betar på en jordbruksfastighet innebär dock inte att innehavet av hästarna automatiskt har en sådan anknytning till fastigheten att de av den anledningen ska anses ingå i en näringsverksamhet. Fråga om hästverksamheten utgör en näringsverksamhet ska normalt prövas självständigt utifrån

näringskriterierna i 13 kap. 1 § IL, se Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010-12-14, mål nr 4157-09 och 4158-09.

Avdrag för underskott av nystartad näringsverksamhet har inte medgivits när verksamheten lagts in i ett sedan länge ägt handelsbolag som varit vilande (dom av KRNS 2007-01-30, mål nr 4635-05).

För de fall att en näringsverksamhet avslutas och att en nystartad verksamhet därefter påbörjas krävs för avdrag för underskott i nystartad näringsverksamhet, enligt Skatteverkets uppfattning, att den nystartade verksamheten påbörjas först ett senare beskattningsår (Skatteverket 2005-01-18, dnr 130 743397-04/111).

Liknande verksamhet

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

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

I dom av KRSU 2004-12-30, mål nr 2270 och 2272-04 var en skattskyldig fram till 1998 ägare av och fram till juli 2001 verksam i ett aktiebolag vars verksamhet bl.a. bestod av butiksförsäljning av bl.a. ljuskällor samt dithörande verksamhet såsom ljusplanering, elinstallationer och serviceverkstad. Efter aktieöverlåtelsen påbörjades försäljning och service av hemsymaskiner. Under september 2001 startade den skattskyldige en enskild näringsverksamhet inom el- och maskin-service. Verksamheten bestod av reparationer och service av datastyrda symaskiner för bl.a. industri, sömnadsateljéer, sadel- och segelmakare. KR medgav inte allmänt avdrag då näringsidkaren inte gjort det sannolikt att bolaget i väsentliga delar under någon av den föregående femårsperioden inte bedrivit likartad verksamhet.

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

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

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

I dom av KRNJ 1998-09-22, mål nr 1790-1998, bedrev en skattskyldig restaurangverksamhet genom ett aktiebolag före 1990 och köpte 1993 över inkråmet (inventarier och varulager) till sin nystartade enskilda firma där han bedrev gatukök. LR och KR fann att verksamheterna var likartade och avdrag vägrades.

Aktiv näringsverksamhet

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

Bestämmelsen i 2 kap. 23 § andra stycket IL om att självständig näringsverksamhet utomlands alltid anses som passiv näringsverksamhet får effekt för den näringsidkare som enbart

bedriver verksamhet i annat EES-land. Även om den skattskyldige arbetat på heltid i verksamheten medges inte allmänt avdrag för underskott enligt 62 kap. 2–4 §§ IL. Dessa avdrag medges bara om verksamheten klassificeras som aktiv.

Skatteverket anser att bestämmelsen i 2 kap. 23 § andra stycket IL utgör ett hinder mot den fria etableringsrätten i EG-fördraget och att denna särbehandling inte kan rättfärdigas. En enskild näringsidkare som bedriver självständig näringsverksamhet i annat EES-land har därför rätt att få verksamhetens aktivitet bedömd efter samma kriterier som när verksamhet bedrivs i Sverige. Även om verksamhet enbart bedrivs i annat EES-land medges bl.a. allmänt avdrag om näringsidkaren arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning. Om verksamhet bedrivs både i Sverige och i annat EES-land görs en gemensam bedömning av hela verksamheten för att komma fram till om den är aktiv eller passiv. Om verksamhet bedrivs på nämnda sätt och det är fråga om avdrag för underskott av nystartad verksamhet ska hela verksamheten ligga till grund för bedömningen av vilket år verksamheten startade, på samma sätt som om all verksamhet bedrivits i Sverige (Skatteverket 2008-12-18, dnr 131 774559-08/111). Gränsdragningen mellan vad som utgör aktiv respektive passiv näringsverksamhet behandlas utförligt i avsnitt 3.

Avdrags- begränsning

Avdrag medges med högst 100 000 kr för vart och ett av de fem år som avdrag kan komma i fråga. Beloppsbegränsningen avser därtill samtliga näringsverksamheter hos en skattskyldig person, se prop. 1999/00:2 del 2 s. 667f. Om en person har dels en andel i ett handelsbolag, dels en enskild näringsverksamhet som båda är nystartade så får det sammanlagda avdraget inte överstiga 100 000 kr. Överskjutande del av underskottet för ett enskilt år får inte dras av som allmänt avdrag, varken för innevarande år eller för något av de efterföljande fyra åren. I stället får överskjutande del av underskottet rullas framåt och utnyttjas mot framtida överskott i näringsverksamheten.

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

Om den skattskyldige i stället har ett underskott år 1 om 125 000 kr och år 2 ett underskott om 50 000 kr, kan kvittning ske år 1 med 100 000 kr och år 2 med 50 000 kr, varvid 25 000 kr från år 1 rullas vidare och får nyttjas mot framtida inkomster i näringsverksamheten. Detta belopp kan således aldrig utnyttjas för kvittning mot inkomst av tjänst. KRNJ har i dom 2007-12-13, mål nr 2315-07, antagit en sådan tolkning av gällande rätt (målet avsåg 2005 års taxering). Den skattskyldige medgavs allmänt avdrag för årets underskott om 90 262 kr och nekades allmänt avdrag för inrullat underskott från taxeringen 2004 då det avdraget översteg 100 000 kr.

Beloppsbegränsningen gäller inte för konstnärlig verksamhet och dylikt.

Avdrag medges inte

1. om den skattskyldige någon gång under de fem beskattningensåren som föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit liknande verksamhet,
2. för underskott, som belöper på kommanditdelägare eller annan delägare i handelsbolag som förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser, med större belopp än vad han svarar för,
3. i den mån avdrag medgetts för underskott när näringsverksamheten upphörde (42 kap. 34 § IL), för underskott av delägars andel av andelshus (42 kap. 33 § IL) eller för underskott av näringsfastighet (45 kap. 32 § IL) eller näringsbostadsrätt (46 kap. 17 § IL), vilket kvittas mot vinst när fastigheten eller lägenheten avyttrats, se 62 kap. 2 § andra stycket IL,
4. för underskott av näringsverksamhet i vilken ingår privatbostad på lantbruksfastighet, som på ägarens begäran räknas som näringsfastighet enligt 2 kap. 9 § IL (småhusets storlek är minst 400 kvadratmeter och det är byggt före år 1930), se 62 kap. 3 § andra stycket 2 p IL.

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

Förvärv från närstående

Den som förvärvar en näringsverksamhet från en närstående inträder i den närståendes skattemässiga situation när det gäller rätten till avdrag (62 kap. 3 § första stycket IL).

Delägare i handels- eller kommanditbolag

Har näringsverksamheten övertagits från närstående gäller därmed att avdrag bara får göras om överlåtaren varit berättigad till avdrag om han fortsatt att driva verksamheten. Det sagda får bl.a. betydelse gällande tidsfristen på fem år.

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

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

Exempel

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

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

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

Indelning av näringsverksamheter för A

Handelsbolaget

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

Enskilda firman

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

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

Indelning av näringsverksamhet för B

Handelsbolagen

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

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

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

24.6 Litterär, konstnärlig och liknande verksamhet

För vissa kulturarbetare finns flera olika avdragsregler för underskott.

Rullning

Huvudregeln är att underskott av näringsverksamheten på samma sätt som för annan näringsverksamhet rullas vidare till nästa beskattningsår (avsnitt 24.5).

Kvittning mot tjänst eller annan näringsverksamhet

Vid sidan av de generella reglerna om allmänt avdrag för underskott i aktiv nystartad verksamhet, kan fria kulturarbetare alternativt yrka allmänt avdrag för ett beskattningsårs underskott mot inkomst av tjänst eller mot inkomst av annan näringsverksamhet (62 kap. 4 § IL). Detta förutsätter att inkomsten ska hänföras till näringsverksamhet och inte utgör hobby, vilket beskattas i inkomstslaget tjänst (se vidare SKV 301, avsnitt 19). Avdrag får göras utan beloppsbegränsning och utan begränsning i tiden, men endast för det aktuella beskattningsårets underskott, dvs. inte för från tidigare beskattningsår inrullat underskott. Den skattskyldige har valfrihet att utnyttja denna fördelningsregel. Valfriheten innebär således ibland att endast del av underskott kan utnyttjas för kvittning mot tjänst eller mot annan näringsverksamhet. Ett resterande vidareullat underskott kan kommande år endast kvittas mot överskott av näringsverksamheten.

Konstnärlig och liknande verksamhet

För att denna kvittningsmöjlighet ska föreligga förutsätts att den aktuella verksamheten är att anse som litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. Att t.ex. skriva läroböcker räknas

som sådan litterär verksamhet som omfattas. Av RÅ 2003 ref. 57 framgår att med begreppet ”litterär verksamhet” får förstås verksamhet med intäkter som den skattskyldige fått i egenskap av upphovsman enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Hit hänförs däremot inte hobbyinkomster till följd av konstnärlig, litterär eller liknande aktivitet. För att kunna komma ifråga för kvittningsmöjligheten ska det således vara fråga om yrkesmässig verksamhet.

Aktiv verksamhet En av förutsättningarna för kvittning är att underskottet uppkommit i aktiv näringsverksamhet. Detta krav torde ofta vara uppfyllt när det gäller litterär eller konstnärlig verksamhet. I de fall den skattskyldiges verksamhet endast består i att uppbära ersättningar för upphovsmannarätt eller royalty, eller annan liknande inkomst, kan dock inte aktiv näringsverksamhet anses föreligga. I fråga om självständigt bedriven näringsverksamhet inom EES som räknas som passiv näringsverksamhet med stöd i 2 kap. 23 § andra stycket IL, se ovan under avsnitt 24.4.

Uteslutande eller så gott som uteslutande Ytterligare en förutsättning för allmänt avdrag är att näringsverksamheten i vart fall så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet. Med så gott som uteslutande torde avses 90–95 % (prop. 1999/00:2 del I, s. 502 f).

Intäkter av någon betydenhet Kvittningsmöjligheten förutsätter att den skattskyldige redovisat intäkter av verksamheten (kulturarbetet) som är av ”någon betydenhet” under beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren. Detta innebär alltså att man godtar att verksamheten genererar intäkter mer sporadiskt och att den skattskyldige har möjlighet att åberopa intäkter även för de föregående tre beskattningsåren när man ska ta ställning till om den yrkesmässiga konstnärliga eller liknande verksamheten genererat intäkter av någon betydenhet. Till de intäkter som ska beaktas hänförs även inkomster från den kulturella verksamheten som redovisats i inkomstslaget tjänst. Däremot räknas inga andra intäkter hit än de som direkt hänför sig till den kulturella verksamheten. Som exempel kan nämnas en bildkonstnär som får ett uppdrag av en organisation eller ett företag att utföra ett konstnärligt verk och som för detta uppbär inkomst av tjänst.

Vad som avses med intäkter av någon betydenhet är inte reglerat i lagtexten. Enligt Skatteverkets uppfattning bör med inte obetydliga intäkter av verksamheten avses genomsnittliga intäkter under vart och ett av de fyra senaste beskattningsåren som uppgår till ett halvt inkomstbasbelopp. Hur intäkterna fördelar sig under denna period saknar betydelse. Det inkomst-

basbelopp som avses är inkomstbasbeloppet för respektive beskattningsår (Skatteverket 2009-11-30, dnr 131 805757-09/111).

I de fall reglerna i 62 kap. 4 § IL tillämpas de första verksamhetsåren på grund av avdragsbegränsningarna i 62 kap. 3 § IL anser Skatteverket att med inte obetydliga intäkter avses, om näringsverksamheten bedrivits under kortare tid än fyra beskattningsår, intäkter under perioden på sammanlagt två inkomstbasbelopp för beskattningsåret (Skatteverket 2009-11-30, dnr 131 805757-09/111).

24.7 När har näringsverksamheten upphört?

I Bokföringsnämndens (BFN) uttalande och allmänna råd, BFNAR 2004:2, som ska tillämpas för räkenskapsår som inleds efter den 30 juni 2004, sägs bl.a. att ”Skyldigheten att bokföra affärshändelser enligt bokföringslagen upphör när den fysiska personen inte längre bedriver näringsverksamhet”. Vidare uttalas att ”I princip kan man säga att näringsverksamheten inte längre bedrivs när personen faktiskt har slutat med den aktivitet som utgjorde näringsverksamhet”. Vidare uttalas att ”Om personen inte längre bedriver någon verksamhet och inte heller har några konkreta planer på att fortsätta, så bör näringsverksamheten anses vara avslutad”. ”Varken registrering av näringsverksamheten, innehav av de tillgångar som använts i näringsverksamheten (i andra fall än då innehavet i sig konstituerar näringsverksamhet) eller att det återstår att redovisa vissa poster till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, t.ex. skogskonto, leder alltså till att näringsverksamheten i bokföringslagens mening ska anses bedriven.” och ”Den sista affärshändelsen i en enskild näringsverksamhet som inte ska drivas vidare på något annat sätt är att tillgångar och skulder överförs från näringsverksamheten till privatpersonen”.

Av KRNG dom 2003-08-18, mål nr 347–348-02, framgår att en näringsverksamhet inte ansågs ha upphört under det år näringsfastigheten, som var den enda tillgången, avyttrades när det fanns låneskulder kvar som man året efter erhöll ackord på.

Enligt Skatteverkets uppfattning (Skatteverket 2005-11-09, dnr 131 581509-05/111) bör en näringsverksamhet inte alltid skattemässigt ha upphört vid den tidpunkt som anges i BFNAR 2004:2. Ett exempel på detta är i fall då den skattskyldige

innehar skogskontomedel. Sådant innehav medför att näringsverksamheten inte kan anses ha upphört. Likaså kan verksamheten inte anses ha upphört så länge den skattskyldige uppbär sjukpenning som ska redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det finns även andra fall då upphörandetidpunkterna inte sammanfaller, exempelvis behöver en näringsverksamhet normalt inte skattemässigt anses omedelbart avslutad om det finns tillgångar eller skulder kvar som kan generera rörelseresultat.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan en betalningsplan som upprättas vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog inte överlåtas med skatterättslig verkan. En överlåtelse av en skogsfastighet medför därmed inte att näringsverksamheten helt upphör så länge en sådan betalningsplan fortsätter att generera intäkter (Skatteverket 2008-03-05, dnr 131 127228-08/111).

Däremot anser Skatteverket att enbart avstämning av egenavgifter inte medför att näringsverksamheten ska anses bedriven. Ett annat synsätt skulle nämligen medföra att avsättningar till vissa fonder – t.ex. periodiseringsfond – aldrig skulle kunna återföras enligt den aktuella regeln eftersom återföringen normalt leder till avstämning det följande året och igen året därefter etc.

Även om en individuell prövning måste göras i varje enskilt fall anser Skatteverket att det finns fog för att ha en något vidare syn på när näringsverksamheten skattemässigt ska anses ha upphört jämfört med vad som gäller bokföringsmässigt enligt BFNAR 2004:2. Skatteverket anser att om tillgångar/skulder finns kvar ett helt räkenskapsår utan att någon aktivitet i övrigt, t.ex. omsättning, har förekommit ska näringsverksamheten normalt anses ha upphört senast vid detta räkenskapsårs utgång. Det gäller även om fråga är om exempelvis kundfordringar eller leverantörsskulder. Tillgångar/skulder får då anses ha tagits ut ur näringsverksamheten av den skattskyldige senast vid denna tidpunkt. Om t.ex. ingen aktivitet förekommit från och med den 1/8 år 1 anses näringsverksamheten normalt ha upphört senast den 31/12 år 2. Med aktivitet i övrigt avses även fall där det exempelvis finns stora skulder och förhandling om ackord pågår i enlighet med vad Kammarrätten i Göteborg framför i ovannämnda dom. Med aktivitet i övrigt menas däremot inte att exempelvis en periodiseringsfond delvis återförs till beskattning.

25 Egenavgifter

25.1 Inledning

Egenavgifter är en del av de socialavgifter som ska betalas enligt socialavgiftslagen (2000:980, SAL, prop. 2000/01:8). Socialavgifter enligt SAL utgörs av arbetsgivaravgifter enligt 2 kap. eller egenavgifter enligt 3 kap. Avgifterna är avsedda att finansiera systemen för social trygghet. Avgifter ska betalas även på inkomstdelar som inte ger rätt till motsvarande förmåner från socialförsäkringen, t.ex. på inkomster som överstiger 7,5 prisbasbelopp. Denna del brukar benämnas skattedelen av socialavgifterna. På inkomster som över huvud taget inte ger rätt till förmåner från försäkringen ska det i vissa fall betalas särskild löneskatt i stället för socialavgifter.

En utförligare beskrivning av egenavgifter och av särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (SLF) finns i Handledning för skattebetalning 2010 (SKV 404), avsnitt 8.3 respektive avsnitt 9.

25.2 Vem ska påföras egenavgifter?

Egenavgifter ska betalas på avgiftspliktig inkomst av arbete i Sverige samt av arbete i utlandet om den avgiftsskyldige när arbetet utförs omfattas av svensk socialförsäkring enligt EG-rätten eller enligt socialförsäkringskonvention.

Den vanligaste formen av avgiftspliktig inkomst är överskott av aktiv näringsverksamhet. Beträffande ersättningar för arbete krävs i regel också att näringsidkaren har F-skattsedel för att egenavgifter ska betalas. Om den som tar emot ersättningen inte har F-skattsedel ska inga egenavgifter betalas på den ersättningen. I stället ska den som ger ut ersättning för arbete betala arbetsgivaravgifter.

Egenavgifter ska i vissa fall betalas även på inkomst av tjänst. Som exempel kan nämnas ersättningar under 10 000 kr från privatpersoner, lön från utländsk arbetsgivare utan fast driftställe här när det finns avtal om betalning av socialavgifter m.m. (3 kap. 4–8 §§ SAL).

Den som vid beskattningsårets ingång fyllt 65 och är född 1938 eller senare ska bara betala ålderspensionsavgift med 10,21 %. Även den under 65 år ska i vissa fall bara betala ålderspensionsavgift med 10,21 %. Det gäller den som haft allmän pension i form av hel ålderspension under hela inkomståret. Detsamma gäller den som under någon del av året haft hel sjukersättning eller hel aktivitetsersättning enligt lagen om allmän försäkring.

Egenavgifter påförs endast fysiska personer inklusive delägare i handelsbolag. Detta gäller också kommanditdelägare.

Om det uppkommer överskott av passiv näringsverksamhet i Sverige ska SLF betalas i stället för egenavgifter. Detta gäller oavsett den skattskyldiges ålder.

25.2.1 Vad består egenavgifterna av?

**Egenavgifter –
23,68 %
respektive
22,94 %**

Egenavgifterna uppgår under tidsperioden januari–juni 2010 till 23,68 % av avgiftsunderlaget och utgörs av:

1. sjukförsäkringsavgift 6,78 %
2. föräldraförsäkringsavgift 2,20 %
3. ålderspensionsavgift 10,21 %
4. efterlevandepensionsavgift 1,70 %
5. arbetsmarknadsavgift 2,11 %
6. arbetsskadeavgift 0,68 %

Från och med juli 2010 är sjukförsäkringsavgiften sänkt till 6,04 %, vilket innebär att de sammanlagda egenavgifterna exklusive löneavgiften uppgår till 22,94 % från denna tidpunkt.

**Sjukförsäkrings-
avgift för den
med karens**

Den som har sjukpenninggrundande inkomst av annat förvärvsarbete, främst näringsidkare, kunde efter anmälan till Försäkringskassan fram till och med den 30 juni 2010 välja att sjukpenning skulle börja betalas ut först efter en karenstid på 3 eller 30 dagar i stället för efter den grundläggande karenstiden på 1 dag.

Från och med juli 2010 gäller nya regler för den som har inkomst av annat förvärvsarbete. Reglerna innebär att den grundläggande karenstiden har ändrats från 1 till 7 dagar. I stället för 7 dagar kan man dock välja att ha en karenstid på 14, 30, 60 eller 90 dagar. Sjukförsäkringsavgiften blir då lägre än den som gäller enligt 3 kap. 13 § SAL (3 kap. 11 § AFL, prop. 2009/10:120).

Enligt Försäkringskassans föreskrifter om procentsatser för beräkning av egenavgift till sjukförsäkringen ska egenavgift till sjukförsäkringen avseende 2010 som debiteras vid 2011 års taxering beräknas enligt följande procentsatser på inkomster upp till och med 7,5 prisbasbelopp vid årets ingång.

Första halvåret 2010, karensdagar och sjukförsäkringsavgift (FKFS 2009:30)

<u>Karenstid</u>	<u>Sjukförsäkringsavgift</u>
3 dagar	6,74 %
30 dagar	5,95 %

Andra halvåret 2010, karensdagar och sjukförsäkringsavgift (FKFS 2010:5)

<u>Karenstid</u>	<u>Sjukförsäkringsavgift</u>
14 dagar	5,94 %
30 dagar	5,78 %
60 dagar	5,60 %
90 dagar	5,48 %

På inkomster över 7,5 prisbasbelopp är egenavgiften till sjukförsäkringen den allmänt gällande, vilket innebär 6,78 % under det första halvåret och 6,04 % under det andra halvåret 2010

Allmän löneavgift

Till dessa socialavgifter i egentlig mening kommer den allmänna löneavgiften, som för 2010 är 6,03 %. Lagen (1994:1920) om allmän löneavgift reglerar uttaget av denna avgift. När man i inkomstskattelagen använder beteckningen egenavgifter avser man därmed även allmän löneavgift (2 kap. 26 § IL). I fortsättningen används därför, om inte annat anges, beteckningen egenavgifter även för allmän löneavgift. Den totala egenavgiften (inklusive allmän löneavgift) uppgår till 29,71 % för första halvåret 2010 och 28,97 % från och med juli 2010.

Yngre än 26 år

Fr.o.m. taxeringsår 2010 gäller nya och utvidgade nedsättningsregler för personer som vid ingången av året före taxeringsåret inte har fyllt 26 år. Reglerna gäller för inkomster som uppstår efter den 31 december 2008. De nya reglerna innebär att den som inte har fyllt 26 år ska betala hela ålderspensionsavgiften samt en fjärdedel av de övriga avgifterna. Detta gäller också för den allmänna löneavgiften. För taxeringsår 2011 innebär detta att den som är född 1984 eller senare normalt ska betala egen-

Nya regler om nedsättning

avgift med totalt 15,06 % för första halvåret 2010 och 14,88 % från och med 1 juli 2010 (prop. 2008/09:7).

Från den 1 juli 2010 gäller nya regler om nedsättning av egenavgifter. Bestämmelserna tillämpas retroaktivt på inkomster som upp bärs efter den 31 december 2009. De nya bestämmelserna finns i 3 kap. 18–20 §§ SAL (prop. 2009/10:178).

Vid beräkning av egenavgifter för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag ska, efter begäran i självdeklarationen, avdrag göras med 5 % av avgiftsunderlaget för inkomst av aktiv näringsverksamhet, dock högst med 10 000 kr per år. För handelsbolag och andra fall där verksamhet bedrivs gemensamt får avdraget sammanlagt uppgå till högst 20 000 kr för samtliga delägare.

Som förutsättning för avdrag gäller följande:

- överskottet av aktiv näringsverksamhet ska överstiga 40 000 kr,
- personer ska vid ingången av året före taxeringsåret ha fyllt 26 men inte 65 år och
- avdraget måste enligt EU:s regelverk rymmas inom gränsen för stöd av mindre betydelse.

