

Beskattningsrätt I – inkomstslaget näringsverksamhet. Föreläsning vt 2013. Björn Forssén

Innehåll:

1. HUR avgränsas inkomstslaget näringsverksamhet och VEM och VAD omfattas av inkomstslaget?

- Utdrag ur 13 kap. IL

Kommentarer

- a) Det finns tre inkomstslag: kapital, tjänst och näringsverksamhet.
- b) En juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, har redan på grund av sin egenskap av juridisk person en näringsverksamhet, oavsett om rekvisiten varaktighet, självständighet och vinstsyfte uppfylls.
- c) Handelsbolag och kommanditbolag utgör juridiska personer enligt bokföringslagen etc., men inte inkomstskattemässigt

- Mer om rekvisiten varaktighet, självständighet och vinstsyfte för näringsverksamhet

- d) Varaktighetsrekvisitet
- e) Självständighetsrekvisitet
- f) Vinstsyfte

- Mer om VAD som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet

- g) En fysisk person ("egenföretagare") beskattas inte i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital avseende följande ...
- h) Näringsfastighet

Kommentarer

- Uppdrag utförs genom eget aktiebolag

- i) Aktiebolagets eller aktieägarens inkomst?

- Socialavgifter

- j) Aktiv och passiv näringsverksamhet

2. Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

- *Bokföringsmässiga grunder*

- *Balansposter, värdering av*

- *Överskott eller underskott?*

Kommentarer

- *En enda näringsverksamhet eller flera?*

3. Underlaget för skatten

- a) Underlaget för skatten beträffande fysiska personers förvärvsinkomster
- b) Underlaget för skatten beträffande juridiska personer

4. OM något är skattepliktigt resp. OM något är avdragsgillt

- a) Vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet

b) Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet

b1) Huvudregeln

b2) Avdrag för avsättningar för framtida förluster

b3) Avtalspensioner

b4) Framtida garantiutgifter

c) Mervärdesskatt

5. NÄR inkomsten ska beskattas resp. utgiften dras av (frågor om periodiseringen)

a) Beskattningstidpunkten (periodiseringen)

b) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för lager

c) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för inventarier

- Metoder för värdering av inventarierna vid årets utgång

Kommentarer

- Exempel på räkenskapsenlig avskrivning på inventarier:

6. Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelser

a) Uttag ur näringsverksamhet

Kommentarer

b) Uttag eller förmån?

Kommentarer

c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)?

7. Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings

Ang. aktieägartillskott

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar

Kommentarer

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar

d) Koncernbidragsreglerna

Kommentarer

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag

8. Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Delägare och företagsledare

Kvalificerade andelar

- Utdelningsbeskattningen

- Kapitalvinstbeskattningen

- Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

*** Beskattningsår ***

För enskild näringsidkare och handelsbolag där fysisk person ska beskattas för bolagets inkomst är huvudregeln att beskattningsår och räkenskapsår är lika med kalenderår [1 kap. 13 § första st. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och 3 kap. 1 § andra st. bokföringslagen (1999:1078), BFL]

För juridiska personer är beskattningsåret lika med räkenskapsåret, och räkenskapsåret kan vara s.k. brutet räkenskapsår i stället för kalenderåret. Det kan förekomma 3 brutna räkenskapsår, 1 maj-30 april, 1 juli-30 juni och 1 september-31 augusti (1 kap. 15 § första st. första men. IL och 3 kap. tredje st. BFL).

(se Lodin m.fl. 2011 s. 70, 317 och 475)

1. Avgränsning av inkomstslaget näringsverksamhet, vilka personer och vad som omfattas av inkomstslaget

VEM omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet?

13 kap. IL – Avgränsningen av inkomstslaget näringsverksamhet

Huvudregler

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

Vid bedömningen av om en uppdragstagares verksamhet bedrivs självständigt ska det särskilt beaktas vad som avtalats med uppdragsgivaren, i vilken omfattning uppdragstagaren är beroende av uppdragsgivaren och i vilken omfattning uppdragstagaren är inordnad i dennes verksamhet.

Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter samt avverkningsrätt till skog räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter, privatbostadsrätter och andra privatbostäder kan inte ingå i en näringsverksamhet.

1 a § I 27 kap. finns bestämmelser om att den som innehar vissa tillgångar anses bedriva näringsverksamhet i form av byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Där finns också bestämmelser om vad som räknas som tomtrörelse.

I 49 a kap. finns bestämmelser om att kapitalvinsten när en fysisk person avyttrar en andel i ett skalbolag i vissa fall ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet.

Juridiska personer

2 § För juridiska personer räknas inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder eller i form av kapitalvinster och kapitalförluster till inkomstslaget näringsverksamhet, även om inkomsterna eller utgifterna inte ingår i en näringsverksamhet enligt 1 §.

Kommentarer:

a) Det finns tre inkomstslag: kapital, tjänst och näringsverksamhet.

Fysiska personer ("egenföretagare") omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet beträffande förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Rekvisiten för näringsverksamhet bukar anges som *varaktighet*, *självständighet* och *vinstsyfte*.

- *Varaktighetsrekvisitet* ligger – enligt min mening – redan i begreppet förvärvsverksamhet, och i begreppet yrkesmässighet. Varaktighetsrekvisitet innebär en *avgränsning* av näringsverksamhet *mot inkomstslaget kapital*.
- *Självständighetsrekvisitet* innebär en *avgränsning* av näringsverksamhet *mot inkomstslaget tjänst (lön)*.

- *Vinstrekvisitet* ligger också i begreppet förvärvsverksamhet. Det ska finnas ett förvärvssyfte med verksamheten. Vinstsyftet innebär en *avgränsning* av näringsverksamhet *mot inkomstlaget tjänst (hobbyverksamhet)*.
[Se Lodin m.fl. 2011 s. 286-293 och SkatteverketsHandledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering Del 3 s. 1364-1366 (www.skatteverket.se).]

Jämför BFL: En fysisk person som bedriver näringsverksamhet är bokföringsskyldig för denna (2 kap. 6 § första st. BFL). Enligt förarbetena till BFL inträder bokföringsskyldigheten när en fysisk person yrkesmässigt bedriver verksamhet av ekonomisk art (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 205). Poängen med bokföringsskyldigheten är att den som bedriver näringsverksamhet ska skilja affärerna i verksamheten från sin privatekonomi. Av förarbetena till BFL framgår att ”gränsen mellan privatekonomi och näringsverksamhet” bör bestämmas ”i samband med bokföring” med hänsyn till vad som anses vara god redovisningssed (se prop. 1998/99:130 Del 1 s. 229).

På liknande sätt är det med begreppet näringsverksamhet i IL. Inkomst av näringsverksamhet ska åtskiljas från inkomst av kapital m.m. En inkomst omfattas av inkomstlaget näringsverksamhet om den inte omfattas av de båda andra inkomstlagen, faller utanför inkomstlagen eller är undantagen från beskattning enligt 8 kap. IL (t.ex. arv och gåva). För näringsverksamhet s.k. restinkomstlag, men numera har inkomstlaget tjänst den funktionen. En inkomst som inte faller utanför inkomstlagen och inte heller omfattas av undantag enligt 8 kap. IL, hamnar i inkomstlaget tjänst (hobbyverksamhet), om den inte kan hänföras till inkomst av kapital, näringsverksamhet eller tjänst (lön). En rent brottslig verksamhet utgör inte någon förvärvskälla, enligt Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet, kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga (se RÅ 1991 ref. 6 och Lodin m.fl. 2011 s. 86).

Näringsverksamhet är ett begrepp som har ett civilrättsligt ursprung, och återfinns således även i bl.a. BFL (se Lodin m.fl. 2011 s. 287).

b) En juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, har redan på grund av sin egenskap av juridisk person en näringsverksamhet, oavsett om rekvisiten varaktighet, självständighet och vinstsyfte uppfylls.

Jämför BFL: En juridisk person är bokföringsskyldig, om inte annat anges i 2-5 §§ (2 kap. 1 § BFL).