Villkoren enligt EU:s regelverk för stöd av mindre betydelse måste vara uppfyllda för att avdrag ska kunna göras. Det innebär främst att de stödnivåer som gäller inte får överskridas. Den maximala stödnivån uppgår till 200 000 euro per företag under en period om tre beskattningsår. För företag inom vägtransportsektorn är taket 100 000 euro, för jordbrukssektorn 7 500 euro och för fiskerisektorn 30 000 euro per treårsperiod. Inom jordbruks- och fiskerisektorn finns dessutom nationella tak som inte får överskridas. För jordbrukssektorn är det nationella taket 30 517 500 euro och för fiskerisektorn 11 153 000 euro under en treårsperiod.

Skatteverket måste kontrollera att stödnivåerna inte överskrids innan avdraget ges. För att kontrollen ska kunna utföras är företaget skyldigt att lämna uppgift i självdeklarationen om andra stöd av mindre betydelse som beviljats under beskattningsåret och de två föregående beskattningsåren (3 kap. 17 a § LSK).

Sådana stöd av mindre betydelse som i praktiken kan få betydelse för rätten till nedsättning av egenavgifterna finns för närvarande bara inom jordbrukssektorn.

**Regionalt
företagsstöd**

Om beskattningsåret – t.ex. vid nystartad verksamhet – omfattar tid före den 1 januari 2010 ska i dessa fall så stor del av inkomsten anses hänförlig till tid efter den 31 december 2009 som svarar mot förhållandet mellan den del av beskattningsåret som infaller under denna tid och hela beskattningsåret.

För viss verksamhet i stödområde görs ett avdrag (regionalt företagsstöd) med 10 % av avgiftsunderlaget, dock högst med 18 000 kr per år. Detta medför att det regionala företagsstödet i kombination med reglerna om sänkta avgifter för unga skulle kunna påverka ålderspensionsavgiften. Det har därför införts en särskild spärregel, som innebär ålderspensionsavgiften om 10,21 % inte får påverkas. Det regionala företagsstödet får därför inte innebära att påfordrad egenavgift understiger ålderspensionsavgiften (6 § lagen [2001:1170] om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen om allmän löneavgift och socialavgiftslagen). Även det regionala företagsstödet räknas som ett stöd av mindre betydelse enligt EU:s regelverk.

25.3 Särskild löneskatt i stället för egenavgifter

Uttaget av SLF är reglerad i lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, SLFL. SLF med 24,26 % blir framförallt aktuellt att betala för den som bedriver passiv näringsverksamhet i Sverige. SLF ska också betalas med 24,26 % på ersättning som utges enligt vissa avtalsgruppsjukförsäkringar eller trygghetsförsäkringar som ska tas upp i näringsverksamhet. Även ett dödsbo efter en person som avlidit under inkomståret ska betala SLF på sådana inkomster som annars hade varit underlag för egenavgifter.

Det kan nämnas att från inkomståret 2007 har det skett genomgripande förändringar av SLF. Ändringarna har skett i två steg på så sätt att från och med inkomståret 2007 avskaffades SLF på löner och andra arbetsersättningar samt på inkomst av aktiv näringsverksamhet. Detta gällde personer som är omfattade av det reformerade pensionssystemet, dvs. personer födda efter 1937. I ett andra steg från och med inkomståret 2008 avskaffades SLF på samma slags ersättningar och inkomster även för dem födda 1937 eller tidigare (se SKV 301, avsnitt 14).

SLF ska skiljas från särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP), som utgår efter andra grunder (se SKV 336, avsnitt 12). I likhet med egenavgifter påförs SLF endast fysiska personer

inklusive delägare i handelsbolag och dödsbo. När beteckningen löneskatt eller särskild löneskatt används i detta avsnitt förstås därmed särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster.

25.4 Gemensamma bestämmelser

Vid tillämpning av inkomstskattelagen likställs särskild löneskatt med egenavgifter (2 kap. 26 § IL). När begreppet egenavgifter därför fortsättningsvis används avses även särskild löneskatt om inte annat anges.

Avdrag

Näringsidkare får göra avdrag för avsättning för beräknade egenavgifter för beskattningsåret (16 kap. 29 § IL). Det följande året görs avstämning av tidigare medgivna avdrag mot påförda egenavgifter genom att avsättningen återförs och avdrag medges för påförda avgifter (se nedan). Eftersom näringsidkarens egenavgifter ingår i hans inkomstskatteskulder ska avsättningen för beräknade egenavgifter inte bokföras i räkenskaperna enligt BFN R11 ”Enskild näringsidkares bokföring”.

Underlaget för avsättningen

Underlaget för avdraget är nettointäkten av verksamheten före avdraget, minskad med sjukpenning eller liknande ersättning som avses i 15 kap. 8 § IL samt med inkomst som räknas som inkomst av anställning enligt 2 kap. 3–5, 15 och 16 §§ lagen (1998:674) om inkomstgrundad ålderspension.

Verksamhet utomlands

Numera behöver näringsverksamheten inte vara bedriven i Sverige för att avdrag ska ges. En näringsverksamhet kan nämligen bedrivas utomlands under sådana omständigheter att inkomsten ska beskattas i Sverige och näringsidkaren omfattas av svensk socialförsäkring. Ändringen har införts bl.a. för att de svenska bestämmelserna inte ska innebära några etableringshinder enligt EG-rätten. Om näringsidkaren inte är omfattad av svensk socialförsäkring för en utomlands bedriven näringsverksamhet ska han inte betala egenavgifter varav följer att avdrag för egenavgifter inte medges.

Avsättningens storlek

För egenavgifter får avsättning uppgå till högst 25 % av underlaget. Detta innebär inte att en skattskyldig fritt får välja en procentsats för avsättningen bara den inte överstiger 25 %. Avsättningen ska motsvara de egenavgifter som belöper på det aktuella beskattningsåret och får inte användas för resultatutjämnning. 25 % på underlaget motsvarar ungefär de egenavgifter en skattskyldig kommer att påföras när han inte är befriad från att erlægga någon egenavgift och när han inte haft någon karenstid inom sjukförsäkringen.

För dem som vid årets ingång inte har fyllt 26 år och som därför ska betala egenavgifter med 15,06 % första halvåret 2010 respektive 14,88 % andra halvåret 2010, blir avdraget för avsättning för egenavgifter 13 % ($\frac{1}{2}[15,06 + 14,88]/114,97$) i stället för ovan nämnda 25 %.

För dem som har haft hel ålderspension under hela inkomståret och därför endast betalar ålderspensionsavgift med 10,21 % blir avdraget för avsättning för egenavgifter 9 % ($10,21/110,21$).

Dödsbo

Dödsbo medges avdrag för avsättning för SLF med normalt 20 % (se nedan).

Näringsidkare utan F-skattsedel

Det bör uppmärksammas att vissa näringsidkare kan ha saknat F-skattsedel under hela eller del av året. På grund därav påförs de, avseende arbete för annans räkning, inte egenavgifter alls eller endast under en del av året. Avdrag för beräknade egenavgifter medges dock inte med högre belopp än som täcker de på beskattningsåret belöpande egenavgifterna (16 kap. 29 § IL).

SLF

För inkomst av passiv näringsverksamhet i Sverige uppgår den särskilda löneskatten till 24,26 % av underlaget. Detta gäller oavsett den skattskyldiges ålder.

SLF ska dock betalas med 24,26 % på inkomst av näringsverksamhet som är egenavgiftsgrundande för den som avlidit under året. Att socialavgifter i form av egenavgifter inte ska betalas för den som avlidit under året framgår av 3 kap. 12 § SAL. SLF ska betalas även om den avlidna personen vid dödsfallet var 65 år eller äldre, trots att någon särskild löneskatt numera inte ska tas ut på aktiv näringsverksamhet som bedrivs av denna åldersgrupp. I SLFL finns nämligen inte något särskilt undantag från skyldigheten att betala SLF under dödsfallsåret för dödsbon efter personer som bedrivit aktiv näringsverksamhet och som vid dödsfallet var 65 år eller äldre. Åren efter dödsfallsåret är dödsboet skyldigt att betala SLF på inkomst av passiv näringsverksamhet.

Gruppsjukförsäkring m.m.

SLF ska betalas med 24,26 % på ersättning som ges ut enligt sådan avtalsgruppsjukförsäkring (AGS) som ska tas upp i näringsverksamhet enligt 15 kap. 9 § IL. Det gäller också för sådan trygghetsförsäkring (TFA) som avses i den nämnda bestämmelsen i IL till den del ersättningen utges i form av engångsbelopp som inte utgör kompensation för mistad inkomst.

Avsättningens storlek

Eftersom underlaget för beräkning av SLF bestäms *efter* avdrag för avsättning för denna skatt måste procentsatsen räknas om när avsättningsbeloppet bestäms. Omräkningen ger 19,52 % (24,26/124,26). Avdrag för beräknad SLF medges med högst 20 % (16 kap. 30 § IL).

25.5 När bör rättelse göras?

Normalt bör det deklarerade avdraget för egenavgifter accepteras även om detta framstår som något för högt eller för lågt. Om avvikelsen är av sådan storlek att det kan antas att näringsidkaren försökt uppnå en obehörig förmån bör avdraget rättas.

Näringsidkare som inte gjort någon avsättning alls bör tillgodoföras motsvarande belopp ex officio.

25.6 Avdrag för egenavgifter vid skönstaxering

När skönstaxering åsatts ska avdrag för egenavgifter beräknas och tillgodoföras. Denna beräkning innebär justering på grund av påförda egenavgifter och tidigare medgivna avdrag för egenavgifter, samt årets beräknade avsättning. Förfarandet är alltså detsamma som när taxering åsatts enligt lämnad deklaration.

25.7 Ändring vid avvikelse från deklarationen

Om nettointäkten av verksamheten sänks av skattedomstol omräknas egenavgifterna. Restituerade, avkortade eller avskrivna egenavgifter är skattepliktiga i den mån avdrag tidigare har medgetts för dem (16 kap. 29 § IL). Avgifterna är skattepliktiga för det beskattningsår de har restituerats, avkortats eller avskrivits.

Om nettointäkten av näringsverksamheten höjs genom avvikelse från deklarationen uppkommer frågan i vilka fall också egenavgifterna ska ändras. Frågan har prövats i RÅ 1987 ref. 65 I-II och RÅ 1990 ref. 37 (plenum). Samtidigt med den senare domen prövades två likartade fall med samma utgång.

25.7.1 Mindre ändring

Av 1987 års domar framgår att avdraget för egenavgifter ska räknas om när det är fråga om mer än en mindre ändring av nettointäkten. Även efter 1990 års dom har 1987 års domar giltighet. Riksskatteverket har med anledning av 1987 års domar i angett att med mer än en mindre ändring bör förstås ändring av

nettointäkten före avdrag för avsättning för egenavgifter på mer än 20 % (RSV 1987-05-18, dnr 607/87-309). Ändringar av intäkten med lägre belopp än 10 000 kr bör dock alltid räknas som mindre ändring och ändringar på högre belopp än 100 000 kr bör alltid räknas som mer än en mindre ändring. 1987 års domar från RR får tolkas så att om det är fråga om mer än en mindre ändring av nettointäkten så bör omräkning göras ex officio. Om det i stället är fråga om endast en mindre ändring av nettointäkten bör någon ändring av avdraget för egenavgifter inte göras utan yrkande från den skattskyldige. Sådant yrkande bör godtas.

25.7.2 Avstämning i deklarationen

Skattskyldiga ska göra avstämning av egenavgifter i deklarationen. Det avsatta beloppet ska återföras till beskattning följande beskattningsår och avdrag görs för de slutligt fastställda avgifterna. Vid 2011 års taxering ska det vid 2010 års taxering medgivna avdraget för avsättning för egenavgifter tas upp som intäkt och de slutligt fastställda egenavgifterna för taxeringsåret 2010 dras av.

25.7.3 Brutet räkenskapsår

Brutet räkenskapsår förekommer endast undantagsvis. För närmare beskrivning av tillvägagångssättet när det gäller avstämning m.m. vid brutet räkenskapsår, se Handledning för rörelse- och jordbruk 1988.

25.7.4 Senare års ändringar

Hur Skatteverket anser att korrigeringar av tidigare års egenavgifter ska göras efter exempelvis en revision som görs under år 3 avseende beskattningsår 1 framgår av Skatteverkets skrivelse 2005-09-07, dnr 130 460077-05/111. Att avdrag normalt ska göras för ett belopp som sätts av för att täcka egenavgifterna för beskattningsåret framgår av såväl lagtext som rättspraxis (RÅ 1990 ref. 37). Att medgivet avdrag ska återföras nästföljande beskattningsår framgår också direkt av lagtexten. Tanken bakom dessa regler är att man bara ska betala egenavgifter på ett underlag där hänsyn tagits till dessa egenavgifter. Nästföljande år återförs det medgivna avdraget och denna återföring möts då normalt sett av de år 2 debiterade egenavgifterna.

Problem uppstår när debiteringen sker först beskattningsår 3 (eller senare) och avser beskattningen år 1 eftersom återföring av medgivet avdrag år 1 alltid ska ske nästkommande år (år 2). Då kommer någon ”avstämning” inte att ske år 2 utan beskattningsår 2 kommer att redovisa ett för högt resultat på grund av

återföringen medan beskattningen år 3 kommer att visa ett för lågt resultat på grund av att avdraget för debiterade egenavgifter medges först det år debiteringen sker. Enligt Skatteverkets uppfattning kan inte avdrag för de debiterade egenavgifterna medges år 2 eftersom de då inte debiterats. De har debiterats först år 3 och avdrag ska därför medges först vid taxeringen år 4.

25.7.5 Egenavgifter i samband med skalbolagsbeskattning

Hur man, enligt Skatteverkets uppfattning, ska hantera egenavgifter i form av SLF när fråga är om skalbolagsbeskattning framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-12-01, dnr 130 684115-04/111. Se vidare SKV 336, avsnitt 17.5.8.

26 Värdepapper m.m. i näringsverksamhet

26.1 Inledning

Inkomstslag

Hos enskilda näringsidkare beskattas värdepapper praktiskt taget aldrig i näringsverksamhet utan i kapital. Hos handelsbolag och andra juridiska personer beskattas de däremot alltid i näringsverksamhet.

Inom näringsverksamhet görs en uppdelning mellan sådana värdepapper som är lager och sådana som inte är det.

Lager

Till lager räknas sådana värdepapper som ingår i en värdepappershandel eller som utgör lager på grund av bestämmelserna om byggnadsrörelse eller dylikt. Värdepapper som utgör lager beskattas enligt bokföringsmässiga grunder och ska värderas till det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet. Utländsk valuta och skulder i utländsk valuta värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.

Kapitaltillgångar

Andra värdepapper beskattas enligt kapitalreglerna, trots att inkomsten hänförs till näringsverksamhet. För dessa finns inga möjligheter att dra av förluster på grund av värdenedgångar under innehavstiden utan vinst respektive förlust tas upp först vid avyttringen som kapitalvinst respektive kapitalförlust.

Derivat i form av värdepapper som används för säkringsändamål i annan verksamhet än värdepappershandel ska beskattas enligt kapitalreglerna. Avsnittet behandlar också beskattning av optioner, terminer, swapar, caps och floors.

För tillgångar hos näringsidkare kan således tre olika slag av beskattning komma ifråga.

1. Beskattning i näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder.
2. Beskattning i näringsverksamhet enligt kapitalreglerna.
3. Beskattning i kapital enligt kapitalreglerna.

Vilka regler som ska tillämpas beror dels på vad slag av tillgång det rör sig om, dels på i vilken juridisk form verksamheten bedrivs.

För fysiska personer sker beskattning av värdepapper normalt i kapital, men skalbologsreglerna kan komma ifråga, se SKV 336, avsnitt 17.5.

Enskilda näringsidkare

För enskilda näringsidkare gör man först en uppdelning på tillgångar som ingår i näringsverksamheten och andra tillgångar (13 kap. 1–8 §§ IL, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 159 f). Löpande avkastning av tillgångarna hänförs sedan till respektive inkomstslag.

Lager och inventarier hänförs till näringsverksamhet och beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Även löpande avkastning av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter beskattas enligt rörelsereglerna.

Av 13 kap. 6 § IL framgår emellertid att försäljning av näringsfastigheter och försäljning av näringsbostadsrätter beskattas i inkomstslaget kapital. Man tillämpar då de regler som gäller i kapital för kapitalvinster. Vid tvångsavyttringar och dylikt kan dock kapitalvinster vid försäljning av näringsfastighet i vissa fall räknas till näringsverksamhet om näringsidkaren begär det, se andra stycket. KRNS har i en dom 2009-11-04 (mål nr 1528-09) emellertid ansett att en fysisk persons bostadsrätter (andelar i bostadsrättsföreningar) utgör lagertillgångar i näringsverksamhet. I det aktuella fallet hade en fysisk person under tre års tid köpt och sålt flera bostadsrätter som han själv genom sitt bolag byggt om. Vid byggnadsrörelse och handel med fastigheter gäller särskilda regler, se SKV 336, avsnitt 8.

Av 13 kap. 7 § framgår att försäljning av värdepapper och löpande avkastning av dessa normalt inte ingår i näringsverksamheten utan beskattas i inkomstslaget kapital enligt vanliga kapitalregler. Vissa undantag har dock gjorts. Till näringsverksamhet räknas således näringsbetingade andelar i kooperativa föreningar och fordringar på sådana föreningar. Vidare hänförs fordringar på grund av avyttring av sådana andelar och av inventarier också till inkomstslaget näringsverksamhet. Dessa beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet men enligt kapitalreglerna (14 kap. 9 § IL och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 169). Alla värdepapper som inte utgör lager beskattas således enligt kapitalreglerna oavsett om de anses tillhöra näringsverksamheten eller inte.

En fysisk person kan numera inte lagligen bedriva värdepappershandel och värdepapperna kan därför inte utgöra lager i sådan verksamhet. För att värdepappershandel ska föreligga för fysiker krävs nämligen enligt RÅ 1981 1:4 att handel bedrivs för annans räkning och detta kräver tillstånd från finansinspektionen vilket bara ges till aktiebolag. Det räcker således inte att omsättningen är hög och att avsikten är att uppnå vinst genom att köpa och sälja värdepapper.

I de fall värdepapper utgör lager på grund av bestämmelserna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter, se SKV 336, avsnitt 8.

Juridiska personer

För juridiska personer gäller att både löpande inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder samt kapitalvinster och kapitalförluster på dem alltid hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet (15 kap. 1 §, prop. 1999/2000:2, del 2, s. 189 f. och 16 kap. 1 § IL, prop. 1999/2000:2, del 2 s. 197 f.). Detta gäller även om de inte ingår i en yrkesmässig näringsverksamhet som t.ex. en rörelse (13 kap. 2 § IL). I övrigt görs emellertid en uppdelning mellan sådana inkomster som ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder och sådana som ska beskattas enligt kapitalreglerna.

Löpande inkomster

För löpande inkomster och utgifter ska alltid bokföringsmässiga grunder användas. Man tillämpar därutöver bestämmelserna i 42 kap. 15–25 §§ IL om bl.a.

- utnyttjande av företrädesrätt till teckning av vinstandelslån som erhållits på grund av aktieinnehav (beskattas inte),
- utdelning av andelar i dotterbolag skattefritt i vissa fall (lex Asea),
- utbetalningar vid olika slag av utskiftningar (utdelningsbeskattas),
- utdelning från delägarbeskattade utländska juridiska personer (skattefritt till viss del),
- skattetillgodohavanden (beskattas som utdelning) och
- lotterier (vinst över 100 kr i utländskt lotteri utanför EES beskattas).

Kapitalvinster

Kapitalreglerna tillämpas på sådana inkomster som kan karaktäriseras som kapitalvinster (25 kap. 3–5 §§ IL, prop. 1999/2000:2, del 2, s. 322 f.). Dit räknas vinster på kapitaltillgångar och med kapitaltillgångar avses alla tillgångar utom

lager, inventarier, patent och dylikt. Till kapitalvinster räknas också vinster och förluster på terminer och optioner och dylikt samt återfört avdrag för kapitalförlust vid konkurs.

I 25 kap. 2 § IL finns en hänvisning till bestämmelserna i inkomstslaget kapital. Reglerna om kapitalvinster för fastigheter, bostadsrätter, delägarrätter, svenska och utländska fordringar, andelar i svenska handelsbolag samt andra tillgångar är tillämpliga. Även lånefordringar tillhör således det kapitalbeskattade området (25 kap. 3 § IL) men däremot inte låneskulder. Observera också att bestämmelserna i 54 kap. IL avseende skulder i utländsk valuta inte gäller för juridiska personer. Vinster och förluster på låneskulder i såväl svenska kronor som utländsk valuta ska således behandlas enligt bokföringsmässiga grunder hos juridiska personer.

Man tillämpar inte heller bestämmelserna om uppskov för kapitalvinst på privatbostad (finns inga sådana i aktiebolag), om beskattning av kapitalvinst på andel i handelsbolag i näringsverksamhet i vissa fall (beskattning sker ju ändå i näringsverksamhet) eller om avskattning i vissa fall vid överlåtelse av aktiebolag till egenkontrollerat bolag i utlandet (uttagsbeskattning kan i stället komma ifråga).

Beträffande fastigheter och värdepapper som är lager på grund av reglerna om byggnadsrörelse och handel med fastigheter, se SKV 336, avsnitt 8.

I prop. 2003/04:28 s. 15–16 och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 327 anförs det bl.a. att systemet idag är uppbyggt så att om det inte är fråga om handel med värdepapper eller det på annat sätt är fråga om förpliktelser som är jämförbara med lagertillgångar, ska beskattningen ske i form av kapitalvinstbeskattning.

Om inte värdepappershandel i rörelsemässiga former föreligger ska således värdeökningar på värdepapper och andra finansiella instrument beskattas enligt kapitalreglerna.

Att kapitalreglerna gäller innebär även att den valutakurs som gällde vid anskaffningstidpunkten används vid beräkning av kapitalvinst, se RÅ 2007 not. 28 och KRNS dom den 10 april 2006 (mål nr 2926-05).

För fordringar och skulder i utländsk valuta finns en särskild bestämmelse i 14 kap. 8 §.

I 17 kap. 22 a och b §§ IL finns vidare särskilda bestämmelser om att elcertifikat och utsläppsrätter ska utgöra lager för vissa företag, se 2 och 4 kap. lagen (2003:113) om elcertifikat samt lagen (2004:1199) om handel med utsläppsrätter, se avsnitt 26.2.

Om skattefrihet för näringsbetingade aktier, se SKV 336, avsnitt 22.

Värdepappershandel

Juridiska personer kan, till skillnad från fysiska personer, bedriva värdepappershandel. Så är fallet dels då de, med Finansinspektionens tillstånd, handlar för andras räkning (fondkommissionsverksamhet), dels då de har som affärsidé att tjäna pengar genom att handla med värdepapper i stället för att förvalta dem långsiktigt. De kan även bedriva värdepappershandeln via ett handelsbolag. Värdepapperna utgör då lager och ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder.

Utgivna värdepapper

För aktiebolag finns också värdepapper som bolaget självt givit ut, t.ex. aktier, obligationer, konvertibler m.m. Dessa utgör inte tillgångar i bolagets egen näringsverksamhet eftersom de är ett sätt att anskaffa kapital. För dessa uppkommer frågan om inkomster ska beskattas i näringsverksamheten och, om utgifter uppkommit, ifall de får dras av, se SKV 336, avsnitt 1.2. Där behandlas bl.a. avdrag vid utgivande av optionslån och konvertibellån samt vinstandelslån. Om köp och försäljning av egna aktier, se avsnitt 1.4.2. Se även RÅ 2003 ref. 16.

26.2 Gränsdragningen mellan bokföringsmässiga grunder och kapitalregler

För aktiebolag och andra juridiska personer än handelsbolag uppkommer problemet med att dra gränsen mellan värdepappershandel (rörelse), där bokföringsmässiga grunder ska tillämpas, samt förvaltning, där kapitalreglerna ska tillämpas.

Som ovan nämnts kan rörelse föreligga om handel sker för andra personers räkning, t.ex. i en fondkommissionsfirma. Dessa fall är lätta att skilja ut.

Rörelse kan emellertid också föreligga då bolaget handlar med värdepapper för att göra vinst på själva handeln och inte på det långsiktiga innehavet som är fallet vid förvaltning. Här är gränsdragningen mellan rörelse och förvaltning svårare.

**Rättspraxis,
värdepappers-
handel**

I ett antal rättsfall (RÅ 1986 ref. 53, RÅ 1988 ref. 45, RÅ 1988 not. 270 och RÅ 1988 not. 273–276) ansågs handel med värdepapper (aktier) hänförlig till inkomst av rörelse. I RÅ 1997 not. 104 prövades om en pensionsstiftelses innehav av värdepapper var yrkesmässigt. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att med hänsyn till den begränsade omfattningen av stiftelsens köp och försäljningar av värdepapper och den praxis som finns står det klart att stiftelsens värdepapper vid en prövning mot definitionen i KL inte kunde anses utgöra lager. Det framgår inte hur stor stiftelsens omsättning varit.

Enligt denna praxis anses yrkesmässig handel med värdepapper föreligga då en omfattande och regelbunden handel med aktier har skett. Några exakta siffermässiga gränser för bedömningen kan inte uppsättas. I praxis har beaktats att omsättningen varit betydande och hastig, att antalet transaktioner varit stort och att handeln varit regelbunden och varaktig. Särskild vikt har också lagts vid att affärerna varit kortfristiga. Den s.k. omsättningshastigheten, dvs. hur många gånger ett lager omsatts under året, kan därvid sägas vara ett mått på om affärerna varit kortfristiga. Att omsättningen och antalet transaktioner varit betydande innebär till exempel inte att värdepappershandel föreligger om inte omsättningshastigheten samtidigt varit hög, jfr Kammarrätten i Göteborgs dom 2007-11-02 (mål nr 6713–6715-06). Inte heller bör handel föreligga om många transaktioner företagits och omsättningshastigheten varit hög om inte omsättningen samtidigt varit betydande, jfr Kammarrätten i Göteborgs dom 2006-12-13 (mål nr 2829-05). Det är således av vikt att omsättningshastigheten varit hög samtidigt som omsättningen och antalet transaktioner varit betydande.

I RÅ 2002 ref. 52 var värdepappersinnehavet i ett investmentföretag uppe till behandling. Företaget avsåg att ha en likviditetsreserv på ca 20 % av kapitalet placerad i börsaktier. Omsättningshastigheten var 0,79, 0,46 och 0,37 under de tre senaste åren. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg inte att likviditetsreserven skulle ses som en från investeringsverksamheten skild verksamhet utan gjorde en gemensam bedömning av hela verksamheten. Man fann vidare att en grundläggande förutsättning för sådana företag är att de sysslar med förvaltning. Om omsättningen blir för stor förlorar företaget sin status som investmentföretag. Så ansågs emellertid inte vara fallet i det företag som var uppe till prövning.

I RÅ 2003 ref. 49 prövade Högsta förvaltningsdomstolen frågan om rörelse skulle anses föreligga då ett företag placerat överskottslikviditet hos en fondkommissionär som bedrivit aktiv kapitalförvaltning. Domstolen fann att det bör finnas ett ganska vitt utrymme för ett företag att placera vad som kan bedömas som en rimlig likviditetsreserv i aktier eller andra värdepapper och aktivt förvalta dessa medel i syfte att få så god avkastning som möjligt utan att företaget för den skull ska anses bedriva värdepappersrörelse. En bedömning får göras i det enskilda fallet. Faktorer som påverkar bedömningen är bl.a. förvaltningens omfattning i förhållande till företagets storlek och verksamhetsinriktning samt hur förvaltningen organiserats och genomförts. Domstolen fann i det aktuella fallet att med hänsyn till omfattningen, inriktningen och genomförandet av likviditetsförvaltningen kunde verksamheten inte anses ha skett yrkesmässigt utan kapitalreglerna skulle tillämpas.

I RÅ 2004 not. 58 tog Högsta förvaltningsdomstolen ställning till ett fall där ett bolag i en koncern fungerade som s.k. internbank gentemot de andra koncernbolagen och bl.a. ingick säkringsavtal med dem avseende olika risker i deras verksamhet. Skatterättsnämnden ansåg att verksamheten i internbanken fick likställas med sådan verksamhet som bedrivs av banker. Även Högsta förvaltningsdomstolen fann att de finansiella tillgångarna i internbanken skulle behandlas som lagertillgångar.

I RÅ 2007 not.162 var det fråga om en banks förvaltning av onoterade aktier i utvecklingsföretag som skedde i en särskild avgränsad affärsenhet inom banken. Fråga var om ett aktivt ägarskap genom innehav om 10 till 40 % i utvecklingsföretagen. Högsta förvaltningsdomstolen som gjorde samma bedömning som SRN ansåg att aktierna inte utgjorde tillgångar i en traditionell bank- eller finansieringsrörelse och att de inte heller utgjorde värdepapper som är lager i en värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Aktierna ansågs därför skattemässigt utgöra kapitaltillgångar hänförliga till en särskild verksamhetsgren av annat slag inom banken.

I ett ej överklagat förhandsbesked från 2008-12-15 (dnr 54-08/D) avsåg ett företag att i stor omfattning köpa in andelar i vilande bolag för att upplösa bolagen genom antingen likvidation eller fusion. SRN fann med hänsyn till verksamhetens omfattning och karaktär att andelarna i dessa bolag skulle utgöra lagertillgångar.

I RÅ 2009 ref. 36 hade ett aktiebolag som förvärvat värdepapper i en värdepappersrörelse övergått till förvaltande verksamhet. De värdepapper som förvärvats i värdepappersrörelsen behöll sin karaktär av lagertillgångar i den förvaltande verksamheten.

I två avgöranden från kammarrätten har yrkesmässig handel med andelar ansetts föreligga trots att det inte varit fråga om handel med aktier.

I KRNS 2010-09-29 (mål nr 3355–3357-10) har domstolen prövat om ett företags andelar i ekonomisk förening (bostadsrättsförening) kan utgöra lagertillgångar. Domstolen, som fann att så var fallet, påpekade att andelarna började omsättas i stort sett omedelbart efter det att bolaget kom att bli ägare till dem samt att avyttringarna fortsatt under en längre tid. Enligt domstolen var innehavet avsett för omsättning. I två liknande fall har KRNS gjort samma bedömning (KRNS 2010-10-22, mål nr 7544–7545-09 samt KRNS 2010-10-22, mål nr 7543-09).

Derivat

Högsta förvaltningsdomstolen har även prövat hur gränsdragningen ska göras ifråga om innehav av andra finansiella instrument än aktier. I RÅ 1997 ref. 5 I ansåg domstolen att ett ränteterminskontrakt skulle kapitalbeskattas. Rättsfallet avsåg ett bostadsföretag, som stod inför risken att få höjda räntekostnader vid omsättning av lån. För att skydda sig mot ränterisken avsåg bolaget att teckna ränteterminskontrakt. Skatterättsnämnden konstaterade att bolagets syfte med att teckna kontrakten var att neutralisera de ränterisker som var förenade med upplåning i bolagets verksamhet. Fråga var således inte om en vid sidan av verksamheten bedriven handel med värdepapper eller dylikt. Eftersom terminerna förvärvades som ett led i fastighetsförvaltningen skulle de behandlas på motsvarande sätt som andra i den verksamheten förvärvade finansiella instrument. Beskattning skulle alltså ske enligt reavinstreglerna. Det rörde sig således i detta fall om ett näringsbetingat innehav, men kapitalreglerna var ändå tillämpliga.

Principen bekräftas i ett ytterligare avgörande från 2010 (RR 2010-11-23, mål nr 3718-2010). Målet avsåg en enskild näringsverksamhet, jordbruk, där näringsidkaren ingått råvaru-, ränte- samt valutaterminsavtal. Samtliga terminsavtal hade ingåtts för att säkra sig mot risker i näringsverksamheten. Skatterättsnämnden, fastställt av Högsta förvaltningsdomstolen, uttalade följande: ”Av förarbetena till IL framgår att avsikten är att den gränsdragning för enskilda näringsidkare

mellan inkomstslaget näringsverksamhet och inkomstslaget kapital som gällde enligt tidigare lagstiftning ska bibehållas vid tillämpning av den nya lagen.

Det har kommit till uttryck i IL genom att undantagen i 13 kap. 6–8 §§ från huvudregeln i kapitlets 1 § systematiskt knyts till tillgångar för vilka regler om kapitalvinster och kapitalförluster finns i kapitlen 45-46 samt 48 och 52 avseende inkomstslaget kapital.

Med hänsyn härtill finner Skatterättsnämnden att de omfrågade terminerna ska behandlas som sådana tillgångar som undantas från inkomstslaget näringsverksamhet enligt 13 kap. 7 § första stycket IL.

Denna bedömning ändras inte vid tillämpning av 13 kap. 7 § andra stycket IL eftersom terminerna enligt Skatterättsnämndens mening inte kan anses utgöra lager eller liknande. Vinst eller förlust på terminerna ska därför hänföras till inkomstslaget kapital. Det gäller även om de i och för sig har en stark anknytning till den bedrivna verksamheten (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 327, prop. 2002/03:40 s. 60 f. och RÅ 1997 ref. 5 I)".

I förhandsbeskedet RÅ 2000 not. 47 prövades bl.a. hur avdrag skulle medges för kostnad för syntetiska optioner, med aktier i ett dotterbolag som underliggande tillgång, utställda till anställda i dotterbolaget. Enligt förutsättningarna utgjorde optionerna utgivna värdepapper. Skatterättsnämnden förklarade att optionerna skulle beskattas hos bolaget enligt kapitalreglerna samt att den s.k. fällan var tillämplig enligt dåvarande regler, jfr de numera införda reglerna i 25 a kap. 19 § IL angående avdragsförbud för kapitalförluster i vissa fall. Samma regler skulle gälla hos dotterbolaget om detta övertog optionerna. Optionerna ansågs inte ingå i någon yrkesmässigt bedrivna verksamhet och var inte heller näringsbetingade hos vare sig moderbolaget eller dotterbolaget, trots att det senare bedrev värdepappershandel. Högsta förvaltningsdomstolen gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

I ett ej överklagat förhandsbesked från 2009-04-22 (dnr 137-08/D) hade en internbank ingått ett swap-avtal med moderbolagets aktier som underliggande egendom. I bokföringen hade avtalet bokförts som omsättningstillgång. SRN kom fram till att swap-avtalet låg utanför internbankens vanliga verksamhet och att avtalet därför inte skulle utgöra lagertillgång i

inkomstskatterettsligt hänseende. SRN ansåg vidare att reglerna i 48 kap. 6a § IL om egna aktier och dylikt var tillämplig på avtalet. Någon beskattning av realiserade värdeförändringar på avtalet skulle därför inte ske.

Avtal ej värdepapper

I vissa fall har Högsta förvaltningsdomstolen emellertid ansett att rörelsereglerna är tillämpliga på optionsliknande avtal. I en dom den 22 november 2004 (se Skatteverkets rättsfalls-sammanställning 28/04) ansåg domstolen att ett avtal mellan ett moderbolag och ett dotterbolag som avsåg säkring av eventuella framtida sociala kostnader avseende aktieförmån till de anställda i dotterbolaget skulle beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Avtalet hade inte karaktär av värdepapper eller finansiellt instrument utan var ett privat avtal mellan två närstående bolag. Man kan göra en jämförelse med personaloptioner som ofta inte får överlåtas. De ses inte som värdepapper som ska beskattas i kapital utan snarare som en del av löneavtalet mellan arbetsgivare och arbetstagare, jfr SKV 301, avsnitt 17.2.13. Se även RÅ 2007 ref. 70 angående arbetsgivarens redovisning av personaloptioner (ej värdepapper).

**Elcertifikat
Utsläppsrätter**

Av 17 kap. 22 a och b § IL framgår att hos vissa företag ska elcertifikat och utsläppsrätter behandlas som lagertillgångar. På så sätt kommer inkomst att periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder. För andra företag ska elcertifikat och utsläppsrätter däremot beskattas enligt kapitalreglerna om företaget inte bedriver värdepappershandel. Om lagervärderingen, se vidare avsnitt 9. Reglerna om näringsbidrag behandlas i avsnitt 17.

26.3 Beskattning enligt bokföringsmässiga grunder

Se även avsnitt 9 om lager i allmänhet och om anskaffningsutgiften vid vissa slag av förvärv.

Då företaget bedriver värdepappershandel utgör värdepapperna lager (17 kap. 3 § IL, prop. 1999/2000 del 2 s. 219) och ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder (14 kap. 2–3 IL, prop. 1999/2000 del 2 s. 175 f.), se avsnitt 9.1.1. Detta innebär bl.a. att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed om inte annat anges i IL. Vidare ska hänsyn tas till in- och utgående balansposter som t.ex. lager. Ingående balansposter ska motsvaras av utgående balansposter närmast föregående beskattningsår (14 kap. 3 § IL).

Det finns även ett antal bestämmelser om vad som gäller vid olika slag av omstruktureringar och dylikt (17 kap. 6–21 §§ IL, prop. 1999/2000:2, del 2 s. 221 f. och 24 kap. 3 § IL, prop. 1999/2000:2, del 2, s. 307 f.), se avsnitt 9.1.3–7.

Den skattskyldige är bunden av sin redovisning när det gäller beskattningstidpunkten under förutsättning att den är förenlig med god redovisningssed (14 kap. 4 § IL, prop. 1999/2000 del 2 s. 178 f).

Lager

Det kan påpekas att bedömningen av om en tillgång är en kapitaltillgång eller en lagertillgång inte styrs av klassificeringen av tillgångarna i den skattskyldiges räkenskaper. Den skattemässiga bedömningen är således en självständig bedömning. En sådan bedömning görs i rättsfallet RÅ 1999 ref. 13 (beräkningen av förlust vid försäljning av kommanditbolagsandelar som utgjorde omsättningstillgångar).

I verksamhet med handel med värdepapper anses innehavda värdepapper i allmänhet utgöra lager, jfr dock ovan nämnda RÅ 2007 not. 162 och RÅ 2000 not. 47.

Ränta

Innebörden av bestämmelserna om bokföringsmässig inkomstberäkning har prövats i några rättsfall som avser innehavda skuldebrev i yrkesmässig förvärvsverksamhet. De belyser dels gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst, dels hur ränta ska periodiseras enligt bokföringsmässiga grunder.

I RÅ 1994 ref. 19 gällde frågan den skattemässiga behandlingen av värdestegring på en s.k. nollkupongsobligation, dvs. en obligation som löper utan ränta och är utgiven till underkurs. Den skattskyldige var ett försäkringsaktiebolag som skulle redovisa obligationen som omsättningstillgång i sin verksamhet. SRN inhämtade yttranden från både BFN (BFN U 92:3, Redovisning av nollkupongsobligation) och Finansinspektionen. SRN konstaterade följande. Vid tillämpning av 24 § anv. p. 2 KL ska anskaffningsvärdet för obligationen successivt ökas med upplupen ränta. Den upplupna räntan ska bestämmas så att en konstant förräntning på innehavet erhålls över obligationens löptid. En redovisning som innebär att obligationens anskaffningsvärde inte ökar med upplupen ränta utan att denna redovisas för sig ska godtas vid inkomstbeskattningen. I sin motivering hänvisade nämnden till BFN:s yttrande och återgav BFN:s uttalande om att underkursen ska ses som en från början känd inkomst som ska periodiseras så att en konstant förräntning (effektiv ränta) på innehavet erhålls

över löptiden. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet.

I RÅ 1995 ref. 71 var det fråga om den skattemässiga behandlingen av s.k. reala nollkupongsobligationer. Till skillnad från vanliga nollkupongsobligationer där återbetalningsbeloppet är angivet i nominella termer är återbetalningsbeloppet för en real nollkupongsobligation känt i reala termer. Hur stort återbetalningsbeloppet blir i nominella termer beror på inflationens utveckling under löptiden. I fall I utgjorde obligationen omsättningstillgång hos en bank. I fall II var obligationen anläggningstillgång hos ett aktiebolag. I fall I ansågs att man för varje år skulle beräkna summan av upplupet indextillägg och upplupen real avkastning. Var summan positiv skulle den beskattas som en ränteintäkt. Beloppet skulle läggas till anskaffningsvärdet för obligationen. Om summan däremot var negativ medgavs avdrag med beloppet samtidigt som det skulle tas upp som skuld. Senare positiva belopp avräknas mot skulden. I fall II ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att värdestegringen typiskt sett var att betrakta som ränta som skulle beskattas fortlöpande.

Beträffande gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst torde ledning även kunna fås av de rättsfall som avser fysiska personer, se SKV 301, avsnitt 24.3.1.

**Fordringar och
skulder i utländsk
valuta**

Se avsnitt 6, Beräkningen av resultatet av näringsverksamhet.

26.4 Beskattning enligt kapitalreglerna

Om tillgångarna inte ingår i en rörelse ska kapitalreglerna tillämpas. Detta innebär följande i inkomstslaget näringsverksamhet.

Allmänt

För kapitaltillgångar ska kapitalreglerna tillämpas oavsett om innehavet är betingat av yrkesmässig näringsverksamhet (rörelse) eller inte.

Att kapitalvinstreglerna är tillämpliga innebär att man inte ser värdepappersinnehavet i bolaget som en pågående verksamhet utan att man beskattar varje värdepapper för sig enligt de regler som gäller för det värdepapper det är fråga om.

Beskattning sker inte enligt bokföringsmässiga grunder. Hur transaktionerna bokförts har därmed ingen skattemässig betydelse.

Det innebär att orealiserade värdeminskningar inte får dras av. Först efter avyttring eller dylikt kan avdrag komma ifråga.

Beträffande förlustens karaktär gäller emellertid även för kapitaltillgångar att den ska vara verklig för att avdrag ska få ske (44 kap. 23–24 §§ IL). För en juridisk person kan en förlust däremot aldrig vara en personlig levnadskostnad.

Allmänna kapitalvinstregler i 44 kap. IL ska användas, se SKV 301, avsnitt 26.

Värdepapperna delas också upp på de olika slag som finns i inkomstslaget kapital, dvs. delägarätter, svenska fordringar, utländska fordringar, andelar i handelsbolag, terminer, optioner etc. och beskattas enligt de regler som ska tillämpas för respektive tillgång.

45 kap. : fastigheter (se SKV 301, avsnitt 27)

46 kap. : bostadsrätter (se SKV 301, avsnitt 28)

48 kap. : delägarätter och svenska och utländska fordringar (se SKV 301, avsnitten 30, 32–33)

49 kap. : uppskov vid vissa andelsbyten (se SKV 301, avsnitt 31)

50 kap. : andelar i svenska handelsbolag (se SKV 301, avsnitt 34)

52 kap. : andra tillgångar (se SKV 301, avsnitt 36)

55 kap. : ersättning på grund av insättningsgaranti och investerarskydd.

Många av de regler som gäller för fysiska personer i kapital ska däremot inte tillämpas.

47 kap. : uppskavsavdrag för privatbostadsfastigheter/privatbostadsrätter (finns inga i bolag),

48 a kap. : framskjuten beskattning vid andelsbyten för fysiska personer (bolag kan få uppskov),

51 kap. : beskattning i näringsverksamhet av andelar i handelsbolag hos fysiska personer (beskattas ändå i näringsverksamhet hos bolag),

53 kap. : beskattning av fysiska personer vid överlåtelse av tillgångar till underpris (för bolag gäller uttagsbeskattningsregler m.m.),

54 kap. : beskattning av skulder i utländsk valuta (behandlas enligt bokföringsmässiga grunder i bolag).

**Beskattnings-
tidpunkt**

Därutöver gäller bestämmelser om begränsning av avdrag för kapitalförlust på delägarätter och dylikt, se SKV 336, avsnitt 22.5.2

Andra regler som gäller generellt i inkomstslaget näringsverksamhet kan bli tillämpliga, t.ex. reglerna om beskattning vid uttag av egendom samt reglerna om avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande.

Vinster och förluster tas upp för det räkenskapsår respektive beskattningsår då beskattningstidpunkten enligt kapitalreglerna inträffar (44 kap. 26 § IL).

För näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt värdepapper och dylikt som inte utgör lager ska kapitalvinst beskattas vid avyttringen och kapitalförlust dras av då förlusten är definitiv (14 kap. 9 § IL, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 182 f). Om vad som avses med avyttring, se 44 kap. 3–10 §§ IL. Högsta förvaltningsdomstolen har i en dom från 2010 likställt ett ackord med avyttring (RÅ 2010 ref. 34). Där var fråga om ett ovillkorligt ackord som innebar att fordran definitivt gått förlorad i och med ackordsuppgörelsen, se vidare SKV 301, avsnitt 30.

Kapitalreglerna tillämpas också vid beskattning av tillkommande belopp, terminer, optioner samt vid blankningar, se SKV 301 om kapitalbeskattning av dessa värdepapper hos fysiska personer.

För juridiska personer använder man emellertid också i vissa fall speciella regler (44 kap. 27 § IL).

1. Vid avyttring inom en intressegemenskap ska avdrag för förluster skjutas upp (25 kap. 7–11 §§ IL och SKV 336, avsnitt 18). Detta gäller för alla slag av kapitalförluster, dvs. även på andra tillgångar än andelar i företag.
2. Vid vissa andelsbyten kan uppskov med beskattningen erhållas (se 49 kap. IL och SKV 301, avsnitt 31). Detta gäller endast vid byten av andelar i företag mot andra andelar.
3. Kapitalvinst på näringsbetingade aktier är i vissa fall skattefria medan motsvarande kapitalförlust jämte förluster på vissa fordringar och derivat med näringsbetingade aktier som underliggande till gång m.m. inte får dras av (se bl.a. 25 a kap. IL och SKV 336, avsnitt 22.15.2).

4. Kapitalvinst och kapitalförlust som uppkommer då noterade publika aktiebolag avyttrar egna aktier ska inte tas upp eller dras av. Motsvarande gäller för kapitalvinst eller kapitalförlust då bolaget utfärdar optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av egna aktier (48 kap. 6 a §).

Förluster

I inkomstslaget näringsverksamhet gäller inte att kapitalförluster ska kvoterats innan de dras av, utan de får i stället som huvudregel dras av i sin helhet. För förluster på delägarätter och fastigheter etc. finns emellertid begränsningar, se SKV 336, avsnitt 22.5.2 och 22.15.

26.5 Derivat

Ofta förekommer det att företag säkrar sig mot olika slag av risker genom att ingå s.k. säkringsavtal. Det förekommer även transaktioner som avser arbitrage (utnyttjande av prisskillnader på olika marknader) eller spekulation. Dessa risker är numera påtagliga och större förändringar kan medföra avsevärda konsekvenser för resultaten i bolagen, i vissa fall t.o.m. driva företaget i konkurs. De risker som företagen främst garderar sig emot är riskerna för ränteförändringar och valutakursförändringar samt, för vissa företag, även riskerna för prisförändringar på råvaror och aktier och dylikt. Dessa risker kräver således att företagen bevakar dem och vidtar åtgärder för att begränsa deras verkningar. Företagen säkrar därför normalt dessa risker genom att ingå kontrakt som motverkar dem. Detta kallas säkring eller, på engelska, hedging.