- Exempelvis aktiebolag och ekonomiska föreningar är alltid bokföringsskyldiga och omfattas alltid av inkomstlaget näringsverksamhet. En fysisk person måste uppfylla rekvisiten varaktighet, självständighet och vinstsyfte, för att anses bokföringsskyldig respektive omfattas av inkomstlaget näringsverksamhet.

Näringsverksamhet i betydelsen egenföretagare (fysisk person), där kravet är att rekvisiten varaktighet, självständighet och vinstsyfte ska vara uppfyllda, kallas ibland egentlig näringsverksamhet. Detta till skillnad från näringsverksamhet avseende juridiska personer, där nämnda rekvisit inte behöver vara uppfyllda (se t.ex. RÅ 2001 ref. 6 och RÅ 2006 ref. 58). Ett nybildat aktiebolag anses bedriva en näringsverksamhet som fortgår tills bolaget upphör, även om bolaget är vilande (se RÅ 2006 ref. 58).

c) Handelsbolag och kommanditbolag utgör juridiska personer enligt BFL etc., men inte inkomstskattemässigt (2 kap. 3 § och 5 kap. 1 § IL).

- En delägare som är fysisk person beskattas för sin andel av handelsbolagets resultat som *inkomst av näringsverksamhet* motsvarande vad som gäller en fysisk person som bedriver näringsverksamhet under enskild firma (13 kap. 4 och 5 §§ och 14 kap. 13 § IL).
- En delägare som är juridisk person integrerar sin andel av handelsbolagets resultat med resultatet av den näringsverksamhet som den juridiska personen bedriver i övrigt (13 kap. 4 och 5 §§ och 14 kap. 10 § IL).

Mer om rekvisiten varaktighet, självständighet och vinstsyfte för näringsverksamhet:

d) Varaktighetsrekvisitet

Alltsedan kommunalskattelagen infördes år 1928 har grunden för inkomstbeskattningen varit den s.k. källteorin. År 2000 ersatte IL kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt. Då utmönstrades förvärvskällebegreppet ur inkomstskattelagstiftningen. Att IL infördes var emellertid enligt förarbetena allmänt sett enbart en lagteknisk reform med få materiella förändringar (se t.ex. prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 476). Källteorin gäller således alltjämt för inkomstbeskattningen. Att förvärvskälla utmönstrats innebär således inte heller någon materiell förändring av rekvisiten för att bestämma att någon är företagare inkomstskatterättsligt sett (se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 185).

För inkomstslaget kapital innebar källteorin ursprungligen en åtskillnad mellan inkomst genom avkastning på egendom (kapitalavkastning) och inkomst genom värdestegring på egendom (kapitalvinst). Avkastning ansågs komma från en varaktig inkomstkälla och gav därför en skatteförmåga som borde beskattas. Reavinstbeskattning (kapitalvinst) ansågs från början vara av tillfällig karaktär och i princip inte ge sådan skatteförmåga att beskattning borde ske. Med tiden kom också reavinstbeskattning att anses ge samma skatteförmåga som andra inkomster (se SOU 1989:33 Del I s. 54 och SOU 1989:33 Del II s. 19-21). Både kapitalavkastning och kapitalvinst beskattas således i inkomstslaget kapital (41 kap. 1 § första st. IL). Till inkomstslaget kapital räknas dock inte inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet (41 kap. 1 § andra st. IL). Enligt min mening innebär sålunda källteorin för inkomstslaget näringsverksamhet att redan begreppet förvärvsverksamhet i 13 kap. 1 § första st. andra men. IL uppställer ett krav på att verksamheten ska vara varaktig. Rekvisiten förvärvsverksamhet och yrkesmässighet innebär således att ett varaktighetsrekvisit uppställs för näringsverksamhet. All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare räknas som en enda näringsverksamhet (14 kap. 12 § första men. IL). Det innebär att inkomster från tillgångar och skulder som räknas till näringsverksamhet hos den enskilda näringsidkaren ingår i en och samma näringsverksamhet.