Dessa säkringar görs i stor utsträckning med s.k. derivatinstrument, dvs. sådana instrument som inte innefattar kapitalvärdet på ett lån, en fordran eller en valuta i sig (primärinstrument/avistainstrument), utan knyter an till värdeförändringen på detta kapitalvärde, därav ordet derivat. Säkringar kan även göras med avistainstrument.

Som framgår ovan under avsnitt 26.2 innebär en säkring inte att det säkrande värdepappret ska beskattas enligt bokföringsmässiga grunder utan det ska i likhet med andra värdepapper beskattas enligt kapitalreglerna, jfr Högsta förvaltningsdomstolens dom 2010-11-23, mål nr 3718-2010. Det gäller under förutsättning att derivatet i sig utgör ett värdepapper. De derivat som används är främst terminer och optioner men även andra former förekommer.

Termin

Beträffande standardiserade terminer, se SKV 301, avsnitt 38.3.

Som framgår av detta avsnitt är det bara terminer som är lämpliga för allmän omsättning som omfattas av den skattemässiga definitionen på termin. Det innebär att standardiserade terminer (standardiserad = med standardiserade villkor som underlättar notering) beskattas enligt de regler i IL som avser terminer (44 kap. 11 § och 30 § IL). Beskattning sker först då kontraktet löper ut eller avslutas innan dess på annat sätt. Köp av egendom beskattas inte. Försäljning av egendom beskattas som andra försäljningar av det slag av egendom det är fråga om. De flesta terminsavtal som används till säkringar avser emellertid kontantavräkningar. Vinsten/förlusten på kontraktet tas i dessa fall upp.

Eftersom beskattning sker kontrakt för kontrakt ska s.k. netting inte beskattas i den mån den inte innebär att kontrakten löper ut, helt eller delvis. Med netting avses att man ingår ett motstående kontrakt som neutraliserar värdeförändringen på det första kontraktet. Båda kontrakten fortsätter att löpa till sin slutdag vilken även är tidpunkten för beskattning.

I allmänhet används emellertid inte standardiserade terminer för säkring utan skraddarsydda kontrakt, s.k. OTC-kontrakt (over the counter) eller TM-kontrakt (tailor made = skraddarsydda). Dessa är ofta inte lämpade för allmän omsättning och de regler som finns i IL om beskattning av terminer är därför inte tillämpliga på dem. I stället får allmänna regler tillämpas. De är emellertid jämförbara med terminer både som tillgångar och som förpliktelser (25 kap. 3 och 4 §§ IL) och vinsten/förlusten på kontraktet får anses som kapitalvinst respektive kapitalförlust.

Det innebär att köp av tillgång inte beskattas. Försäljning av egendom beskattas som vanliga försäljningar för den aktuella tillgången vid avyttringstillfället. Beträffande kontantavräkande kontrakt är den allmänna terminsbestämmelsen i 44 kap. 4 och 30 §§ IL inte tillämplig. Eftersom resultatet av affären inte är klart förrän då kontraktet löper ut blir emellertid beskattningstidpunkten i praktiken densamma som vid andra terminer.

Optioner

Om standardiserade optioner, se SKV 301, avsnitt 38.2.

För optioner är den skattemässiga definitionen vidare än för terminer och även sådana avtal som inte är lämpade för allmän omsättning omfattas (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 529). För att

en option ska föreligga bör det emellertid finnas ett avtal som ger ena parten en klar och tydlig rättighet som i princip är överlåtbar om än inte lämpad för allmän omsättning, jfr RÅ 1997 ref. 63.

Från optioner får man således skilja sådana rättsförhållanden som t.ex. anbud att förvärva egendom till visst pris som gäller under viss tid men som bara avser den person som anbudet getts till och som inte går att överlåta samt andra rättsförhållanden som inte är fristående utan förstadium till ett annat avtal och som enbart gäller mellan parterna och inte är avsett för partsbyte.

I RÅ 1994 not. 41 och RÅ 1994 not. 733 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att rättighet för anställd att i framtiden få förvärva aktier på förmånliga villkor inte skulle beskattas som en fristående option utan skulle anses hänförlig till inkomstslaget tjänst.

I RÅ 1997 ref. 63 ansågs en köpt rättighet att teckna lån till visst belopp och med viss högsta räntesats inte som en fristående option eller ett fristående avtal.

I RÅ 1999 ref. 14 angående ett cap-avtal fann Högsta förvaltningsdomstolen att om avtalet var knutet till en underliggande kredit skulle den inte beskattas som en option utan ingå som en del i ränteavtalet och premien ansågs som förskottsrenta och ersättning som erhöles på grund av garantin som en nedsättning av räntan på krediten.

I ett fall har Högsta förvaltningsdomstolen behandlat s.k. omvända konvertibler, dvs. fordringar som under vissa förutsättningar löses in med aktier (RÅ 2000 ref. 21 I). Visserligen ingick ett optionsmoment i värdepappernas konstruktion, men detta utgjorde en del av värdepappret och skulle inte beskattas för sig enligt reglerna för optioner.

För sådana kontrakt som omfattas av definitionen på option är bestämmelserna i 25 kap. 3 och 4 §§ IL tillämpliga och vinster och förluster på icke standardiserade optioner är att anse som kapitalvinster respektive kapitalförluster.

Beskattningstidpunkten framgår av de allmänna optionsreglerna i 44 kap. 4 och 31–32 §§ IL som behandlas i SKV 301, avsnitt 38.1.

Swap, cap, floor

Ett swapavtal innebär ofta byte av betalningsströmmar mellan två parter, t.ex. byte av en fast ränta mot en rörlig. Om en part

har en rörlig ränta på ett av sina lån kan han således ingå ett swapavtal med en annan part och betala denne en fast ränta mot att han får ta emot en rörlig ränta från motparten som motsvarar hans egen rörliga ränta. Han har på så sätt skyddat sig mot risken att hans rörliga ränta stiger. En swap kan också innebära ett byte av en räntebetalning i utländsk valuta mot en räntebetalning i svenska kronor. Ordet swap används emellertid också om vissa avtal som avser byte av värden, t.ex. ett byte av värdet på aktier mot värdet av en obligation eller dylikt. Den påminner då mycket om en termin.

Ett capavtal är en sorts option avseende löpande betalningar som innebär att man kan sätta ett tak för en utgiftsränta genom att träffa ett motstående avtal med en utomstående part. Genom att betala en premie kan således innehavaren av rättigheten få löpande betalningar om hans rörliga ränta stiger över en viss nivå. Detta är ett sätt att försäkra sig mot räntehöjningar.

Ett flooravtal är också ett slags option avseende löpande betalningar men där man sätter en undre gräns för en intäktsränta. Genom att betala en premie kan innehavaren av rättigheten få löpande betalningar om en intäktsränta sjunker under viss nivå. Detta är ett sätt att försäkra sig mot räntesänkningar.

För swapar samt cap- och flooravtal finns ingen särskild skattelagstiftning utan allmänna principer får tillämpas. Beskattningen beror således på i vad mån dessa avtal passar in under någon av de definitioner som finns i skattelagstiftningen, t.ex. de som avser terminer och optioner.

Till sin karaktär är ett swapavtal ett byte av olika betalningsströmmar/värden. Båda parter i avtalet har därmed både rättigheter och förpliktelser. Avtalet liknar således i detta avseende en termin.

Cap- och flooravtal däremot, innebär att en person förvärvar en ensidig rättighet att i framtiden erhålla betalning då en viss ränta eller annan betalningsström för en viss tidsperiod går över eller under en viss nivå. Motparten i avtalet har motsvarande förpliktelse att betala. Dessa avtal har därför i detta avseende störst likhet med optionsavtalen som också innebär en ensidig rättighet för den ena parten och en ensidig förpliktelse för den andra.

Även dessa avtal måste vara fristående för att beskattas för sig. Om de utgör del av ett annat avtal, t.ex. ett löneavtal eller ett

låneavtal, är det innebörden i detta andra avtal som blir avgörande för beskattningen.

Rättsfall

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1999 ref. 14 tagit ställning till frågor som berör den skattemässiga behandlingen av ett capavtal. Rantegarantin utgjordes av ett avtal mellan en kund och en bank enligt vilket banken garanterade att kunden inte skulle betala högre ränta än en i avtalet angiven garantiränta under en viss i avtalet angiven löptid. Garantiräntan jämfördes i tremånadersperioder med en Stiborbaserad rörlig ränta på ett underliggande lånebelopp. För det fall den rörliga låneräntan var högre än garantiräntan under föregående tremånadersperiod fick kunden mellanskillnaden av banken. I motsatt fall utgick ingen betalning. För rantegarantin betalade kunden en avgift vid ingåendet av avtalet. Rantegarantin kunde komma att ges ut antingen som ett fristående instrument eller knytas till en av kunden upptagen kredit med rörlig ränta och fungerade då som ett skydd mot att räntan på den krediten översteg den garanterade räntan. En fristående garanti kunde när som helst under löptiden avyttras till banken ("stängning") eller till tredje man. Om garantin var knuten till en kredit kunde stängning ske endast om den anknutna krediten sades upp. Banken avsåg att föra kontinuerliga noteringar om köp-, sälj- och avslutskurser som arkiverades och hölls tillgängliga för allmänheten på telefon.

Den fristående garantin behandlades på följande sätt. Första frågan var om garantin skulle behandlas som ränta. Högsta förvaltningsdomstolen fann, att den premie eller avgift som erlades för en sådan garanti inte var en kostnad för ett lån som tagits upp och för vilken den skattskyldige var personligen betalningsansvarig. Redan detta förhållande medförde att premien för garantin inte kunde jämföras med en räntekostnad för ett lån och inte heller borde utfallande belopp bedömas som ränta.

Nästa fråga var om rantegarantin skulle behandlas enligt reavinstreglerna för optioner. Såväl Skatterättsnämnden som Högsta förvaltningsdomstolen fann att så var fallet. Kunden var innehavare av optionen och banken utfärdare. Utfallande belopp skulle behandlas enligt reglerna för reavinst för innehavaren av rättigheten. Vid förfall skulle rantegarantin anses ha avyttrats enligt 24 § 2 mom. första stycket andra meningen SIL (numera 44 kap. 4 § 4 IL). Rantegarantin ansågs vara ett sådant finansiellt instrument som avsågs i 29 § 1 mom. SIL

(svensk fordringsrätt). I det fallet var kontraktet också marknadsnoterat.

Då räntegarantin var knuten till ett underliggande låneavtal ansåg Högsta förvaltningsdomstolen däremot att låneavtalet och capavtalet vid beskattningen borde ses som en enhet. Premien borde därför ses som en förskottsränta och de belopp som utbetalas på grund av capavtalet som en nedsättning av låneräntan. De erlagda och erhållna beloppen ska således i detta fall hos aktiebolag beskattas enligt bokföringsmässiga grunder.

Av detta rättsfall kan man dra slutsatsen att fristående avtal av capkaraktär som avser löpande betalningar kan passa in under den skattemässiga definitionen av optioner under förutsättning att de uppfyller rekvisiten för dessa. Att betalningen är löpande är således utan betydelse i sammanhanget.

Detta innebär sannolikt också att fristående avtal av floorkaraktär med korresponderande villkor också kan anses som optioner och beskattas enligt de regler som gäller för dessa.

Det krävs antagligen inte att avtalen ska vara lämpade för allmän omsättning eftersom detta inte krävs beträffande vanliga optioner. Däremot bör avtalen vara fristående från andra avtal, t.ex. underliggande låneavtal eller dylikt.

Om beskattningsreglerna, se ovan vid kantrubriken Optioner, samt SKV 301, avsnitt 38.2. Det saknas emellertid rättsfall beträffande frågan om när innehavaren ska anses ha avyttrat optionen vid den här typen av optionsavtal med löpande betalningar. Det mest naturliga är att se varje betalningsperiod som en option för sig och medge avdrag för en motsvarande del av den erlagda premien som anskaffningsutgift då varje period medför ett definitivt resultat.

Om avtalet avser fyra perioder och anskaffningsutgiften är 20 skulle i så fall avdrag medges med 5 för varje period. Försäljningspris för optionen blir vad som erhålls för varje period. Om innehavaren erhåller 6, 3, 0 och 2 uppkommer således första perioden en vinst på 1, andra perioden en förlust på 2, tredje perioden en förlust på 5 och fjärde perioden en förlust på 3. Frågan är emellertid ännu olöst i praxis.

Utfärdaren var i ovannämnda rättsfall en bank som beskattas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta torde också vara det vanligaste. I de fall utfärdaren inte bedriver värdepappershandel eller liknande blir emellertid kapitalreglerna tillämp-

liga. Hur man ska räkna ut vinst/förlust i dessa fall är också olöst i praxis.

Swapavtal innebär ömsesidiga rättigheter och förpliktelser. För dem är det därför snarast definitionen av terminer som blir aktuell. Ett s.k. swapavtal har varit uppe till bedömning i Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2001 not. 160. Ett bolag hade där ingått ett avtal med en bank som innebar att om bolagets aktier steg i värde, inklusive utdelningen, så skulle bolaget erhålla betalning från banken. Om de däremot sjönk i värde skulle bolaget betala till banken. Vidare skulle det utgå belopp benämnda ränta samt avgift. Något formellt lån förelåg inte. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att avtalet var ett finansiellt instrument som var en delägarrätt och att betalningarna därför var skattefria. (Bolaget var ett investmentföretag och för dessa är kapitalvinster på delägarrätter skattefria. I stället sker en schablonbeskattning.) Den s.k. räntan ansågs i det fallet utgöra en del av avtalet och inte löpande avkastning.

I Högsta förvaltningsdomstolen dom RÅ 2007 ref. 3 bedömdes ett liknande swapavtal (s.k. Total Return Swap) i egna aktier som ingåtts för att säkra ett personaloptionsprogram. Under 2002 stängdes swapavtalet i förtid. På grund av att börskursen på bolagets aktier sjunkit i värde gjorde bolaget en förlust. Vid taxeringen yrkade bolaget avdrag dels för denna förlust, dels för en beräknad ränta enligt swapavtalet. På samma sätt som i RÅ 2001 not. 160 fann Högsta förvaltningsdomstolen att fråga var om ett odelbart instrument och att avdrag därför inte löpande medgavs för de belopp som benämnts som ränta. Eftersom swapavtalet ansågs utgöra ett derivat i egen aktie (48 kap. 6 a § IL) medgavs inte avdrag för den kapitalförlust som uppkom när bolaget stängde avtalet. Att swapavtalet ingicks för att säkra eventuella framtida personalkostnader i ett personaloptionsprogram innebar inte att förlusten skulle bedömas som en avdragsgill personalkostnad.

På marknaden förekommer ränteswapavtal som kontantregleras periodiskt under avtalets löptid, t.ex. kvartalsvis. Även avseende dessa avtal, se ovan angående skattemässig behandling av optionsavtal med löpande betalningar, bör varje betalning i anledning av avtalet ses som en avyttring en termin. Eventuella kostnader för att ingå ett sådant avtal ska i dylika fall proportioneras på varje avyttring.

27 Begränsad avdragsrätt för vissa kapitalförluster

Avdragsrätten begränsas

27.1 Inledning

Avdragsrätten för vissa kapitalförluster begränsas i inkomstslaget näringsverksamhet.

- Juridiska personers kapitalförluster på delägaraktier får bara dras av mot kapitalvinster på delägaraktier. Inom ett koncernförhållande får ett företags kapitalförluster på delägaraktier i vissa fall dras av mot ett annat företags kapitalvinster på delägaraktier. Kapitalförluster på näringsbetingade andelar kan dock bara vara avdragsgilla om det är fråga om marknadsnoterade andelar där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt, se avsnitt 22.3.4.
- Kapitalförluster som uppkommer i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer och för vilka avdrag ska göras dras av enligt reglerna i 19–21, 23 och 24 §§. Detta gäller dock inte om den som ska göra avdraget är ett sådant företag som omfattas av 24 kap. 13 § 1–5 IL.
- Kapitalförluster på andelar som avses i 21 § (räntefonder med enbart svenska fordringsaktier) behöver därmed inte kvittas mot kapitalvinster utan får dras av i sin helhet mot handelsbolagets inkomster.
- Kapitalförluster på delägaraktier som avses i 20 § (andra marknadsnoterade delägaraktier än sådana som avses i 21 §) ska dras av i sin helhet.
- Kapitalförluster på sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade ska dras av till fem sjättedelar mot skattepliktiga kapitalvinster på sådana tillgångar. Avdrag ska ske i viss turordning. I första hand görs avdrag för kapitalförluster som ska dras av i sin helhet. Därefter görs avdrag för kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar.

- Till den del sådana förluster inte kan kvittas mot vinster på tillgångar av samma slag får de bara dras av till 70 % (eller till 70 % av fem sjättedelar om det är onoterade andelar) mot handelsbolagets inkomster i övrigt.
- Är företaget som ska göra avdraget ett sådant företag som omfattas av 24 kap. 13 § 1–5 IL gäller dock att 70 % av kapitalförlusten ska dras av. Förlusten får dras av bara mot kapitalvinster på delägarätter.
- Kapitalförluster i svenska handelsbolag på rörelsebetingade delägarätter får dras av i sin helhet. Som förutsättning gäller att förlusten i sig skall vara avdragsgill. Vidare gäller att företag som avses i 25 a kap. 3 § IL inte omfattas.

Ett företag av det slag som anges i 25 a kap. 3 § IL, dvs. svenskt aktiebolag m.fl. (ägarföretaget), som är delägare i ett svenskt handelsbolag som avyttrar en delägar rätt med kapitalförlust, får inte dra av den delen av handelsbolagets kapitalförlust som belöper på den ägda andelen. Detta gäller i fråga om delägarätter som skulle ha varit näringsbetingade för detta företag vid ett direktäggande. Inte heller en fysisk person kan förvärva handelsbolagsandelen från ett sådant företag som anges i 25 a kap. 3 § IL, dvs. svenskt aktiebolag m.fl., och beakta handelsbolagets kapitalförlust på delägarätter, eftersom överlåtaren inte hade fått beakta detta (25 a kap. 23 a § IL).

I fråga om företag (av det slag som anges i 25 a kap. 3 § IL) som gör förluster på andelar i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer så har särskilda begränsningsregler införts med verkan fr.o.m. 2009-06-18 t.o.m. 2009-12-31. Reglerna har införts som ett led i att företagsägda andelar i handelsbolag och andelar ägda av handelsbolag fr.o.m. 2010-01-01 har infogats i systemet med skattefri utdelning och skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Begränsningsreglerna innebär att nya förluster och förluster där en uppskjuten avdragsrätt inträtt (25 kap. 10 § IL) på andelar i handelsbolag fällas och endast får kvittas mot motsvarande kapitalvinster i företaget eller i ett annat koncernföretag under förutsättning att koncernbidragsrätt råder och att båda företagen yrkar på detta vid samma års taxering, se vidare nedan under 27.3.3.

Vidare gäller att en vid överlåtelse tillfället orealiserad värdenedgång på näringsbetingade andelar och aktiebaserade delägarätter samt vissa tillgångar och förpliktelser som avses i

25 a kap. 19 § IL, inte kan tas över av en fysisk person och utnyttjas av denne när handelsbolaget realiserar förlusten, se vidare 25 a kap. 24 § IL och SKV 336, avsnitt 22.

27.2 Avdrag för juridiska personers kapitalförluster på delägarätter

27.2.1 Kapitalförluster på delägarätter

Begränsning i avdragsrätten

Enligt 48 kap. 26 § första stycket IL får kapitalförluster på delägarätter som avyttras av juridiska personer endast dras av mot kapitalvinster på delägarätter. Ingen åtskillnad görs längre mellan förluster på delägarätter som innehafts för kapitalplaceringsändamål och förluster på delägarätter som innehafts som ett led i den juridiska personens rörelse.

Kapitalförluster på näringsbetingade andelar kan bara vara avdragsgilla om det är fråga om marknadsnoterade andelar där innehavstidsvillkoret inte är uppfyllt. se vidare SKV 336, avsnitt 22.

Fällan

Den s.k. fällan omfattar alla kapitalförluster på delägarätter som kan vara avdragsgilla.

Outnyttjad kapitalförlust blir som ny

Till den del en förlust inte kunnat dras av mot kapitalvinster hos den juridiska person som haft förlusten eller hos någon som står i ett koncernförhållande till denne, överförs förlusten till det följande beskattningsåret. Den outnyttjade kapitalförlusten behandlas då som en under detta år nyuppkommen kapitalförlust på delägarätter hos den juridiska person hos vilken förlusten ursprungligen uppkom. Kan förlusten inte heller detta följande år utnyttjas mot någon kapitalvinst, egen eller i koncernbolag, förs den på samma sätt vidare till det därefter följande beskattningsåret etc. (48 kap. 26 § andra stycket IL).

Ägarskiften

En från tidigare år outnyttjad kapitalförlust av detta slag betraktas som nyuppkommen under aktuellt beskattningsår. Den omfattas inte av reglerna om avdrag för tidigare års underskott i 40 kap. IL. Ägarskiften hos den juridiska personen medför inte att dennas avdragsrätt för ”fällade” kapitalförluster begränsas.

Fusioner och fissioner

Vad gäller fusioner, fissioner och verksamhetsavyttringar finns särskilda regler.

Vid fusioner och fissioner finns i 37 kap. 27 § IL en begränsning i fråga om rätten för det övertagande företaget, om detta är ett fåmansföretag, att ta över det överlåtande företags rätt till av-

drag för kvarstående kapitalförluster på delägarätter. Se SKV 336, avsnitt 16.1.7.

**Verksamhets-
avyttringar**

Vid verksamhetsavyttringar får det köpande företaget enligt 38 kap. 17 § IL inte ta över avdragsrätten för kvarstående kapitalförluster på delägarätter. Se SKV 336, avsnitt 17.3.

**27.2.2 Kapitalförluster och kapitalvinster i olika
koncernföretag**

Koncern

En koncern ska i detta sammanhang ses som en enhet (48 kap. 26 § första stycket IL).

Kapitalförluster på delägarätter i ett koncernföretag ska i första hand kvittas mot kapitalvinster på delägarätter i samma företag. Kan förlusterna inte utnyttjas fullt ut i detta företag får överskjutande del dras av mot kapitalvinst på delägarätter i ett annat företag inom koncernen. Kan inte hela förlusten utnyttjas i detta företag heller får återstoden eller en del därav utnyttjas i ett tredje eller fjärde (osv.) koncernföretag om detta har kapitalvinster på delägarätter.

För att kvittning på nämnda sätt ska få ske inom en koncern uppställs två krav.

Deklarationen

1. Både vinst- och förlustföretaget måste vid samma års taxering begära att bestämmelsen tillämpas och lämna nödvändiga upplysningar, t.ex. om det belopp som utnyttjas och kapitalförlustens ursprung.

Koncernbidrag

2. Både vinst- och förlustföretaget måste vid den aktuella taxeringen kunna lämna koncernbidrag till det andra företaget med avdragsrätt enligt bestämmelserna i 35 kap. IL.

”Alla mot alla”

Denna kvittning inom en koncern avser inte bara kapitalförluster på näringsbetingade delägarätter. Även kapitalförluster på delägarätter som inte var näringsbetingade får utnyttjas för kvittning mot kapitalvinst i ett annat koncernföretag. Detta oavsett om kapitalvinsten i detta andra koncernföretag uppkommit på delägarätter som var näringsbetingade eller som innehades i kapitalplaceringssyfte. Observera dock att kapitalförluster på näringsbetingade andelar normalt inte får dras av, se avsnitt 27.2.1.