Varaktighetsrekvisit utgör, som nämnts, avgränsningen av näringsverksamhet mot inkomstslaget kapital. Exempelvis en ränteintäkt från en tillgång som i sig genererar sådan intäkt omfattas av inkomstslaget kapital. Ränteintäkten kan inte i sig bilda en näringsverksamhet. Den utgör inkomst av näringsverksamhet om den utgör avkastning från en tillgång som ingår i en näringsverksamhet (jfr g). Beträffande kapitalvinster och kapitalvinster avseende tillgångar som ingår i en näringsverksamhet sker beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet, men inkomstberäkningen sker i vissa fall enligt kapitalreglerna, vilket

utgör ett undantag från huvudregeln att inkomsten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder för näringsverksamhet (25 kap. IL – jfr även 2). Skattelagstiftningen innehåller för övrigt inte någon allmän definition av begreppet ränta och i förarbetena till skattereformen 1990 respektive i HFD:s praxis betecknas det som ”inte helt entydigt” respektive ”inte rättsligt klart definierat” (Se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 402 respektive RÅ 1999 ref. 14 samt Lodin m.fl. 2011 s. 186). Frågan är vilken grad av förvaltningsåtgärder som ska ägnas tillgångar för att inkomst därav inte längre ska omfattas av inkomstslaget kapital, utan utgöra inkomst av näringsverksamhet.

Om en person gör så många aktieaffärer att denne kan anses bedriva yrkesmässig handel med värdepapper (värdepappershandel) föreligger näringsverksamhet. Det är inte enbart fråga om den egna förmögenhetsförvaltningen, utan om att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare – dvs. kunder – med investeringsobjekt. Det följer av ett HFD:s praxis. I ett fall från 1988 gjorde två personer genom sitt aktiebolag ca 50 transaktioner om ca 2.556.000 kr i inköp och ca 2.961.000 kr i försäljning aktuellt år. Bolaget bedömdes bedriva rörelse, dvs. näringsverksamhet [se RÅ 1988 not. 276 (där hänvisning sker till RÅ 1981 1:4)]. I fallet från 1981 köpte och sålde en person aktier genom ett handelsbolag vari denne var delägare. Omfattningen var sådan att fråga ansågs vara om sådan portföljförvaltning som inriktas på kortsiktiga spekulationsvinster och inte på t.ex. en jämn avkastning eller realvärdesäkring. Värdepappershandel (rörelse) ansågs inte föreligga. Det rörde sig om den egna och bolagets förmögenhetsförvaltning och inte om aktiehantering åt allmänheten eller särskilda investerare (se RÅ 1981 1:4). I en kommentar av bl.a. RÅ 1981 1:4 betonas också sistnämnda krav i rättsfallet på att handel med värdepapper ska vara inriktad på att tillhandagå allmänheten eller särskilda investerare (kunder), för att handeln ska betraktas som rörelse (näringsverksamhet). Slutsatsen där är att ”[d]et torde vara en allmän uppfattning att praxis innebär att *fysiska personer* inte kan bedriva värdepappersrörelse, utom möjligen vid mycket särskilda omständigheter” (se Skattenytt 2001 s. 480, artikeln Handel med värdepapper – ett problem för ideella föreningar och stiftelser? av Peter Melz).

Att handel med värdepapper kan utgöra ett särskilt problem för (allmännyttiga) ideella föreningar och stiftelser, vilka är juridiska personer, beror för övrigt på att de är begränsat skattskyldiga enligt 7 kap. IL. Skattskyldighet föreligger inte för dem beträffande sådana inkomster av näringsverksamhet som till sin karaktär är kapitalinkomster. Däremot är de skattskyldiga för inkomster som till sin karaktär utgör inkomst av näringsverksamhet [se i IL: 7 kap. 3 § (stiftelser), 7 kap. 7 § (allmännyttiga ideella föreningar) och 7 kap. 14 § (registrerade trossamfund)].

e) Självständighetsrekvisitet

Beträffande självständighetsrekvisitet innebär bedömningen av om en fysisk person ska anses bedriva näringsverksamhet att denne kan anses ta en företagarrisk. Enligt rättspraxis är tecken på detta att vederbörande står för sina egna investeringar och att det inte finns någon arbetsgivare som svarar för dem. Följande utgör fler exempel på tecken för att näringsverksamhet och inte inkomst av tjänst föreligger:

- Egna lokaler, egna verktyg, egna annonskostnader och att vederbörande bestämmer sin arbetstid själv är exempel på tecken på en företagarrisk och självständighet, och att det inte är ett anställningsförhållande (inkomst av tjänst).
- Även om en fysisk person inte bestämmer sin arbetstid själv kan denne omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet, om vederbörande har en sådan specialkompetens

för uppdraget att uppdragsgivaren normalt sett inte skulle ha en sådan specialist anställd hos sig.

- Genom att andra st. infördes i 13 kap. 1 § IL år 2009 har det klarlagts att en fysisk person kan omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet även om vederbörande enbart har en uppdragsgivare. Meningen med att andra st. infördes var att fler ska kunna få F-skattsedel.
- Ett tecken som får stor betydelse och så att säga kan väga över för bedömningen av att inkomst av tjänst föreligger är att en uppdragstagare tidigare har haft uppdragsgivaren som arbetsgivare. Om uppdragstagaren/-arna exempelvis har bildat aktiebolag, kan det bli föremål för s.k. genomsyn i sådant fall. Jämför arbetsrätten där ett avtal som innebär att en arbetstagares rättigheter inskränks i förhållande till den arbetsrättsliga lagstiftningen är ogiltigt [2 § andra st. lagen (1982:80) om anställningsskydd].
- Ett flertal rättsfall avseende gränsdragningen näringsverksamhet/ej näringsverksamhet listas i Skatteverkets Handledning beskattning av inkomst vid 2012 års taxering Del 3 s. 1372-1376 (www.skatteverket.se). Lodin m.fl. 2011 (s. 136) hänvisar till RÅ 2001 ref. 25 för en utförlig redogörelse för rättspraxis angående bedömningen av självständighetsrekvisitet. Det rättsfallet (det s.k. avbytarfallet) utgjorde också en viktig impuls till att nämnda andra st. i 13 kap. 1 § IL infördes 2009. Rättsfallet medförde att fler grupper kom att anses bedriva näringsverksamhet, och Regeringen ansåg att det var nödvändigt att lagfästa regler som medförde att det blev lättare att få F-skatt (se prop. 2008/09:62 s. 22).

Ibland kan det vara så att det inte är fråga om genomsyn av ett aktiebolag, men att det ändå enligt praxis inte anses bedriva *självständig näringsverksamhet*. Ett förhandsbeskedet om inkomstskatt RÅ 2001 ref. 60 visar detta och – enligt min mening – att i så fall får en sådan bedömning betydelse i annat sammanhang än inkomstskatt. I fallet prövades den s.k. Helsingborgsdomen, som innebär att t.ex. konsulter, revisorer, redovisningskonsulter eller advokater som arbetar i exempelvis kontorsgemenskap har var sina aktiebolag, vilka är delägare i ett handelsbolag som fakturerar kunden, t.ex. någon som anlitar en redovisningskonsult. HFD fastställde att delägarbolaget enbart uppfyller sina förpliktelser som bolagsman i faktureringsbolaget, anses delägarbolaget inte bedriva en självständig näringsverksamhet. Enligt HFD:s förhandsbesked samma dag (2001-11-16) i momsfrågan (mål nr 4453-2000) för bolagen i fråga innebär det att ”någon skattepliktig omsättning” – av tjänster – mellan delägarbolag och faktureringsbolaget inte kan anses föreligga.

f) Vinstsyfte

Vinstrekvisitets betydelse för bedömningen av om näringsverksamhet föreligger består framför allt i att avgränsa näringsverksamhet mot inkomstslaget tjänst i betydelsen hobbyverksamheter. Genom skattereformen 1990 utvidgades inkomstslaget tjänst till att omfatta de tidigare skattefria hobbyverksamheterna. Överskott i sådana verksamheter hänförs numera till inkomstslaget tjänst som i det hänseendet fungerar som ett restinkomstslag.