**Koncernintern
vinst**

Inget hindrar att en kapitalförlust hos ett koncernföretag kvittas mot ett annat koncernföretags kapitalvinst när detta företags vinst uppkommit vid en koncernintern överlåtelse av delägarätter. Förutsättningarna för koncernbidrag måste givetvis vara uppfyllda.

Koncernintern förlust

För koncernintern kapitalförlust gäller en uppskjuten avdragsrätt enligt 25 kap. 10 § IL. Någon ändring har inte skett i dessa regler. Sådan förlust kan inte med stöd av 48 kap. 26 § IL utnyttjas varken av det säljande företaget eller av ett annat koncernföretag förrän villkoren i förstnämnda paragraf är uppfyllda.

Kapitalförlust före koncernbildningen

En i ett koncernbolag föllad kapitalförlust kan ursprungligen ha uppkommit vid en tidpunkt då detta bolag inte ingick i den koncern där det vid nu aktuellt beskattningsår finns en kapitalvinst på delägarätter i ett annat koncernbolag.

Om båda bolagen vid kvittningsårets taxering uppfyller kraven i 35 kap. IL för att med avdragsrätt kunna lämna koncernbidrag till varandra kan föllad kapitalförlust i det förstnämnda bolaget kvittas mot det andra bolagets kapitalvinst.

Kapitalförlusten får inte ha uppkommit före den 7 december 2001 eller, om fråga är om koncernintern förlust enligt 25 kap. 10 IL, utlösts före detta datum.

27.3 Avdrag för kapitalförluster som uppkommit i svenska handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer

48 kap. 27 § IL reglerar avdragsrätten för kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter som uppkommer i handelsbolag eller i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. 48 kap. 27 § IL omfattar samtliga kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter som avses i 48 kap. IL. Enligt 48 kap. 25 § IL ska bestämmelsen i bl.a. 27 § även tillämpas på förpliktelser. Enligt 25 § gäller vidare att vad som sägs om en tillgång i 27 § (delägar rätt eller fordringsrätt) även ska tillämpas på förpliktelse med en sådan underliggande tillgång.

48 kap. 27 § första stycket anger att kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter och för vilka avdrag ska göras tillämpas 19–21, 23 och 24 §§. Första stycket tillämpas om inte något annat anges i andra stycket.

Är delägaren i handelsbolaget eller den i utlandet delägarbeskattade utländska juridiska personen ett sådant företag som avses i 24 kap. 13 § 1–5 (ett sådant företag som kan äga näringsbetingade andelar) gäller att en kapitalförlust först ska kvoterats till 70 %. Det som återstår av förlusten efter kvotering

ska dras av i en s.k. fälla, och får bara dras av mot kapitalvinster på delägarätter.

Eventuell avdragsrätt förutsätter dock att förlusten är avdragsgill. I 25 a kap. 20–24 §§ IL återfinns avdragsförbud i fråga om vissa förluster på delägarätter. Observera att nya avdragsbegränsningsregler gäller fr.o.m. 2009-06-18 t.o.m. 2009-12-31 i fråga om företagsägda andelar i svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer. Eventuell avdragsrätt kan därmed begränsas ytterligare (se nedan under avsnitt 27.3.3). Nedan sker en kortfattad beskrivning av begränsningsreglerna. För en mer utförlig redogörelse, se SKV 336, avsnitt 22.

Ett direkt avdragsförbud gäller enligt 25 a kap. 23 a § IL i de fall ett företag av det slag som anges i 25 a kap. 3 § IL, direkt eller indirekt, genom ett eller flera svenska handelsbolag avyttrar en delägar rätt med kapitalförlust och om en motsvarande kapitalvinst enligt 25 a kap. 5 § IL inte skulle ha tagits upp av ägarföretaget om detta själv hade avyttrat delägar rätten.

En sådan kapitalvinst skulle delägarföretaget inte ha tagit upp om delägar rätten varit näringsbetingad för detta företag och, vad gäller marknadsnoterad delägar rätt, villkoret i 25 a kap. 6 och 7 §§ IL om innehavstid varit uppfyllt.

En konsekvens av avdragsförbudet är att ägarföretaget inte får dra av den delen av handelsbolagets kapitalförlust som belöper på den ägda andelen.

Av 25 a kap. 24 § IL framgår vidare bl.a. att om en fysisk person förvärvar en andel i ett handelsbolag från ett sådant ägarföretag som kan inneha näringsbetingade andelar, kan en vid överlåtelse tillfället orealiserad värdenedgång på en tillgång (andelar och aktiebaserade delägar rätter som skulle ha varit näringsbetingade om de innehafts direkt av företaget som överlätit andelen samt sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 25 a kap. 19 § IL) som handelsbolaget äger, inte tas över av den fysiska personen och sedan utnyttjas av denne för det beskattningsår när handelsbolaget realiserar kapitalförlusten. Bestämmelserna är dock endast tillämpliga i fråga om värdenedgång på tillgångar under handelsbolagets innehavstid och först när handelsbolaget avyttrar tillgången med förlust. Har tillgången gått ned ytterligare efter den fysiska personens förvärv dras förlusten till denna del av med stöd av bestämmelserna i 48 kap. 27 § IL.

T.o.m. 2009-12-31 gällde ett direkt avdragsförbud enligt 25 a kap. 20 § IL om ett företag som anges i 25 a kap. 3 § IL gjort kapitalförlust på en andel i ett svenskt handelsbolag som beror på en realiserad eller orealiserad värdenedgång på vissa tillgångar. De tillgångar i handelsbolaget som avses är andelar och delägarätter som skulle ha varit näringsbetingade om ägarföretaget själv innehaft dem samt sådana tillgångar och förpliktelser som avses i 25 a kap. 19 § IL. Den tidigare bestämmelsen i 20 § har utmönstrats eftersom en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person hemmahörande inom EES numera behandlas som näringsbetingade andelar om de ägs av ett sådant företag som omfattas av 25 a kap. 3 § IL. Av detta följer direkt att förluster på sådana andelar normalt inte är avdragsgilla (25 a kap. 5 § IL).

Genom 25 a kap. 20 § IL gäller fr.o.m. 2010-01-01 därtill att en utländsk juridisk person hemmahörande i en stat utanför EES området och som motsvarar ett sådant svenskt företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4 inte får dra av kapitalförluster som avser en andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Denna bestämmelse tillämpas på motsvarande sätt (20 § andra stycket) om den utländska juridiska personen beskattas för verksamhet i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk person. Bestämmelsen tillämpas på samma sätt för den som övertar skattskyldigheten, om skattskyldigheten övergår till någon annan.

Exemplet nedan är hämtat från specialmotiveringen till bestämmelsen (prop. 2009/10:36 s. 86 f.) och kan illustrera den typ av problem som kan uppstå när reglerna tillämpas:

Anta att AB 1 äger andelar motsvarande 18 % av röstetalet i ett marknadsnoterat företag. Andelarna är näringsbetingade för AB 1 enligt 24 kap. 14 § första stycket 2. Andelarnas omkostnadsbelopp uppgår till 500 tkr och marknadsvärdet är 100 tkr, dvs. det föreligger en latent kapitalförlust på andelarna. Om AB 1 skulle avyttra andelarna direkt skulle förlusten inte få dras av eftersom andelarna är näringsbetingade. AB 1 bildar handelsbolaget HB tillsammans med AB 2. Andelarna avyttras till HB för omkostnadsbeloppet 500 tkr. När HB avyttrar andelarna externt uppkommer en kapitalförlust om $(500 - 100 =) 400$ tkr. Av den nya bestämmelsen i 25 a kap. 23 a § framgår att förlusten inte får dras av om en motsvarande kapitalvinst inte skulle ha tagits upp. Vid tillämpningen av 24 kap. 14 §

första stycket 2 ska andelsinnehavets storlek bestämmas utifrån storleken på delägarrens indirekta innehav (se författningskommentaren till 24 kap. 17 b §). AB 1:s indirekta andelsinnehav är $(18 / 2 =) 9\%$ vilket innebär att andelarna inte skulle ha varit näringsbetingade om AB 1 själv avyttrat dem. En motsvarande kapitalvinst skulle således ha tagits upp av AB 1. AB 1 får i detta fall dra av kapitalförlusten om 200 tkr. Bestämmelsen i 48 kap. 27 § andra stycket blir därmed tillämplig. Först ska förlusten kvoterats till 70 %. Således får $(200 \times 0,7 =) 140$ tkr dras av i fällan mot kapitalvinster på delägarätter.

27.3.1 Särskilt om tekniken i 48 kap. 27 § första stycket

Ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägarbeskattad juridisk persons kapitalförluster ska enligt 48 kap. 27 § första stycket IL dras av enligt reglerna i 19, 20, 20 a, 21, 23 och 24 §§ i samma kapitel.

Rätten förutsätter naturligtvis att förlusten i sig är avdragsgill, se ovan beträffande avdragsbegränsning i vissa fall samt SKV 336, avsnitt 22.

- **21 §** Kapitalförluster på andelar som avses i 21 § (marknadsnoterade andelar i investeringsfonder som innehåller enbart svenska fordringsrätter) behöver inte kvittas mot kapitalvinster utan får dras av i sin helhet mot handelsbolagets inkomster.
- **23 §** Kapitalförluster på andra marknadsnoterade svenska fordringsrätter än premieobligationer behöver inte kvittas mot kapitalvinster utan får dras av i sin helhet mot handelsbolagets inkomster.
- **20 §** Kapitalförluster på delägarätter som avses i 20 § (andra marknadsnoterade delägarätter än sådana som avses i 21 § samt sådana andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade) ska dras av mot kapitalvinster på samma slags tillgångar.
- **20 a och 24 §§** I fråga om andelar i svenska aktiebolag och utländska juridiska personer som inte är marknadsnoterade gäller dock att endast fem sjättedelar av kapitalförlusten är avdragsgill. Bestämmelsen innehåller en turordningsregel enligt vilken avdrag för kapitalförluster mot kapitalvinster ska ske i följande ordning:
 1. kapitalförluster som ska dras av i sin helhet och
 2. kapitalförluster som ska dras av till fem sjättedelar.

Till den del en kapitalförlust på marknadsnoterade delägar-
rätter inte kan dras av enligt 20 § ska 70 % dras av. Till den del
en kapitalförlust avser andelar som inte är marknadsnoterade
ska således fem sjättedelar av 70 % dras av. Bestämmelsen
(20 a §) innehåller ytterligare begränsning i fråga om kvalifice-
rade andelar. Ett svenskt handelsbolag kan dock inte inneha en
kvalificerad andel varigenom denna regel inte blir tillämplig.
Samma generella kvoter till 70 % gäller också för alla andra
kapitalförluster som inte kan kvittas mot vinster enligt 20,
20 a, 21 eller 23 § (t.ex. förluster på icke marknadsnoterade
fordringsrätter och premieobligationer).

27.3.2 Rörelsebetingade delägar- rätter

**Rörelsebetingade
...**

Kapitalförluster som uppkommit när svenska handelsbolag
avyttrat delägar-
rätter som innehafts som ett led i rörelsen, får
enligt 48 kap. 27 § tredje stycket IL dras av i sin helhet.

Detta förutsätter naturligtvis att förlusten i sig är avdragsgill,
se ovan beträffande avdragsbegränsning i vissa fall samt SKV
336, avsnitt 22.

**... innehafts som
ett led i rörelsen
...**

Innehavet av de med förlust sålda delägar-
rätterna ska ha
betingats av rörelse som bedrivs av handelsbolaget eller av
någon som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller
organisatoriska förhållanden kan anses stå handelsbolaget nära.

27.3.3 Stoppregler fr.o.m. 2009-06-18

Regeringen har genom proposition (2009/10:36) infört över-
gångsbestämmelser där avdragsrätten begränsas för förluster
på företagsägda andelar i handelsbolag under perioden 2009-
06-18 t.o.m. 2009-12-31. Begränsningarna har aviserats i en
s.k. stoppskrivelse 2009-06-17 (skr. 2008/09:224). Begräns-
ningsreglerna omfattar företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–5
eller en utländsk juridisk person med hemvist utanför EES som
motsvarar ett sådant företag som anges i 25 a kap. 3 § 1–4.

Om ett sådant angivet företag/utländsk juridisk person direkt
eller indirekt genom ett eller flera svenska handelsbolag eller i
utlandet delägarbeskattade juridiska personer, avyttrar en andel
i ett svenskt handelsbolag under tiden 2009-06-18 t.o.m. 2009-
12-31 ska vid tillämpningen av 50 kap. 10 eller 11 § en
kapitalförlust på andelen bara dras av mot en kapitalvinst på
andel i ett svenskt handelsbolag eller en i utlandet delägar-
beskattad juridisk person.

Regeln tillämpas på motsvarande sätt i fråga om kapitalförluster på svenska handelsbolag och där en omständighet inträffar som medför att en tidigare uppskjuten avdragsrätt inträder under perioden 2009-06-18–2009-12-31 i enlighet med 25 kap. 10 § IL.

Bestämmelserna innehåller även en möjlighet att kvitta förlust på andelar i handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer i ett företag mot en motsvarande vinst på sådana andelar i ett annat koncernföretag. Som förutsättning gäller att båda företagen begär det vid samma års taxering och att det ena företaget med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till det andra företaget.

Bestämmelserna ska tillämpas på samma sätt i fråga om kapitalförluster på andelar i en i utlandet delägarbeskattad juridisk person som ska dras av enligt 52 kap. 6 eller 7 § IL (övergångsbestämmelserna p. 9).

27.4 Äldre bestämmelser

1 juli 2002

I Handledning för beskattning av inkomst vid 2008 års taxering, SKV 302, avsnitt 27, återfinns en belysande genomgång av äldre regler. Nedan sker en kortfattad genomgång.

SFS 2002:540 trädde i kraft den 1 juli 2002. Genom bestämmelserna kom avdragsbegränsning för förluster att senareläggas, dock inte i samtliga fall.

Genom SFS 2003:224 som trätt i kraft den 1 juli 2003 har 48 kap. 26 och 27 §§ IL ändrats. Vidare har 50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 § IL upphört att gälla och ersatts med bestämmelser i 25 a kap. IL. Se SKV 336, avsnitt 22.

7 december 2001

Bestämmelserna om begränsning i avdragsrätten för kapitalförluster i 48 kap. 26 och 27 §§ samt 50 kap. 12 och 13 §§ IL tillämpas på kapitalförluster vid avyttringar av delägarätter och andelar i svenska handelsbolag fr.o.m. den 7 december 2001, dvs. dagen efter överlämnandet av regeringens skrivelse skr. 2001/02:77 till riksdagen där förslaget om de nya begränsningsreglerna aviserades.

Reglerna ska även tillämpas på avyttringar av dessa slag, vilka före den 7 december 2001 skett med kapitalförlust till företag i intressegemenskap, men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt dåvarande 25 kap. 30 § IL inträffat först efter den 6 december 2001.

16 april 2002

Bestämmelserna i 52 kap. 8 § IL om begränsad avdragsrätt för kapitalförluster på andelar i utländska juridiska personer vars inkomster ska beskattas hos delägarna, tillämpas på kapitalförluster på andelar som avyttrats den 16 april 2002 eller senare, dvs. fr.o.m. dagen efter det att propositionen lämnades till riksdagen.

Dessa bestämmelser tillämpas också på kapitalförluster på andelar i fall där andelen avyttrats före den 16 april 2002 men där den omständighet som utlöser en uppskjuten avdragsrätt enligt dåvarande 25 kap. 30 § IL inträffat efter den 15 april 2002.

**Värdeförändring
före 7 december
och 16 april**

När bestämmelserna i 50 kap. 12 och 13 §§ samt 52 kap. 8 § IL ska tillämpas beaktas värdeförändringar på delägarätter som avyttrats före den 7 december 2001 respektive före den 16 april 2002 bara om det är fråga om avyttringar som omfattas av bestämmelserna om uppskjuten avdragsrätt enligt dåvarande 25 kap. 30 § IL.

**Tillrättaläggande
rättelse**

När den nu upphävda bestämmelsen i 48 kap. 26 § tredje stycket IL (röstvillkoret) tillämpas ska även ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag eller en sådan svensk stiftelse eller ideell förening som inte är undantagen från skattskyldighet enligt 7 kap. IL omfattas av bestämmelsens tillämpningsområde. Denna tillämpningsföreskrift ska tillämpas retroaktivt med verkan fr.o.m. 2002 års taxering. Regeln utgör en tillrättaläggande rättelse (prop. 2001/02:140 s. 50).

**Två fällor, en
gammal och en ny**

Finns kapitalförluster på delägarätter i fälla i enlighet med bestämmelserna i 48 kap. 26 § IL i dess lydelse fram till den 1 juli 2002, måste nya kapitalförluster på delägarätter som uppkommit vid avyttringar efter den 6 december 2001 eller vilka med tillämpning av dåvarande 25 kap. 30 § IL utlösts efter detta datum läggas i en ny fälla och de två fällorna hållas isär. Förlusten i den gamla fällan kan bara dras av mot samma bolags kapitalvinster på delägarätter. Förluster i den nya fällan kan i vissa fall även dras av mot andra koncernbolags kapitalvinster på delägarätter.

Skrivelser

- 1987-05-18 (607/87-309), 495
1996-05-10 (3798-96/900), 477
2002-12-10 (10086-02/100), 30, 75,
349
2004-03-31 (130 281559-04/113), 91
2004-09-10 (130 545091-04/113), 347
2004-09-29 (131 575103-04/111), 380
2004-10-07 (130 579473-04/111), 405
2004-10-07 (130 583520-04/111), 173
2004-10-15 (130 584347-04/111), 174
2004-11-08 (130 586061-04/111), 181,
185
2004-12-01 (130 682054-04/111), 69
2004-12-01 (130 684115-04/111), 496
2005-01-18 (130 743397-04/111), 474,
478
2005-02-14 (130 84518-05/111), 276
2005-03-03 (130 133554-05/111), 175
2005-03-18 (130 156509-05/111), 61
2005-04-20 (130 208909-05/111), 194
2005-04-20 (130 227116-05/111), 125
2005-06-08 (130 331754-05/111), 123,
131, 258
2005-06-21 (130 359099-05/111), 71
2005-06-27 (130 702489-04/113), 130
2005-09-05 (130 460077-05/111), 123
2005-09-07 (130 460077-05/111), 495
2005-09-07 (130 460090-05/111), 417
2005-11-09 (131 581509-05/111), 485
2006-02-03 (131 21369-06/111), 386
2006-05-04 (131 273882-06/111), 125
2006-05-19 (131 315797-06/111), 403
2006-05-19 (131 319080-06/111), 30,
74, 75
2006-05-24 (131 330742-06/111), 187
2006-06-29 (131 405583-06/111), 191
2006-09-18 (131 558489-06/111), 185
2006-10-11 (131 602804-06/111), 406
2006-11-14 (131 658087-06/111), 345,
423
2006-12-04 (131 722373-06/111), 148
2007-02-12 (131 104860-07/111), 51,
252
2007-03-20 (131 192491-07/111), 111,
169
2007-05-21 (131 281782-07/111), 191
2007-06-13 (131 265526-07/111), 227,
323
2007-10-04 (131 609380-07/111), 61
2007-11-07 (131 662996-07/111), 38,
56
2007-11-07 (131 663003-07/111), 37,
50, 238
2007-11-07 (131 663007-07/111), 52
2007-11-15 (131 687568-07/111), 98
2007-11-16 (131 678347-07/111), 71
2007-11-26 (131 684681-07/111), 269,
313
2008-03-03 (131 127228-08/111), 311
2008-03-05 (131 127228-08/111), 486
2008-03-05 (131 80601-08/111), 403
2008-03-07 (131 121442-08/111), 61
2008-03-19 (131 152879-08/111), 194
2008-03-19 (131 164537-08/111), 181
2008-06-04 (131 328967-08/111), 241
2008-06-19 (131 382461-08/111), 99
2008-09-30 (131 519499-08/111), 210
2008-10-01 (131 582119-08/111), 384
2008-10-17 (131 548012-08/111), 173,
181
2008-10-28 (131 551127-08/111), 274
2008-11-20 (131 674664-08/111), 377

- 2008-12-11 (131 751308-08/111), 53
2008-12-18 (131 774559-08/111), 471,
474, 480
2009-03-13 (131 222641-09/111), 177,
246, 363, 371
2009-03-31 (131 279907-09/111), 182
2009-04-14 (131 352296-09/111), 455
2009-04-15 (131 352291-09/111), 132
2009-06-01 (131 424735-09/111), 100
2009-06-10 (131 474845-09/111), 174,
279
2009-06-12 (131 521631-09/111), 186
2009-09-14 (131 682849-09/111), 279
2009-10-16 (131 754857-09/111), 185
2009-11-04 (131 818441-09/111), 85
2009-11-16 (131 819602-09/111), 175,
279
2009-11-25 (131 805752-09/111), 247,
364
2009-11-27 (131 805753-09/111), 197,
210, 214
2009-11-27 (131 860059-09/111), 197
2009-11-30 (131 805757-09/111), 485
2009-12-22 (131 951294-09/111), 251
2010-03-04 (131 149887-10/111), 274
2010-06-21 (131 432770-10/111), 375
2010-12-27 (131 824165-10/111), 122
2010-12-27 (131 824178-10/111), 194,
197, 202, 209

Sökordsregister till IL

A

Ackumulerad inkomst	66 kap.
Aktiebolag	2 kap. 4§
Aktier, avyttring av	48 kap.
Aktiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
Allframtidsoverlåtelse	45 kap. 6–9 §§
Allmänna avdrag	62 kap.
Andelar i HB, avyttring av	50 kap.
Andelar i HB, avyttring i näringsverksamhet	51 kap.
Andelsbyte	48 a kap. 2§
Andelshus	2 kap. 16§
Anskaffningsvärde efter karaktärsbyte	14 kap. 16§
Anskaffningsvärde för andelar förvärvade före 1990	43 kap. 17§
Anskaffningsvärde för byggnader	19 kap. 8–16 §§
Anskaffningsvärde för lager och pågående arbeten	17 kap. 2 och 33 §§
Arbete i bostaden	16 kap. 34–35 §§
Arbetsgivaransvar	9 kap. 11§
Arbetsgivarorganisationer, avgifter till	16 kap. 13§
Arbetslöshet	11 kap. 35–36 §§
Arbetsresor	12 kap. 26–30 §§
Arbetsresor i näringsverksamhet	16 kap. 28§
Arv	8 kap. 2§
Arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter	26 kap. 14§
Avdrag i inkomstslaget tjänst	12 kap.
Avdrag i näringsverksamhet	16 kap.
Avgränsning av inkomstslaget kapital	41 kap. 1–5 §§
Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet	13 kap.
Avgränsning av inkomstslaget tjänst	10 kap. 1–4 §§
Avkastningsskatt på pensionsmedel, avdrag för	16 kap. 17§
Avskattning vid karaktärsbyte	41 kap. 6§
Avyttring	44 kap. 3–10 §§