När ordet vinstsyfte används i samband med rekvisiten för näringsverksamhet, hänsyftar det på kriteriets funktion av att avgränsa näringsverksamhet mot hobbyverksamheter. Det utgör inte någon betoning av att syftet med verksamheten är att den ska gå med överskott. I den skatterättsliga litteraturen anförs i stället ett ”förvärvssyfte” som avgörande rekvisit för

näringsverksamhet, och att det ”innebär att verksamheten bedrivs i syfte att ge ett ekonomiskt utbyte [...] inte att verksamheten faktiskt går med vinst” (se Lodin m.fl. 2011 s. 287).

Mer om VAD som omfattas av inkomstslaget näringsverksamhet:

g) En fysisk person (”egenföretagare”) beskattas inte i inkomstslaget näringsverksamhet utan i inkomstslaget kapital avseende följande:

- Avyttring av näringsfastighet eller näringsbostadsrätt
- Intäkter och kostnader under innehavstiden beskattas dock i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1 § tredje st. IL).
- Vid avyttring av näringsfastighet ska medgivna värdeminskingsavdrag återläggas till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (26 kap. 2 § IL). Jfr 2.
- Aktier, fordringar och andelar i svenska handelsbolag 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 m.m. (se 13 kap. 7 § IL).
- Motsvarande gäller skulder som hänför sig till sistnämnda slag av tillgångar, dvs. skulden räknas inte till inkomstslaget näringsverksamhet om den hänför sig till tillgångar som – enligt 7 § – inte räknas till näringsverksamhet hos den enskilda näringsidkaren (13 kap. 8 § IL).

h) Näringsfastighet

Med *näringsfastighet* avses en fastighet som *inte* är en *privatbostadsfastighet* (2 kap. 14 § IL).

Med *privatbostadsfastighet* avses, under förutsättning att småhuset eller ägarlägenheten är en privatbostad,

1. småhus med mark som utgör småhusenhet,
2. småhus på annans mark,
3. småhus med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, och
4. ägarlägenhetsenhet.

Med privatbostadsfastighet avses också tomtmark, om avsikten är att bygga en privatbostad på den. I fråga om tomtmarken gäller vad som sägs om privatbostad i 10–12 §§ (2 kap. 13 § 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*. Ett småhus som är inrättat till bostad åt två familjer räknas som privatbostad om det till väsentlig del används eller är avsett att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad.

Med privatbostad avses också en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Med privatbostadsföretag likställs vid tillämpning av detta stycke en motsvarande utländsk juridisk person.

Med privatbostad avses också en ägarlägenhet som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad (2 kap. 8 § IL).

Kommentarer: Om en juridisk person äger t.ex. en villa, är det alltid fråga om en näringsfastighet. En juridisk person kan så att säga inte bo, vilket innebär att villan blir en näringsfastighet oavsett den faktiska användningen och hur den fördelar sig med avseende på privat användning respektive användning i själva näringsverksamheten såsom kontor e.d. (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 501). På motsvarande sätt blir en bostadsrätt som innehas av en juridisk person en näringsbostadsrätt (2 kap. 18 och 19 §§ IL).

Uppdrag utförs genom eget aktiebolag

i) Aktiebolagets eller aktieägarens inkomst?

Aktiebolag kan inte ha inkomst av tjänst. En person kan ”sätta sig på aktier”, och låta sitt aktiebolag sluta avtal om olika tjänstest prestationer med tredje man som sedan utförs av den i bolaget anställde fysiske personen (aktieägaren).

Förutsättningen för att inkomsten av verksamheten ska beskattas hos bolaget och inte direkt hos aktieägaren är att det av omständigheterna klart framgår att det är bolaget – och inte aktieägaren personligen – som har bedrivit verksamheten [RSV/FB Dt 1986:19 (ej överklagat) och Lodin m.fl. 2011 s. 391].