Avyttring av näringsbetingade andelar och vissa andra tillgångar	25 a kap.
Avyttring av tillgångar för personligt bruk	52 kap.
Avyttringar till företag i intressegemenskap	25 a kap.
B	
Barn	2 kap. 21§
Barn, ersättning till	60 kap. 2, 12, 14§§
Barnbidrag	8 kap. 9§
Barnpension	11 kap. 40§
Begravningshjälp	8 kap. 26§
Begränsat skattskyldiga	3 kap. 17–21§§
Beloppsspärren	40 kap. 10–13, 15–17§§
Benefika förvärv	44 kap. 21–22§§
Beskattningsbar förvärvsinkomst	1 kap. 5, 7§§
Beskattningstidpunkt kapitalvinster/förluster	44 kap. 26–32§§
- inkomstslaget tjänst	10 kap. 8–15§§
- kapital	41 kap. 8–11§§
- näringsverksamhet	14 kap. 2–9§§
Beskattningsår för	
- fysiska personer	1 kap. 13§
- inkomster i handelsbolag	1 kap. 14§
- juridiska personer	1 kap. 15 §
Beskattningsår vid fusioner och fissioner	37 kap. 19§
Beskickningspersonal; svensk	3 kap. 4§
Bilförmån	61 kap. 5–11, 19, 19b §§
Bistånd	8 kap. 11–12§§
Blodgivning m.m.	8 kap. 29§
Bodelning	8 kap. 2§
Bostadsförmån	61 kap. 20–21§§
Bostadsbidrag	8 kap. 10§
Bostadsrätter, avyttring av	46 kap.
Brandförsäkring för all framtid	16 kap. 21§
Brott, förlust på grund av	16 kap. 20§
Byggnader	19 kap.
Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag	19 kap. 24–25§§
Byggnadsinventarier	19 kap. 19–21§§
Byggnadsrörelse	27 kap. 2–8, 18§§
Bär-, svamp- och kottplockning	8 kap. 28§
D	
Definitioner	2 kap.
Definition	
- inkomstslaget tjänst	10 kap. 5–7§§
- pension	10 kap. 5§§

- periodiskt understöd	10 kap. 6§
- försäkring i tjänsten	10 kap. 7§
Delägare i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag	56 kap. 6§
Delägare i privatbostadsföretag, förmåner för	15 kap. 4§
Delägare i utländska juridiska personer med lågbeskattade inkomster	39 a kap. 5§
Delägarätter, avyttring av	48 kap.
Dispens för pensionssparavdrag	59 kap. 8–12§§
Dödsbon	4 kap.
E	
EEIG	5 kap. 2§
Egenavgifter	2 kap. 26§,
Egenavgifter, avdrag för	12 kap. 36 §, 16 kap. 29–31§§, 62 kap. 5§
Ersättningsfonder	31 kap., 45 kap. 17–18§§
Ersättningar från arbetsgivare som står självrisk	11 kap. 41§
Ettårsregeln	3 kap. 9–13§§
Europabolag	2 kap. 4 §
Europeiska universitetsinstitutet; personal vid	3 kap. 5§
EU-tjänstemän	3 kap. 6§
Expansionsfonder	34 kap.
F	
Familjebeskattning	60 kap.
Fast driftställe	2 kap. 29§
Fastighet	2 kap. 6§
Fastigheter, avyttring av	45 kap.
Fastigheter förvärvade före 1952	45 kap. 28–29§§
Fastighetsreglering	45 kap. 5§
Fastighetsägare	2 kap. 7§
Fissioner	37 kap.
Flyktingar	8 kap. 13§
Fordringsrätter, avyttring av	48 kap.
Forskning och utveckling	16 kap. 9§
Frukt- och bärodlingar	20 kap. 17–19§§
Fusioner	37 kap.
Fusion eller fission, utgifter för	16 kap. 7§
Fysiska personer; skattskyldighet för	3 kap.
Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag	56 kap.
Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag; utdelning och kapitalvinst	57 kap.
Förbjudna lån; inkomstslaget tjänst	11 kap. 45§

Förbjudna lån; inkomstslaget näringsverksamhet	15 kap. 3§
Förbättringsutgifter för fastigheter	45 kap. 11–15§§
Förbättringsutgifter för bostadsrätter	46 kap. 8–12§§
Företag i intressegemenskap	17 kap. 22c§
Företagsledare	56 kap. 6§
Förklaringar av termer och uttryck	2 kap.
Förlustavyttring från HB till företag i intressegemenskap	46 kap. 16§
Förluster på grund av redovisningsskyldighet	12 kap. 33§
Förlust vid avyttring av HB-andel	50 kap. 9–11§§
Förmåner	11 kap. 2–28§§
Förpliktelser	44 kap. 15§
Försäkring av finansiella instrument	55 kap. 5–9, 11§§
Försäkringsaktiebolag	2 kap. 4 §
Försäkringsföretag	39 kap. 2–13§§
Försäkringsåterbäring	8 kap. 24§
Förvaltningsutgifter	42 kap. 6§
Förvärvsinkomst	1 kap. 5§
Föräldrapenning	11 kap. 31§
G	
Garantiutgifter	16 kap. 3–6§§
Grundavdrag	63 kap.
Grundläggande bestämmelser	1 kap.
Grupplivförsäkringar	16 kap. 25§
Grupplivförsäkringar enligt vissa avtal	15 kap. 9§
Gåva	8 kap. 2§
H	
Handel med fastigheter	27 kap. 2–8, 18§§
Handelsbolag	5 kap.
Handelsbolags avyttring till företag i intressegemenskap	45 kap. 31§
Handelsbolags överlåtelse till delägare m.fl.	45 kap. 30§
Hemresor	12 kap. 24§
Hittelön o. likn.	8 kap. 30§
Hobbyverksamhet, avdrag i	12 kap. 37§
Hyreshusenhet	2 kap. 15§
Hälso- och sjukvård m.m., avdrag för	16 kap. 22–24§§
I	
Ideella föreningar	7 kap. 7–13§§
Industrienhet	2 kap. 15§
Inkomstslaget tjänst	10–12 kap.

Inkomster i annat än pengar	61 kap.
Inskränkningar i avdragsrätten under tjänst	12 kap. 2–4 §§
Inställelse i domstol	8 kap. 27 §
Inställelseresor	12 kap. 25 §
Insättningsgaranti	55 kap. 2–4 §§
Intäkter i näringsverksamhet	15 kap.
Inventarier	18 kap.
Inventarier vid fastighetsavyttring	45 kap. 10 §
Investerarskydd	55 kap. 5–11 §§
Investeringsfonder	6 kap. 5 §, 39 kap. 14–20 §§
Investmentföretag	39 kap. 14–20 §§
J	
Juridisk person; definition	2 kap. 3 §
Juridiska personer; skattskyldighet för	6 kap.
- obegränsat skattskyldiga	6 kap. 3–6 §§
- begränsat skattskyldiga	6 kap. 7–17 §§
K	
Kapitalförluster	44–55 kap.
Kapitalförluster på delägarätter och fordringsrätter	48 kap. 19–28 §§
Kapitalförsäkring	8 kap. 14 §, 58 kap. 2–20, 34 §§
Kapitalintäkter	42 kap.
Kapitalkostnader	42 kap.
Kapitalvinst näringsbeting andel	25 a kap.
Kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital	41 kap. 2 §
Kapitalvinster och kapitalförluster i näringsverksamhet	25 kap.
Kapitalvinster	44–55 kap.
Kommissionärsförhållanden	36 kap.
Kommunalförbund	7 kap. 2 §
Kommunal inkomstskatt	65 kap. 3–4 §§
Kommuner	7 kap. 2 §
Kommunalt bidrag	44 kap. 18 §
Koncernbidrag	35 kap.
Koncernbidragsspärren	40 kap. 10, 14, 18–19 §§
Koncerninterna andelsavyttringar	25 kap. 7–11 §§
Koncern, svensk	2 kap. 5 §
Kontraktshandkrivning	18 kap. 23 §
Kooperativa föreningar	39 kap. 21–24a §§
Kostförmån	61 kap. 3–4, §§
Kungahuset	3 kap. 16 §
Kvotering i kapital	45 kap. 33 §

Kvotering av kapitalvinst	46 kap. 18§
Kärnbränsle	16 kap. 6§
L	
Lager	17 kap. 3–22§§
Landsting	7 kap. 2§
Lantbruksenhet	2 kap. 15§
Levnadskostnader m.m.	9 kap. 2–3§§
Livräntor	11 kap. 37§
Livräntor som ersättning	44 kap. 35–39§§
Lotterier	42 kap. 25§
Lotterivinster	8 kap. 3§
Lågbeskattade inkomster	39 a kap. 5–8§§
Lägenhetsutrustning	46 kap. 4§
M	
Makar och sambor	2 kap. 20§
Make, ersättning till	60 kap. 3–11, 13–14§§
Marie Curiestipendium	11 kap. 46§
Markanläggningar	20 kap.
Markinventarier	20 kap. 15–16§§
Marknadsnoterad delägar rätt eller fordringsrätt	48 kap. 5§
Marknadsvärdet överskrids	44 kap. 17§
Medlemsavgifter	15 kap. 2§
Medlemsfrämjande förening	39 kap. 21a§
Mervärdesskatt, ingående	16 kap. 16§
Mervärdesskatt, utgående	15 kap. 6§
Mutor	9 kap. 10§
N	
Nyttjanderättshavares förbättringar	19 kap. 26–29§§
Näringsbetingad andel	24 kap. 13–16§§
Näringsbetingade andelar, avyttring	25 a kap.
Näringsbidrag	29 kap.
Näringsbidrag; utgifter som täcks av	44 kap. 18§
Näringsbostadsrätt	2 kap. 19§
Näringsbostadsrätt blir privatbostadsrätt	41 kap. 7§
Näringsfastighet	2 kap. 14§
Näringsfastighet blir privatbostadsfastighet	41 kap. 7§
Näringsverksamheter, en eller flera	14 kap. 10–13§§
Närstående	2 kap. 22§
O	
Obegränsat skattskyldiga	3 kap. 3–16§§
Omedelbart avdrag för anskaffning	19 kap. 6§

Omkostnadsbelopp	44 kap. 14§
Omkostnadsbeloppet efter delavyttringar och allframtidsupplåtelser	45 kap. 25§
Omkostnadsbelopp; fastigheter	45 kap. 11–29§§
Omkostnadsbelopp för bostadsrätter	46 kap. 5–14§§
Omkostnadsbelopp för delägarrätter och fordringsrätter	48 kap. 7–17§§
Omkostnadsbelopp för HB-andelar	50 kap. 3–6§§
Omkostnadsbeloppet vid allframtidsupplåtelser	45 kap. 24§
Omkostnadsbeloppet vid delavyttringar	45 kap. 19–23§§
Optioner	44 kap. 12§
Organisationsutgifter	16 kap. 8§
Oriktig prissättning	14 kap. 19–20§§
P	
Partiell fission	38 a kap.
Passiv näringsverksamhet	2 kap. 23§
Pension	10 kap. 5§
Pensionsförsäkringar	42 kap. 4–5§§ 58 kap. 2–20, 34§§
Pensionssparande	62 kap. 8§
Pensionssparavdrag	59 kap.
Pensionssparkonton	42 kap. 4–5§§ 58 kap. 21–34§§
Pensionskostnader, arbetsgivares	28 kap.
Pensionsstiftelser	7 kap. 2§
Pensionsutgifter	58 kap. 4–16§§
Periodiska inkomster	3 kap. 23§, 6 kap. 19§
Periodiska understöd	11 kap. 47 §, 62 kap. 7§
Personalstiftelser	16 kap. 14§
Personalstiftelser, ersättning från	15 kap. 5§
Personskada; engångsbelopp vid	11 kap. 38–39§§
Prisbasbelopp	2 kap. 27§
Privat- eller näringsbostadsrätt?	46 kap. 3§
Privatbostad	2 kap. 8–12§§
Privatbostadsfastighet	2 kap. 13§
Privatbostadsföretag	2 kap. 17§, 39 kap. 25–27§§
Privatbostadsföretag, utdelning från	42 kap. 28§
Privatbostadsrätt	2 kap. 18§
Pågående arbeten	17 kap. 23–32§§
R	
Reparation och underhåll av andelshus	19 kap. 3§

Reparation och underhåll av byggnad	19 kap. 2§
Reparationsfond	46 kap. 4§
Representation	16 kap. 2§
Reseförmån	61 kap. 12–14§§
Reseskyddsförsäkringar	16 kap. 26§
Resor med egen bil i näringsverksamhet	16 kap. 27§
Resor med egen bil i tjänst	12 kap. 5§
Restvärdesavskrivning	18 kap. 13–22§§
Resultatet inkomstlaget tjänst	10 kap. 16§
Resultatet av näringsverksamhet	14 kap.
Räkenskapsenlig avskrivning	18 kap. 13–22§§
Räntebidrag	42 kap. 26§
Räntefördelning	33 kap.
Ränteförmån	61 kap. 15–17§§
Räntor	42 kap. 7–11§
Räntor i näringsverksamhet	24 kap. 1–10§§
Räntor och avgifter, ej avdragsgilla	9 kap. 7–8§§
Räntor; skattefria	8 kap. 6–8§§
Rörelse	2 kap. 24§
S	
Sakskadeersättningar	8 kap. 22–23§§
Sambor	2 kap. 20§
Sambruksföreningar	39 kap. 28§
Samfällighet, inkomster i	15 kap. 10§, 42 kap. 29§
Samfälligheter	6 kap. 6§, 39 kap. 29§
Sanktionsavgifter	9 kap. 9§
Sexmånadersregeln	3 kap. 9–13§§
Sjukersättning o. likn.	8 kap. 15–20§§
Sjukpenning	11 kap. 30§
Sjukpenning i näringsverksamhet	15 kap. 8§
Sjukvårdsutgifter	11 kap. 42§
Självförvaltning	8 kap. 31§
Sjöinkomstavdrag	64 kap.
Skadeersättningar	45 kap. 26§
Skadestånd, arbetsrättsliga	16 kap. 15§
Skalbolag	49 a kap.
Skatteavtal	2 kap. 35§
Skatteberäkning	65 kap.
Skattefria inkomster	8 kap.
Skattemässigt värde	2 kap. 31–33§§
Skatter	1 kap. 3 och 4§§

Skatter, ej avdragsgilla	9 kap. 4§
Skatter, särskilda	16 kap. 17§
Skattereduktion	65 kap. 9–12§§
Skattesats för juridiska personer	65 kap. 14§
Skattskyldighet	3–7 kap.
Skattskyldighet enligt andra lagar	3 kap. 21§, 6 kap. 18§
Skogsavdrag	21 kap. 4–19§§
Skogsfrågor	21 kap.
Skogskonto och skogsskadekonto	21 kap. 21–40§§
Skyddskläder och skyddsutrustning	12 kap. 32§
Småhus	2 kap. 15§
Småhusenhet	2 kap. 15§
Sparbanker	39 kap. 30–31§§
Sparbankernas säkerhetskassa	39 kap. 30–31§§
Staten	7 kap. 2§
Statlig inkomstskatt	65 kap. 5–8§§
Statligt bidrag	44 kap. 18§
Statslåneräntan	2 kap. 28§
Stiftelser	7 kap. 3–6§§
Stipendier	8 kap. 5§
Strejkersättning	11 kap. 29§
Substansminskning	20 kap. 20–28§§
Svensk fordringsrätt	48 kap. 3§
Svensk koncern	2 kap. 5§
Svenska Filminstitutet, avgifter och bidrag till	16 kap. 11§
Sverige	2 kap. 30§
Säljoption	44 kap. 19§
Sökord	2 kap. 1§
T	
Taxerad förvärvsinkomst	1 kap. 5§
Taxerad inkomst	1 kap. 7§
Taxeringsenhet	2 kap. 15§, 45 kap. 3–4§§
Taxeringsvärde	2 kap. 15§
Taxeringsår	1 kap. 12§
Teckningsrätter o. likn.	44 kap. 20§
Tekniska museet, bidrag till	16 kap. 10§
Terminer	44 kap. 11§
Testamente	8 kap. 2§
Tjänsteinkomster	11 kap.
Tjänsteresor med bil	12 kap. 5§
Tjänsteställe	12 kap. 8 §

Tomträttsavgälder	42 kap. 27§
Tomtrörelse	27 kap. 9–18§§
Trossamfund	7 kap. 14§
Tävlingsvinster	8 kap. 3§
U	
Underhåll till patienter m.m.	8 kap. 25§
Underlaget för skatten	1 kap. 5–10§§
Underprisöverlåtelse	23 kap.
Underprisöverlåtelse av bostadsrätt från HB till delägare	46 kap. 15§
Underprisöverlåtelse från delägare till företag	53 kap.
Underskott i litterär, konstnärlig o. likn. verksamhet	62 kap. 4§
Underskott i nystartad verksamhet	62 kap. 3§
Underskott i näringsverksamhet	45 kap. 32§, 46 kap. 17§
Underskott i sparbanker	40 kap. 23§
Underskott i statliga kreditinstitut	40 kap. 22§
Underskott vid ackord	40 kap. 21§
Underskott vid konkurs	40 kap. 20§
Underskott, av andelshus	42 kap. 33§
Underskott, av avslutad verksamhet	42 kap. 34§
Underskott, tidigare års	40 kap.
Upphovsmannakonto	32 kap.
Uppskov med beskattning av andelsbyten	49 kap.
Uppskovsbelopp	47 kap.
Uppskovsgrundande andelsbyte	49 kap. 2§
Utbildning vid omstrukturering	12 kap. 31§
Utbildning, ersättning vid	11 kap. 33–35§§
Utdelning	42 kap. 12–24§§
Utdelning i näringsverksamhet	24 kap. 11–22§§
Utgift för arbeten i byggnadsrörelse	19 kap. 17§
Utgifter för skattefria inkomster	9 kap. 5–6§§
Utgifter innan näringsverksamheten startar	16 kap. 36§
Utgifter som inte får dras av	9 kap.
Uthyrning	42 kap. 30–32§§
Utlandet delägarbeskattade juridiska personer	5 kap. 2a§
Utländsk fordringsrätt	48 kap. 4§
Utländska företeelser	2 kap. 2§
Utländska pensionsförsäkringar	11 kap. 43§
Utländska socialförsäkringsavgifter	62 kap. 6§
Utsläppsrätter	17 kap. 22b §
Utländska investeringsfonder	6 kap. 10 a §
Utländska skatter, avdrag för	16 kap. 18–19§§

Utländsk beskattning	65 kap. 15–16§§
Utländsk juridisk person	6 kap. 8, 12–17§§
Utländskt bolag	6 kap. 9§
Utländsk valuta, betalning i	54 kap.
Utrangering	19 kap. 7§
Utskiftningar	42 kap. 18–21, 23§§
Uttag ur näringsverksamhet	22 kap.
Utvecklingsbolag, bidrag till	16 kap. 12§
V	
Valutakurs	44 kap. 16§
Verkligt värde	17 kap. 2§
Verksamhetsavyttringar	38 kap.
Verksamhetsgren	2 kap. 25§
Vinstandelslån	24 kap. 5§
Vårdbidrag	11 kap. 31, 32§§
Värdeminskningssavdrag	19 kap. 4, 5§§, 45 kap. 16§

Sammanställning av termer och uttryck i IL

A

allmänna saluvärdet	ersätts med marknadsvärdet
andel	beteckning på aktier, andel o.d.
andel av s.k. äkta bostadsföretag	ersätts med privat bostadsrätt/näringsbostadsrätt
anskaffningsutgift	ersätter anskaffningsvärde och ingångsvärde
anskaffningsvärde	ersätts med anskaffningsutgift
arbetsresor	ersätter resor mellan bostad och arbetsplats
avdragsgill utgift	ersätts med en utgift som ska dras av
avliden	ersätts med död
avsättningar	ersätter reserveringar

B

befriad från skattskyldighet	ersätts med inte skattskyldig/undantagen från skattskyldighet
begränsat skattskyldig	ersätter ej bosatt i Sverige
begära	ersätter yrka
bevilja dispens	ersätts med medge
bosatt i Sverige	avser den som är bosatt här. Omfattar inte stadigvarande vistelse eller väsentlig anknytning. Ersätts med ingår i obegränsat skattskyldig.
bostadsrättsförening mm	ersätts av privatbostadsföretag

D

delägarätter	ersätter till viss del finansiella instrument
dubbelbeskattningsavtal	ersätts med skatteavtal
Död	ersätter avliden

E

egendom	ersätts med tillgångar
ej bosatt i Sverige	ersätts med begränsat skattskyldig
erhålla	ersätts med få
ersättning	ersätter köpeskillning och vederlag
expansionsfond	ersätter expansionsmedel
expansionsfondskatt	ersätter expansionsmedelsskatt
expansionsmedel	ersätts med expansionsfond
expansionsmedelsskatt	ersätts med expansionsfondskatt

F

finansiella instrument	ersätts med delägarätter, fordringsrätter eller värdepapper
finns	ersätter föreligga
fission	delas upp i kvalificerade respektive andra fissioner
fordringsrätter	ersätter till viss del finansiella instrument
fusion	delas upp i kvalificerade respektive andra fusioner
fysisk person	levande personer och dödsbon
få	ersätter erhålla
fåmansägt handelsbolag	ersätts med fåmanshandelsbolag
förbättrande reparation	ersätter värdehöjande reparation
förbättringskostnad	ersätts med förbättringsutgift
förbättringsutgift	ersätter förbättringskostnad
fördelningsunderlag	ersätts med kapitalunderlag för räntefördelning
föreligga	ersätts med finns
förlustföretag	ersätts med underskotts företag
förpliktelse	ersätter åtagande
Förrättning	ersätts med tjänsteresa

G

gammalt underskott	har försvunnit, används inte
gottskriven	ersätts med tillgodoräknats
gällande ingångsvärde	ersätts med avdragsutrymme

H

handelsbolag	ersätts med svenska handelsbolag
honorärkonsul	ersätter olönad konsul
huvudsaklig	avser ca 75 %

I

i den mån	ersätts med till den del eller i den utsträckning
ingångsvärde	ersätts med anskaffningsutgift
inkomst	används när det inte är periodiserade eller beskattningsårsanknutna inkomster
inkomst av	ersätts med överskott eller underskott
inte skattskyldig	ersätter befriad från skattskyldighet
intäkt	används bara för periodiserande och beskattningsårsanknutna inkomster
inventarier	omfattar även immateriella rättigheter m.m.

J

juridisk person	omfattar inte handelsbolag eller dödsbon, omfattar däremot svensk värdepappersfond
justerat ingångsvärde	ersätts med justerad anskaffningsutgift
jämkas	ersätts med justeras

K

kapitalförlust	ersätter realisationsförlust
kapitalvinst	ersätter realisationsvinst
kapitalunderlag för räntefördelning	ersätter fördelningsunderlag
karriärkonsulat	ersätter lönat konsulat
klart framgå	används där beviskraven är stängare än normalt
klart övervägande del	ca 60 % och uppåt

koncernintern andelsöverlåtelse	ersätts med koncernintern andelsavyttring
kontraktsavskrivning	ersätts med kontraktsnedskrivning
kostnad	används bara för periodiserande och beskattningsårsanknutna utgifter
kvalificerad andel	omfattar andelar där inte utomstående äger del i företaget i betydande omfattning
köpeskillning	ersätts med ersättning
L	
lagertillgång	ersätter omsättningstillgång
landstingskommun	ersätts med landsting
lönat konsulat	ersätts med karriärkonsulat
M	
marknadsvärde	ersätter allmänna saluvärdet
make	särskilda regler för när makar behandlas som gifta
medge	ersätts med får, om det inte avser dispens
medgivna	ersätts med gjorda
N	
näringsbetingad andel	avser bara sådana andelar som avses i 24:13 IL
näringsverksamhet	avser inkomstslag och beräkningsenhet
närmast föregående beskattningsår	ersätts med det föregående beskattningsåret
O	
obegränsat skattskyldig	ersätter bosatt i Sverige
olönad konsul	ersätts med honorärkonsul
omkostnadsbelopp	slutsumman av det som ska dras av vid en kapitalvinstberäkning
omsättningstillgång	ersätts med lagertillgång
option	avser även sådan som inte lämpar sig för allmän omsättning
P	
personligt lösöre	ersätts med personliga tillgångar
privatbostadsföretag	ersätter bostadsrättsförening m.m.

privatbostadsrätt ersätter en privat andel i ett s.k. äkta bostadsföretag

R

realisationsförlust ersätts med kapitalförlust

realisationsvinst ersätts med kapitalvinst

reduceras ersätts med minskas

reserveringar ersätts med avsättningar

resor mellan bostad och arbetsplats ersätts med arbetsresor

ringa avses ca 5–10 %

rörelse mer inskränkt än näringsverksamhet

S

ska anses som en skattskyldig innebär att denne ska inträda i den tidigare ägarens skattemässiga situation och motsvarande uttryck

skatt på förvärvsinkomst finns inte för juridisk person, de har bara beskattningsbar inkomst

skatteavtal ersätter dubbelbeskattningsavtal

skattekronor och skatteören uttrycks i stället i procent av beskattningsunderlaget

skattemässigt restvärde ersätts med skattemässigt värde

skattepliktig inkomst ersätts med inkomsten ska tas upp som intäkt

sparad lättnad ersätts med sparad lättnadsutrymme

sparad utdelning ersätts med sparad utdelningsutrymme

så gott som uteslutande avser 90–95 %

T

takbelopp ersätts med kapitalunderlag för expansionsfond

termin avser bara sådant som lämpar sig för allmän omsättning

tillgodoräknats ersätter gottskriven

tillgångar ersätter egendom

tillgänglig för lyftning ersätts med den kan disponeras

Tjänsteresa ersätter förrättning

U

undantagen från skattskyldighet	ersätter befriad från skattskyldighet
underskotts företag	ersätter förlustföretag
utgift	används när det inte är periodiserade eller beskattningsårsanknutna utgifter
utgift som ska dras av	ersätter avdragsgill utgift
utgång	ersätts med betalas ut, lämnas
utgör	ersätts med är, vara, består av, bildar
(i) utlandet	ersätts med utomlands
utländskt dödsbo	dödsbo efter den som var begränsat skattskyldig vid dödsfallet. Termen omfattar även situationer som räknades upp i punkt 1b av anv. till 22 § KL

V

verksamhetsgren	del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse
vederlag	ersätts med ersättning
verksamhetsöverlåtelse	ersätts med verksamhetsavyttring
visa	ersätts med klart framgå om beviskravet är högre än normalt
värdehöjande reparation	ersätts med förbättrande reparation
värdepapper	ersätter till viss del finansiella instrument, avser även motsvarande papperslösa tillgångar
väsentlig	avses ca 40 %

Y

yrka	ersätts med begära
------	--------------------

ÅÄÖ

åtagande	ersätts med förpliktelse
återläggning	ersätts med återföring
överlåtaren	ersätts med den tidigare ägaren vid arv och testamente
övervägande	mer än 50 %

Rättsfallsregister

Kammarrätterna

KRNG 2000-08-31, 543-1998, 61
KRNG 2000-11-02, 813-1998, 477
KRNG 2003-02-28, 2996-2998-2000,
61
KRNG 2003-08-18, 347-348-02, 485
KRNG 2005-09-09, 2528-04, 343
KRNG 2006-10-20, 6035-04, 345
KRNG 2006-12-13, 502
KRNG 2007-04-20, 626-630-06, 55
KRNG 2007-11-02, 6713-6715-06,
502
KRNG 2010-01-27, 2653-09, 87
KRNG 2010-09-14, 7550-7551-09, 68
KRNJ 1998-09-22, 1790-1998, 479
KRNJ 2002-12-04, 656-2000, 405
KRNJ 2007-12-13, 2315-07, 481
KRNJ 2008-10-14, 1115-08, 55
KRNS 1997-11-27, 7374-1994, 61
KRNS 1999-01-20, 7390-96, 344
KRNS 2000-03-17, 3275-1998, 479
KRNS 2000-07-03, 5437-99, 346
KRNS 2000-10-31, 9311-1998, 479
KRNS 2000-11-07, 2975-2000, 477
KRNS 2002-01-21, 820-821-2000,
344
KRNS 2005-05-04, 3834-3835-2004,
477
KRNS 2006-04-10, 2926-05, 500
KRNS 2006-10-20, 1698, 56
KRNS 2006-10-20, 1700-05, 56
KRNS 2007-01-30, 4635-05, 478
KRNS 2007-04-28, 3256-05, 477
KRNS 2007-09-19, 2149-07, 62
KRNS 2009-11-04, 1528-1529-09, 87

KRNS 2009-11-04, 1528-09, 498
KRNS 2009-11-04, 1528-1529-09, 51
KRNS 2010-09-29, 3355-3357-10,
88, 504
KRNS 2010-10-22, 7543-09, 62, 88,
504
KRNS 2010-10-22, 7544-7545-09, 504
KRNS 2010-10-22, 7545-09, 88
KRSU 2000-03-29, 3429-1998, 477
KRSU 2000-09-24, 2666-2667-1999,
479
KRSU 2000-11-23, 1825-1998, 477
KRSU 2001-03-06, 2769-1999, 477
KRSU 2004-12-30, 2270 och 2272-04,
478
KRSU 2007-01-28, 1722-1724-05, 61
KRSU 2010-05-07, 2347-09, 258
KRSU 2010-05-19, 2352-2355-09,
258
KRSU 2010-09-27, 1592-10, 279

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1938 Fi 594, 117
RÅ 1938 ref. 7, 334
RÅ 1941 ref. 51, 296
RÅ 1942 Fi 290, 118
RÅ 1942 ref. 9, 342
RÅ 1942 Fi 1040, 296
RÅ 1942 ref. 19, 334
RÅ 1943 Fi 747, 117
RÅ 1947 Fi 52 och 389, 174
RÅ 1947 Fi 395, 85
RÅ 1947 Fi 918, 138
RÅ 1947 ref. 34, 69
RÅ 1949 Fi 209, 55

- RA 1950 Fi 1, 98
RA 1950 Fi 37, 85
RA 1950 Fi 488, 142
RA 1950 ref. 40, 241
RA 1950 not. 144, 296
RA 1951 Fi 674 och 738, 174
RA 1952 Fi 241, 129, 138
RA 1952 Fi 243, 117
RA 1952 Fi 617, 129
RA 1952 Fi 706, 142
RA 1953 Fi 175, 241
RA 1953 Fi 1487, 102
RA 1953 Fi 1547, 142
RA 1954 ref. 22, 334
RA 1954 ref. 41, 109
RA 1955 ref. 41, 338, 339
RA 1956 Fi 581, 117
RA 1956 Fi 1414, 139
RA 1956 Fi 1434, 109
RA 1956 ref. 5, 171
RA 1956 ref. 6, 117
RA 1957 Fi 260, 134
RA 1957 Fi 261, 134
RA 1957 Fi 657, 98
RA 1957 Fi 942, 117
RA 1957 ref. 1, 69
RA 1958 Fi 1461, 142
RA 1958 Fi 1723, 195
RA 1959 Fi 1525–1526, 118
RA 1960 Fi 1108, 117
RA 1961 Fi 640, 117
RA 1962 Fi 1066, 179, 187
RA 1963 Fi 1863, 134
RA 1965 Fi 238, 243
RA 1965 Fi 240, 241
RA 1965 Fi 986, 134
RA 1965 Fi 1038, 196
RA 1965 Fi 1355, 98
RA 1966 Fi 387, 196
RA 1966 Fi 888, 86
RA 1966 Fi 902, 142
RA 1966 Fi 1201, 243
RA 1966 ref. 1, 86
RA 1966 ref. 54, 315
RA 1966 not. 506, 296
RA 1966:1496, 66
RA 1967 Fi 437, 104
RA 1967 Fi 1346, 240
RA 1967 Fi 1745, 98
RA 1967 ref. 7, 69
RA 1967 ref. 12, 117
RA 1967 ref. 28, 339, 346
RA 1968 Fi 696, 98
RA 1968 ref. 46, 129, 139
RA 1968 ref. 54, 171, 177
RA 1969 Fi 367, 142
RA 1969 Fi 369, 238
RA 1969 ref. 19, 61
RA 1970 Fi 15, 102
RA 1970 Fi 16, 104
RA 1970 Fi 1373, 310
RA 1970 Fi 2071, 106
RA 1970 Fi 2149, 98
RA 1970 ref. 21, 102, 173
RA 1971 Fi 1521, 69
RA 1971 Fi 1859, 180
RA 1972 Aa 74, 100
RA 1972 Fi 616, 114
RA 1972 Fi 1273, 103
RA 1972 Fi 1323, 238
RA 1972 ref. 44 I, 148
RA 1972 ref. 58, 319
RA 1973 A 118, 109, 112
RA 1973 Fi 85, 61
RA 1973 Fi 195, 86
RA 1973 Fi 755, 174
RA 1973 Fi 771, 142
RA 1973 ref. 77, 243
RA 1974 A 1228, 86
RA 1974 A 1349, 1485, 102
RA 1974 A 2068, 61
RA 1974 Aa 894, 146
RA 1974 Aa 1299, 170
RA 1974 ref. 2, 243
RA 1974 ref. 116, 129
RA 1975 Aa 485, 337
RA 1975 Aa 542, 117
RA 1975 Aa 729, 194

- RÅ 1975 Aa 837, 241
RÅ 1975 ref. 82, 216
RÅ 1976 Aa 47, 100
RÅ 1976 Aa 61, 296
RÅ 1976 Fi 731, 118
RÅ 1976 ref. 6, 182, 339
RÅ 1976 ref. 84, 142
RÅ 1976 ref. 85, 315
RÅ 1976 ref. 105, 112
RÅ 1976 ref. 127 I, 127, 128
RÅ 1976 ref. 127 I–II, 126
RÅ 1977 Aa 4, 126
RÅ 1977 Aa 43, 52
RÅ 1977 ref. 27, 69
RÅ 1977 ref. 32, 342
RÅ 1977 ref. 73, 251
RÅ 1977 ref. 113, 320
RÅ 1977 ref. 135, 200
RÅ 1978 Aa 149, 166, 171
RÅ 1979 1:37, 255
RÅ 1979 1:10 I, 114
RÅ 1979 Aa 66, 149
RÅ 1979 ref. 1:52, 313
RÅ 1980 1:12, 117
RÅ 1980 1:28, 355
RÅ 1980 1:38, 103
RÅ 1980 1:51, 166
RÅ 1980 1:68, 105
RÅ 1980 1:80, 458
RÅ 1980 1:81, 114
RÅ 1980 1:85, 297
RÅ 1980 Aa 147, 114
RÅ 1980 ref. 1:13, 210
RÅ 1980 ref. 1:78, 211
RÅ 1981 1:3, 342
RÅ 1981 1:4, 58, 62, 89, 499
RÅ 1981 1:13, 256
RÅ 1981 1:17, 58
RÅ 1981 1:26, 156, 168
RÅ 1981 1:40, 367
RÅ 1981 1:64, 149
RÅ 1981 1:76, 296
RÅ 1981 1:89, 340
RÅ 1981 Aa 1, 69
RÅ 1981 Aa 69, 69
RÅ 1981 Aa 102, 85
RÅ 1981 Aa 119, 103
RÅ 1982 1:9, 103
RÅ 1982 1:13, 143
RÅ 1982 1:38, 58
RÅ 1982 1:45, 346
RÅ 1982 1:50, 56
RÅ 1982 1:64, 253
RÅ 1982 Aa 132, 56
RÅ 1982 Aa 148, 296
RÅ 1982 Aa 190, 253
RÅ 1983 1:1, 200
RÅ 1983 1:7, 151
RÅ 1983 1:29, 109
RÅ 1983 1:40, 56
RÅ 1983 1:64, 142
RÅ 1983 1:69, 458
RÅ 1983 1:78, 114, 115
RÅ 1983 1:84, 56
RÅ 1983 Aa 39, 52
RÅ 1983 ref. 1:9, 137
RÅ 1984 1:8, 281
RÅ 1984 1:24, 56
RÅ 1984 1:29, 58
RÅ 1984 1:42, 56
RÅ 1984 1:47, 58
RÅ 1984 1:54, 458
RÅ 1984 1:56, 59, 61
RÅ 1984 1:72 I, 136
RÅ 1984 1:77, 256
RÅ 1984 1:92, 296, 298
RÅ 1984 1:98, 199
RÅ 1984 1:101, 56
RÅ 1984 Aa 85, 113
RÅ 1984 Aa 112, 113
RÅ 1984 Aa 149, 105
RÅ 1984 ref. 1:72 II, 137
RÅ 1984 ref. 1:95, 196
RÅ 1985 1:13, 298
RÅ 1985 1:76, 57
RÅ 1985 Aa 111, 340
RÅ 1985 ref. 1:11, 137
RÅ 1985 ref. 1:18, 136

- RÅ 1986 ref. 3, 458, 466
RÅ 1986 ref. 53, 57, 62, 502
RÅ 1986 ref. 87, 59
RÅ 1986 ref. 110, 322
RÅ 1986 ref. 123, 57
RÅ 1986 ref. 128, 142
RÅ 1986 not. 65, 57
RÅ 1986 not. 78, 57
RÅ 1986 not. 374, 136
- RÅ 1987 ref. 11, 238
RÅ 1987 ref. 56, 52, 57
RÅ 1987 ref. 65 I–II, 494
RÅ 1987 ref. 76, 251
RÅ 1987 ref. 106, 56, 107, 477
RÅ 1987 ref. 113, 458
RÅ 1987 ref. 118, 292
RÅ 1987 ref. 163, 59
RÅ 1987 ref. 164 (II), 59
RÅ 1987 ref. 166, 172
RÅ 1987 not. 184, 55
RÅ 1987 not. 439, 100
RÅ 1987 not. 440, 112, 113
RÅ 1987 not. 452, 84
RÅ 1987 not. 691, 137
RÅ 1988 ref. 14, 283
RÅ 1988 ref. 49, 143
RÅ 1988 ref. 69, 38, 55
RÅ 1988 ref. 72, 312
RÅ 1988 ref. 88, 112, 113
RÅ 1988 ref. 91, 57
RÅ 1988 ref. 97, 337
RÅ 1988 ref. 117, 59
RÅ 1988 ref. 134, 256
RÅ 1988 ref. 156, 297
RÅ 1988 ref. 45, 57, 62, 502
RÅ 1988 not. 114, 59
RÅ 1988 not. 270, 62, 502
RÅ 1988 not. 273–276, 62, 502
RÅ 1988 not. 710, 340
RÅ 1989 ref. 5, 196
RÅ 1989 ref. 32, 297
RÅ 1989 ref. 44, 334
RÅ 1989 ref. 55, 84
- RÅ 1989 ref. 112, 340
RÅ 1989 not. 239, 102
RÅ 1990 ref. 37, 494, 495
RÅ 1990 ref. 72, 196
RÅ 1990 ref. 114, 112, 113
RÅ 1990 not. 292, 337
RÅ 1990 not. 356, 137
RÅ 1990 not. 399, 84
RÅ 1990 not. 508, 355
RÅ 1991 ref. 6, 38, 55
RÅ 1991 ref. 71, 112
RÅ 1991 not. 24, 112
RÅ 1991 not. 113, 174
RÅ 1992 ref. 55 I–II, 106
RÅ 1992 ref. 56, 352
RÅ 1992 not. 327, 55
RÅ 1992 not. 575, 62
RÅ 1993 ref. 55, 57, 61
RÅ 1993 ref. 60, 368
RÅ 1993 ref. 63, 238
RÅ 1993 ref. 67, 117
RÅ 1993 ref. 92, 85, 168
RÅ 1993 ref. 104, 59, 60
RÅ 1994 ref. 17, 123
RÅ 1994 ref. 18, 106
RÅ 1994 ref. 19, 90, 507
RÅ 1994 ref. 38, 137
RÅ 1994 ref. 78, 166
RÅ 1994 ref. 90, 247, 367
RÅ 1994 ref. 92, 33
RÅ 1994 not. 41, 513
RÅ 1994 not. 132, 166, 175
RÅ 1994 not. 195, 141, 195
RÅ 1994 not. 733, 513
RÅ 1995 ref. 11, 74
RÅ 1995 ref. 71, 90, 508
RÅ 1995 ref. 96, 166, 174
RÅ 1996 ref. 48, 406, 407
RÅ 1996 not. 146, 57
RÅ 1996 not. 177, 352
RÅ 1997 ref. 5, 90
RÅ 1997 ref. 5 I, 504, 505
RÅ 1997 ref. 5 II, 90, 404
RÅ 1997 ref. 16, 57

- RA 1997 ref. 52, 282
RA 1997 ref. 63, 513
RA 1997 not. 51, 247, 367
RA 1997 not. 104, 502
RA 1998 ref. 10, 57
RA 1998 ref. 58 1–III, 171, 172
RA 1999 ref. 13, 507
RA 1999 ref. 14, 513, 515
RA 1999 ref. 19, 166
RA 1999 ref. 50, 57
RA 1999 ref. 71, 292
RA 1999 ref. 74, 106
RA 1999 not. 100, 353
RA 1999 not. 211, 353
RA 2000 ref. 21 I, 513
RA 2000 ref. 26, 195
RA 2000 ref. 31, 127
RA 2000 ref. 31 I, 104
RA 2000 ref. 31 I–II, 126
RA 2000 not. 47, 505, 507
RA 2000 not. 49, 59
RA 2000 not. 86, 335
RA 2000 not. 158, 113
RA 2000 not. 187, 59
RA 2000 not. 189, 57
RA 2001 ref. 8, 176, 180
RA 2001 ref. 25, 55, 58
RA 2001 ref. 28, 367
RA 2001 ref. 50, 59, 61
RA 2001 ref. 60, 59
RA 2001 not. 160, 517
RA 2002 ref. 15, 39
RA 2002 ref. 52, 62, 502
RA 2002 ref. 59, 58, 477
RA 2002 ref. 80, 58, 69, 84
RA 2003 ref. 16, 501
RA 2003 ref. 47, 169
RA 2003 ref. 49, 59, 62, 503
RA 2003 ref. 57, 484
RA 2003 ref. 70, 166, 167
RA 2003 ref. 89, 59
RA 2003 not. 161, 335
RA 2003 not. 167, 156
RA 2004 ref. 1, 352
RA 2004 ref. 4, 344
RA 2004 ref. 6, 58, 69
RA 2004 ref. 10, 137
RA 2004 ref. 42, 341
RA 2004 ref. 62, 58
RA 2004 ref. 71, 161
RA 2004 ref. 81, 170, 175
RA 2004 ref. 93, 336
RA 2004 ref. 94, 98, 356
RA 2004 ref. 113, 111
RA 2004 ref. 136, 190
RA 2004 ref. 140, 353
RA 2004 ref. 141, 169
RA 2004 not. 58, 62, 503
RA 2004 not. 186, 412
RA 2004 not. 197, 353
RA 2005 ref. 14, 38, 55, 58
RA 2005 ref. 26, 368
RA 2006 ref. 41, 190
RA 2006 ref. 44, 106
RA 2007 ref. 3, 517
RA 2007 ref. 5 I och II, 352
RA 2007 ref. 50, 340
RA 2007 ref. 61 I, 60
RA 2007 ref. 61 II, 58
RA 2007 ref. 70, 506
RA 2007 not. 28, 59, 500
RA 2007 not. 103, 58, 61
RA 2007 not. 161, 354
RA 2007 not. 162, 60, 507
RA 2008 ref. 8, 179
RA 2008 ref. 25, 470
RA 2008 ref. 30, 336, 377, 441
RA 2008 ref. 57, 345
RA 2008 ref. 65, 336
RA 2008 ref. 66, 60
RA 2008 ref. 84, 357
RA 2009 ref. 36, 504
RA 2009 ref. 41, 100
RA 2009 ref. 48, 107
RA 2009 not. 47, 107
RA 2010 ref. 10, 375
RA 2010 ref. 33, 104
RA 2010 ref. 34, 510

RR 1977 1:70, 180
RR 2009-11-25, 1088-08, 185
RR 2010-06-16, 2669-09, 60
RR 2010-06-16, 2671, 2673-2674-09,
60
RR 2010-11-04, 4581-08, 50, 58
RR 2010-11-23, 3718-2010, 405, 504
RR 2010-12-14, 4157-09, 51, 60, 252,
478
RR 2010-12-14, 4158-09, 51, 60, 252,
478
RRK R 1973 1:60, 243
RRK R 1974 1:26, 243
RRK R 1976 1:95 I-II, 126
RRK R72 1:27, 114

Skatterättsnämnden m.fl.

RN 1952 1:3, 274
RN 1952 4:5, 274
RN 1952 5:7, 129, 139
RN 1954 8:4, 118
RN 1955 4:4, 129, 138
RN 1968 6:4, 139
RN 1970 nr 3:4, 177
RN 53 4:5, 172

RSV/FB Dt 1977:10, 296
RSV/FB Dt 1977:2, 281
RSV/FB Dt 1980:11, 200
RSV/FB Dt 1981:29, 295
RSV/FB Dt 1985:6, 340

SRN 1999-06-23, 352
SRN 2001-04-06, 352
SRN 2003-12-09, 352
SRN 2006-09-05, 347
SRN 2008-12-15, 54-08/D, 503
SRN 2009-04-22, 137-08/D, 505

Sakregister

- Aktiebyten, 160
- Aktivering, 110
- Allmän löneavgift, 489
- Alternativregeln, 150
- Andelsbyten, 509, 510
- Andelshus, 196, 473
- Andra tillgångar, 509
- Anläggning på allmän mark, 210
- Anskaffningsvärde, 152
 - byggnad, 198
 - byggnad som förvärvats genom köp, byte m.m., 200
 - byggnad som uppförts av den skattskyldige, 200
 - byggnads allmänna användning, 198
 - byggnadsförbättringar m.m, 201
 - byggnadsinventarier, 198
 - direkta kostnader, 153
 - egentillverkade, 152
 - indirekta kostnader, 153
- Anslutningsavgifter och anläggningsbidrag, 202
- Arbete i bostaden, 124
 - näringsidkarens privatbostadsfastighet, 125
 - privatbostad tillhörig annan än näringsidkaren, 125
- Arbete i byggnadsrörelse, 201
- Avdrag för substansminskning, 213
- Avgifter till arbetsgivarorganisationer, 116
- Avgifter till arbetslöshetskassa, 124
- Avgångsvederlag, 359, 369
 - jordbrukare, 359, 369
 - redovisning av statliga stöd, 371
- Avkastningsskatt, 119
- Avsättning till personalstiftelse, 116
- Avverkningsrätter, 309
- Avyttring av fastighet, 322
- Avyttring inom en intressegemenskap, 510
- Bed & Breakfast, 69
- Begränsat skattskyldig, 41, 45
- Benefikt bidrag, 367
- Beskattningstidpunkt, 73, 510
- Bidrag och avgifter, 116
- Bidrag till kommunalt bolag, 367
 - driftbidrag, 368
- Bilförmån, 95
- Bilkostnad, 122
 - leasingbil, 123
- Bokföringslagen, 26
- Bokföringsmässiga grunder, 73
- Bokslut, 75
 - ändrat bokslut, 75
- Bostadsrätt, 86, 509
- Brandförsäkringar, 120, 406
- Brottslig verksamhet, 55
- Byggnadsarbeten med statliga räntebidrag, 203
- Byggnadsinventarier och ledningar, 198
- Cap, 514
- Certifierade utsläppsminskningar, 365
- Datorprogram, 109
- Delägarätter, 509, 510
- Derivat, 504, 511
- Djur, 158
- Driftbidrag, 368
- Egenavgifter, 93, 123, 487
 - avdrag, 492

- avstämning, 495
- avvikelse från deklarationen, 494
- dödsbo, 492
- karenstid, 488
- nedsättning, 490
- regionalt företagsstöd, 491
- rättelse, 494
- skönstaxering, 494
- underlaget, 492
- verksamhet utomlands, 492
- Egna uppfinningar, 85
- Elcertifikat, 364
- Enkelt bolag, 32, 65
 - civilrättsliga regler, 32
 - skatterättsliga regler, 33
- Enskild firma, 64
 - försäljning av, 64
- Enskild näringsverksamhet, 31, 453
 - civilrättsliga regler, 31
 - ersättning till barn, 453
 - ersättning till make, 454
 - försäljning av enskild näringsverksamhet, 32
 - gemensam verksamhet, 453, 455
 - medhjälpfall, 453, 455
 - skatterättsliga regler, 31
- Ersättning till barn, 454, 463
- Ersättning till make, 454, 463
- Ersättningsetablering, 85
- Ersättningsfonder, 385
 - avdrag, 386
 - avdragets storlek, 387
 - dispens, 390
 - ersättningar som ger rätt till avdrag, 386
 - ianspråktagande, 388
 - partiell fission, 392
 - skattemyndighetens beslut, 392
 - tas över, 391
 - turordning, 389
 - verksamhetsavyttring, 392
 - återföring, 390
- Expansionsfond, 429
 - beloppsgränser, 431
 - expansionsfondsskatt, 430
 - fastighet, 435
 - justerat resultat, 433
 - kapitalunderlag för enskilda näringsidkare, 434
 - kapitalunderlag för handelsbolagsdelägare, 437
 - realltillgångar, 451
 - särskild post, 436
 - återföring, 438
 - överföring, 442
 - övergångspost, 437
- Expansionsfondsskatt
 - tillämpningsområde, 430
- Familjebeskattning, 453
- Familjebidrag, 370
 - totalförsvarspliktiga, 370
- Fastigheter, 509
- Fastigheter, byggnader, 193
 - begreppet byggnad, 193
- FIFU-metoden, 151
- Finansiella instrument, 156
- Fiskevårdsområde, 67
- Floor, 514
- Flyttningskostnader m.m., 140
- Fordringar, 509
- Fordringar och skulder i utländsk valuta, 76
 - terminskontrakt, 76
- Forskning och utveckling, 111
 - aktivering, 113
 - motprestation, 112
 - samband, 112
 - vidareförmedling, 112
- Framtida garantiutgift, 104
 - schablonregeln, 104
 - utredningsregeln, 104
- Frukt- och bärodlingar, 213
- Fusioner och fissioner, 160
 - försäkringsföretag, kreditinstitut, värdepappersbolag, 161

- investmentföretag, 161
- värdepappersfonder, 161
- Fåmansföretag, 463
 - ersättning till barn, 463
 - företagsledare, 464
 - medhjälpande make, 463
- Fåmanshandelsbolag, 466
 - ersättning till barn, 463, 466
 - ersättning till make, 463
- Förbättringskostnad, 92
- Föreningsavgifter, 143
 - avdragsgilla föreningsavgifter, 143
 - avgift till branschförening, 143
 - rättspraxis, 143
- Förluster av kontanta medel, 120
- Förnödenheter, 147, 156
- Försäkringsersättning, 91
 - ledareförsäkring, 92
 - skada på byggnad, 92
 - skada på inventarier, 91
- Förvärv genom arv, gåva m.m., 202
- Gatukostnadsersättning, 194, 197, 202, 209
- Gemensam verksamhet, 80
- God redovisningssed, 73
- God redovisningssed, rättvisande bild, 27
- Goodwill m.m., 85
- Grupplivförsäkring, 91, 121
 - gruppsjukförsäkring, 91
- Handelsbolag, 509, 523
 - kapitalförlust på delägar rätt, 523
- Hyses- eller bostadsrätt, 124
- Hysesfastigheter m.m., 219
 - brandförsäkring, 220
 - deläggande och andelshus, 221
 - fiktiv värdeminskning, 219
 - intäkter, 220
 - kostnader, 220
 - ny-, till- och ombyggnad, 221
 - reparation och underhåll, 221
 - uthyrt småhus, 219
- Hysesrätt, 85
- Hälso- och sjukvård m.m., 121
- Hästhållning, 51
- Hästleasing, 52
- Industribyggnader, 199
- Inkomstuppdelning, 459
 - enskild näringsverksamhet, 455
 - fördelning, 461
 - gemensam verksamhet, 461
 - marknadsmässig ersättning, 459
 - medhjälpfallen, 459
- Inkurans, 155
- Insättningsgaranti, 509
- Inventarier och immateriella rättigheter, 165
 - anläggningsregister, 167
 - anläggningstillgångar, 166
 - anskaffningsvärde, 176
 - anskaffningsvärde efter karaktärsbyte, 178
 - arv, gåva, bodelning, 177
 - avdrag för anskaffning, 171
 - bostadsrätt, 170
 - byggnadsinventarier, 172
 - finansiell leasing, 173
 - för högt anskaffningsvärde, 179
 - förenklat årsbokslut, 178
 - förnödenheter, 168
 - goodwill, 168
 - gränsdragning, 165
 - hyra – leasing, 172
 - immateriella rättigheter, 168
 - inventarier eller lager?, 167
 - justering av anskaffningsvärde, 179
 - konst, 173
 - korttidsinventarier, 174
 - maskiner och andra inventarier, 166
 - mindre värde, 174
 - nyinvestering, 170

- nyttjanderättsinnehavares avdragsrätt, 176
- näringsbidrag, 177
- omedelbart avdrag, 174
- reparation och underhåll, 170
- reservdelar, 168
- räkenskapsenlig avskrivning, 180
- skattemässigt värde, 178
- utgifter för nedmontering, 181
- uttagsbeskattning, 182
- Inventering, 149
- Investerarskydd, 509
- Jord- och skogsbruk, 237
 - allframtidsupplåtelse, 276, 328, 329
 - andelar i producentföreningar, 241
 - arrendators utgifter, 254
 - arrende, 240
 - A-skattsedel, 243
 - avdrag för förlust, 259
 - avgränsning andra inkomstslag, 239
 - avgångsvederlag, 243
 - avverkningsrätt, 269, 274, 309, 310
 - avverkningsuppdrag, 309
 - avyttring av hel fastighet eller ideell andel av, 322
 - beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto, 318
 - bilkostnader, 257
 - biotopskydd, 275
 - bokföringslagen, 249
 - bokföringsmässiga grunder, 311
 - brunn, 255
 - bränsle, 250, 270
 - byggnader, 263
 - byggnads- och markinventarier, 255
 - byggnadsinventarier, 262
 - dator, 256
 - delavyttring, 323
 - dikning, 278
 - dödsbo, 267
 - efterlikvid och återbäring, 241
 - eget behov, 249
 - elström – privat, 250
 - EU-stöd och nationellt stöd till jordbruket, 245
 - fastighet som ändrar karaktär, 263
 - flaggstång, 256
 - fordringar, 272
 - fyrhjuling, 278
 - förskott, 274
 - försäkringsersättningar, 271
 - försäljning av fastighet, 239
 - grus m.m., 240
 - gåva av produkter, 243
 - gåvor o.d., 249
 - hela kostnaden fördelas, 252
 - husvagnar, 279
 - indexuppräknning, 277
 - inmätning, 273
 - insatsemission, 241
 - insättning på skogskonto, 312
 - insättning på skogsskadekonto, 315
 - intäkter i skogsbruk, 269
 - inventarier, 255
 - jakt och fiske, 239
 - kost till anställda, 253
 - kostnader, 253, 277
 - körslor m.m., 243
 - lager, 265, 272
 - lagervärdering av djur, 266
 - leveransrotköp, 309
 - lånekostnader, 257
 - mangårdsbyggnad, 238, 270
 - markanläggning, 255, 260
 - marknadsvärde, 249
 - markupplåtelser, 275

- marköverföring, 326
- medlemsinlåning till producentföreningar, 241
- mjölkkvoter och djurbidragrätter, 247
- naturvårdsavtal, 275
- ny-, till- eller ombyggnad, 249
- när blir virke lager, 274
- näringsbidrag, 247
- periodisering av engångsbelopp, 240
- personalkostnader, 253
- principer för skogsbeskattningen, 268
- produktuttag, 269
- reparation, 249
- resor, 257
- ridhäst, 251
- rotpost eller stämpling, 309
- räkenskaper, 239
- räntekostnader, 256
- räntor, 277
- samägda jordbruksfastigheter, 267
- sjukpenning, 272
- skogskonto, 312
- skogsplantering, 278
- skogsprodukter, 269
- skogsvägar, 261
- slutförsäljning, 330
- snöskoter, 279
- statsbidrag, 271
- särskilda skatter, 256
- telefonkostnader, 252
- tillsynsresor, 257
- treårsinventarier, 279
- täckdike, 261
- undantagsförmån, 258
- utdelning från samfällighet, 242, 271
- utställningspremier, 248
- uttag, 248
- uttag av varor och produkter, 248
- uttag från skogskonto, 270
- uttag för användning i näringsverksamhet, 270
- utvidgat reparationsbegrepp, 255
- vad är inkomst av skogsbruk?, 268
- vem ska beskattas, 237
- värdeminskning, 260
- värdering av uttag, 249, 269
- växande gröda, 239, 253, 266
- återföring, 323, 325, 329, 330, 331
- återväxtåtgärder, 280
- återväxtåtgärder, avverkningsrätt, 282
- överlåtelse av arrenderätt m.m., 240
- överlåtelse av näringsfastighet, 247
- Juridisk person, 521
 - delägar rätt, 521
 - kapitalförlust, 521
- Justering av anskaffningsvärdet, 202
- Kapitalförlust, 510, 519, 521
 - outnyttjad, 521
- Kapitalregler, 508
- Kapitaltillgång, 366
- Kapitalvinst och kapitalförlust, 77
- Kapitalvinster, 499
- Karaktärsbyte, 75, 202
 - anskaffningsvärde, 76
- Karaktärsbytesregeln, 76
- Kommanditdelägare, 79
- Koncern, 522
 - kapitalförlust, 522
 - kapitalvinst, 522
- Konsignationslager, 149
- Kontinuitetsprincipen, 74
- Kontraktshandkrivning, 162
- Kostnader för anställdas pensionering, 140

- Kreditinstitut och värdepappersbolag, 162
- Kvittning av balansposter, 75
- Kyotoenheter, 360
- Lager, 145, 501, 507
- Lagerbevis, 148
- Lagerfastighet, 88
- Lagerreserv, 151
- Lantmäteriförrättningsutgift, 143
- Lex Asea, 159
- Likvida medel, 90
- Lokalkostnader, 141
 - förhyrd arbetslokal, 141
 - lokal i egen näringsverksamhet, 141
- Lönebikostnad, 139
- Lönekostnader
 - allmän löneavgift, 139
 - arbetsgivaravgifter, 139
 - avgiftsunderlag, 139
 - skattebetalning, 140
 - SLF, 139
- Makar, 80
- Markanläggning, 209
 - anskaffningsvärdet, 211
 - arv, gåva m.m., 212
 - avdrag för anskaffning av markanläggning, 210
 - karaktärsbyte, 212
 - nyttjanderättshavares anskaffningar, 211
 - reparation och underhåll, 210
- Markinventarier, 212
 - ledningar, 213
- Medhjälpande make, 81, 460
- Medhjälpfall, 81
- Mervärdesskatt, 119
- Mobilmaster, 194
- Nedskrivning av fordran, 98
 - direkt eller indirekt nedskrivning, 100
 - lånefordran, 100
- Nettoförsäljningsvärde, 154
- Ny-, till- eller ombyggnad, 196
- Nyttjanderättshavares förbättringar, 203
 - fastighetsägarens beskattning, 204
 - nyttjanderättshavares beskattning, 204
- Näringsbidrag, 156, 359
 - avsikt, 364
 - beskattningstidpunkt, 363
 - certifierade utsläppsminskningar, 360
 - elcertifikat, 359
 - inte kopplat till prestation, 367
 - kapitaltillgång, 366
 - lagertillgångar, 362
 - redovisning, 370
 - senare beskattningsår, 363
 - skattepliktigt, 361
 - stöd till kreditinstitut, 360
 - till sameby, 367
 - utbetalare, 360
 - utsläppsminskningensenheter, 360
 - utsläppsrätter, 359
 - återbetalning, 362
 - ändamål, 364
- Näringsbostadsrätt, 50
- Näringsfastighet, 50, 88
- Näringskriterier, 50
 - förvärvssyfte, 52
 - självständighet, 53
 - yrkesmässighet, 53
- Näringsverksamhet, 79
 - aktiv, 38
 - beskattningstidpunkt, 35
 - beskattningsår, 40
 - passiv, 38
 - skattskyldighet, 35
 - taxeringsår, 40
 - underlag för skatt, 36
 - vem ska beskattas?, 35

Näringsverksamhet bedriven i annan form, 33

- dödsbo, 33
- staten, kommuner m.fl., 33

Obegränsat skattskyldig, 41, 45

Organisationsutgifter, 105

- aktivering, 108
- avdrag i efterhand, 107
- bevisbördan, 107
- förvaltningskostnad, 106
- icke avdragsgilla organisationskostnader, 106
- stämpelkostnad, 106
- utgifter för fusion eller fission, 105

Osäker fordran, 99

Patenträtt, 84

Pensionsförsäkringar och pensionssparkonton, 124

Pensionskostnader, 140

Pensionsstiftelse, 93

Periodiseringsfond, 373

- avdrag, 373
- avsättning i räkenskaperna, 374
- beloppsgränser, 375
- från enskild näringsidkare till annan enskild näringsidkare, 381
- från enskild näringsverksamhet till aktiebolag, 379
- från handelsbolag till aktiebolag, 380
- från handelsbolag till enskild firma, 382
- från juridisk person till annan juridisk person, 383
- handelsbolag, 373
- partiell fission, 383
- schablonintäkt, 384
- verksamhetsavyttring, 383
- återföring, 376
- överta periodiseringsfond, 379

Personalkostnader, 132

- bilförmån, 135

– fri hemdator, 134

– fri och delvis fri bostad, 134

– gåvor till anställda, 134

– kontant lön, 133

– kostnader för hälso- och sjukvård, 133

– resekostnadsersättningar, 135

– rätt beskattningsår, 136

– värde av eget arbete m.m., 133

– övriga förmåner, 135

Personalstiftelse, 93

Personalvård, 138

- bidrag till personalsammanslutningar, 138

Post för post, 151

Privat lösöre, 83

Pågående arbeten, 162

- löpande räkning, fast pris, 162

Rabatt, pristillägg, 67

Reklam och sponsring, 125

- FoU-kostnad, 130
- gränsdragning mot gåva, 128
- motprestationens art, 128
- personalkostnader, 129
- reklam- eller PR-kostnad, 129
- representationskostnad, 130
- rättspraxis, 126

Reklamgåva, 104

Reparation och underhåll samt vissa ändringsarbeten, 194

– ny-, till- eller ombyggnad, 196

– utvidgade reparationsbegrepp, 194

– ändringsarbeten på en byggnad, 194

Representation, 100

- demonstrationer och visningar, 102

– i form av gåvor, 103

– i hemmet, 103

– intern, 102

- jubileum, invigning av anläggning m.m., 102
- lyxbetonad, 102
- personalfest, 103
- styrelsesammanträde m.m., 103
- Reseskyddsförsäkringar, 122
- Rotvärdet, 285
- Royalty, 68
- Räkenskaperna, 74
- Räkenskapsenlig avskrivning, 180
 - avyttringar, 187
 - förenklad årsbokslut, 183
 - huvudregel, 182
 - kompletteringsregeln, 183
 - kontraktsnedskrivning, 191
 - lågt verkligt värde, 184
 - mervärdesskatten och avskrivningsunderlaget, 191
 - restvärdesavskrivning, 186
 - skattemässig överavskrivning, 187
 - särskilt hög utgift, 187
 - övergång till räkenskapsenlig avskrivning, 189
- Ränta, 507
- Räntebeläggning av periodiseringsfond, 384
- Räntebidrag, 369
 - bostadsändamål, 369
- Räntefördelning, 397
 - expansionsfond, 415
 - flera näringsverksamheter, 426
 - justerad anskaffningsutgift, 420
 - justerade resultatet, 400
 - justering vid långa och korta räkenskapsår, 425
 - kapitalunderlaget – enskilda näringsidkare, 402
 - kapitalunderlaget – handelsbolagsdelägare, 419
 - makar, 418, 425
 - negativ räntefördelning, 399
 - nystartad verksamhet, 403
 - positiv räntefördelning, 399, 400
 - räkenskapsår justeras, 403
 - ränteförmånligt lån, 423
 - skatter, 414
 - skulder, 411
 - separat fördelningsbelopp, 401, 416, 424
 - särskild post, 409
 - tillgångar, 403
 - tillskott föregående år, 415, 423
 - tillämpningsområde, 398
 - underskott från föregående år, 414
 - värdering, 405
 - värdering av fastigheter, 406
 - övergångspost, 416, 425
 - överlåtelse av övergångspost, 417, 425
- Rättighet, 69
- Rörelsebetingad delägar rätt, 527
- Rörelsesmitta, 83
- Sambandet mellan redovisning och beskattning, 28
- Samfällighet, 67, 92
- Sjukförsäkringsavgift, 488
- Sjukpenning, 94
- Skadestånd, 94, 116
 - avtalsbrott o.d., 117
 - engångsbelopp, 117
 - livränta, 116
 - utomobligatoriskt skadestånd, 118
- Skogsavdrag, 283
 - allframtidsupplåtelse, 302
 - anskaffningsvärde (hel fastighet), 289
 - anskaffningsvärde del av fastighet, 298
 - arealförvärv, 299
 - avdrag endast under innehavstiden, 287

- avdrag för handelsbolag, 287
- avdragsbelopp, 285
- avdragsgrundande skogsintäkt, 285
- avdragsutrymme, 288
- beskattningsår avdrag, 285
- fastighetsreglering, 294, 301
- förvärv efter övergången till 1981 års regler, 291
- förvärv genom arv, gåva, 295
- ideell andel, 299
- klyvning, 301
- koncernföretag, 302
- koncernförhållanden, 298
- köp eller arv, 296
- lägsta avdragsbelopp, 287
- rationaliseringsförvärv, 286
- rätten till avdrag, 283
- skogsavdragets storlek, 284
- transaktion mellan makar, 295
- äldre skogsinnehav, 289
- Skogsbruk, 268
 - ingångsvärde enligt äldre regler, 307
 - rationaliseringsförvärv, 304
 - övergångsbestämmelser, 306
 - övergångsbestämmelser till inkomstskattelagen, 308
- Skogskonto, 312
- Skogsskadekonto, 316
- Skrotningsbidrag, 364
 - ackumulerad inkomst, 364
- Skulder i utländsk valuta, 509
- SLP, 119
- Standardiserade räkenskapsutdrag (SRU), 28
- Statliga räntebidrag, 202
- Statligt stöd till kreditinstitut, 365
- Swap, 514
- Särskild löneskatt, 491
 - avsättnings storlek, 494
 - dödsbo, 493
 - passiv näringsverksamhet, 493
 - pensionskostnader, 119
- Särskild post, 409, 436
- Särskilda förluster, 141
 - advokat- och rättegångskostnad, 142
 - böter/avgifter, 142
 - deklarationshjälp m.m., 142
 - konkurs- och ackordskostnad, 142
- Särskilda skatter och avgifter, 119
- Terminer, optioner och liknande avtal, 78
- Terminskontrakt, 76
- Tillståndspliktig verksamhet, 55
- Tomtrörelse, 302
- Underskottsavdrag, 469
 - aktiv näringsverksamhet, 473, 479
 - avdragsbegränsning, 480
 - dödsbo, 470
 - kommanditdelägare, 482
 - kulturarbetare, 483
 - kvittning, 470
 - kvittning mot kapitalvinst, 473
 - likartad verksamhet, 478
 - nystartad verksamhet, 476
 - näringsverksamhetens upphörande, 474
 - närstående, 481
 - rullning, 470
 - turordning, 475
- Upphovsmannakonto, 393, 394
 - avdragets storlek, 394
 - insättning på kontot, 394
 - uttag från kontot, 395
- Utbildnings- och kurskostnader, 113
 - lönekostnader, 115
 - rekreationsinslag, 115
 - studieresor, 114
- Utgifter före verksamhetens påbörjande, 77
- Utländsk lotterivinst, 90

- Utländsk valuta, 76
- Utländska skatter, 120
- Utsläppsminskningenheter, 360, 365
- Utsläppsrätter, 146, 364
- Uttag, 95, 510
- Uttagsbeskattning
 - anskaffningsvärde, 354
 - avskattning, 341
 - begagnade bilar, 346
 - benefik överlåtelse av hel näringsverksamhet, 340
 - bilförmån, 338
 - blandade fång, 340
 - bodelning, 339
 - bränsle, 346
 - egen konsumtion, 335
 - fusion, 347
 - gåva, 339
 - handelsbolag, 350
 - inventarier, 337
 - kapitalvinstbeskattade tillgångar, 337
 - karaktärsbyte, 337
 - konstnärs dödfall, 342
 - kontanter, 335
 - krediter, 344
 - Lex ASEA, 346
 - marknadsintroduktion, 345
 - marknadsvärdet, 345
 - näringsbetingade andelar, 347
 - näringsfastighet, 335, 343
 - ombildning, 341, 343
 - personalrabatter, 345
 - sista affärshändelsen, 342
 - tjänst, 333, 343
 - tyst kvittning, 342
 - underprisöverlåtelser, 347
 - utskiftning från svensk ekonomisk förening, 347
 - uttag ur handelsbolag, 334
 - överföring till annan nrv, 339
- Varufordringar, 98
- Varulager, 146
- Verkliga värdet
 - inkurans, 155
 - nettoförsäljningsvärde, 154
- Viltvårdsområde, 67
- Vindkraftverk, 194
- Vinstandelsstiftelse, 136
 - avdragsrätt, 136
 - rättsfall, 137
 - socialavgifter och vinstandelsmedel, 137
 - särskild löneskatt, 138
- Värdeminskningsskatt, 85, 197
- Värdepapper, näringsverksamhet, 497
- Värdepappershandel, 500
 - förvaltning, 501
- Årsredovisningslagen, 26
- Återanskaffningsvärde, 154
- Återbetalningsskyldighet, 368
 - befrielse från, 359, 368
 - stöd, 361
- Återföring av värdeminskningsskatt, 225
 - andelshus, 235
 - arv, gåva m.m. av näringsbostadsrätter, 231
 - arv, testamente, gåva, bodelning, 225
 - avskrivning med ersättningsfond, 229
 - begränsning vid värdenedgång, 228
 - bidrag och lån, 235
 - bostadsrätter, 230
 - delavyttring, 226
 - fiktiva värdeminskningsskatt, 226
 - förbättrande reparation och underhåll, 227
 - handelsbolags avyttring av fastigheter, 225
 - lagertillgång eller kapitaltillgång, 225

566 *Sakregister*

- lagertillgångar, 230
- näringsfastighet blir
privatbostadsfastighet, 228
- Ändring av redovisat resultat och
bokslut, 75
- Ökade levnadskostnader, 130
- resa högst tre månader, 130
- yrkesfiskare, 132
- Överföring av tillgångar mellan
näringsverksamheter, 97
- Övergångspost, 416, 425
- Överlåtelse av näringsverksamhet, 94