Enbart i undantagsfall har HFD frångått deklARATIONERNA och hänfört inkomsten till ägarna i stället. Ett exempel på ett sådant undantagsfall är RÅ 1969 ref. 19, där artisten Owe Thörnqvist själv ansågs ha förvärvat intäkterna, vilka därefter tillförts dennes bolag [se Lodin m.fl. 2011 s. 392, där samma frågeställning kommenteras utifrån fler HFD-fall, RÅ 1981 1:7 (läkarverksamhet), RÅ 1983 1:40, 2000 not. 189 och RÅ 2004 ref. 62 (konsultbyråer), RÅ 1993 ref. 55 (företagsdoktor) och RÅ 1993 ref. 104 (styrelseuppdrag)]. Rättsfallen visar att HFD:s praxis har varit *tolerant* när det har gällt frågan om en inkomst varit att hänföra till bolaget eller dess ägare (Lodin m.fl. 2011 s. 392). Jfr e ang. genomsyn.

Sociala avgifter

j) Aktiv och passiv näringsverksamhet

- Aktiv näringsverksamhet=en enskild näringsidkare arbetar i inte oväsentlig omfattning i verksamheten (minst arbetat 1/3 av normal arbetstid i verksamheten).
- Annan näringsverksamhet än aktiv utgör passiv näringsverksamhet. Dessutom utgör självständig näringsverksamhet som bedrivs utomlands alltid passiv näringsverksamhet.

(2 kap. 23 § IL och Lodin m.fl. 2011 s. 473, 474 och 698)

Överskott av näringsverksamhet ska påföras s.k. egenavgifter, om näringsidkaren har arbetat i inte oväsentlig omfattning i verksamheten [3 kap. 3 § socialavgiftslagen (2000:980), SAL]. Det är således aktivt bedrivna näringsverksamhet som ligger till grund för beräkningen av egenavgifter. På passiv näringsverksamhet uttas i stället särskild löneskatt med 24,26 % [se 1 och 2 §§ lag (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och Lodin m.fl. 2011 s. 698].

Tidigare uttogs särskild löneskatt på ersättning för utfört arbete till personer som vid beskattningsårets ingång fyllt 65 år. Den särskilda löneskatten för arbetsersättning till pensionärer togs dock bort för att göra det mer attraktivt att behålla och anställa äldre (se Lodin m.fl. 2011 s. 705).

Arbetsgivaravgifter erläggs av den som betalar ut löner, arvoden eller andra ersättningar eller lämnar förmåner för arbete (2 kap. 1 och 10 §§ SAL och Lodin m.fl. 2011 s. 686).

För överskott av sådan inkomst av tjänst som avser hobbyverksamheter ska egenavgifter betalas. Erhålls ersättningen för utfört arbete ska dock uppdragsgivaren betala arbetsgivaravgifter på samma sätt som för löner (se Lodin m.fl. 2011 s. 698).

Om den som tar emot ersättning för arbete har en F-skattsedel (jfr e), ska denne betala egenavgifter och uppdragsgivaren betalar inte arbetsgivaravgifter (2 kap. 5 § SAL och Lodin m.fl. 2011 s. 686).

En förutsättning för avgiftsplikt avseende arbetsgivaravgifter är att den som utbetalar ersättning (arbetsgivaren/uppdragsgivaren) gör så för en motprestation bestående i att mottagaren ska eller har utfört arbete. Det ska således röra sig om ett arbetsgivar- eller uppdragsförhållande mellan utbetalaren och arbetstagaren/uppdragstagaren. En fysisk person som exempelvis bedriver ren försäljningsverksamhet avseende varor och liknande ska *alltid* betala sina sociala avgifter själv i form av egenavgifter (prop. 1991/92:112 s. 117 och Lodin m.fl. 2011 s. 686 och 691).

2. Beräkning av resultatet av näringsverksamhet

Bestämmelser om beräkning av resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet finns i 13-40 kap. IL (1 kap. 8 § IL).

Bokföringsmässiga grunder

Resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder med hänsyn till de **inkomster** respektive **utgifter** som ska tas upp som **intäkt** respektive **kostnad** det beskattningsår till vilket de hänför sig enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i skattelag (14 kap. 2 § första och andra st. IL). Från huvudprincipen att beräkningen av inkomst av näringsverksamhet sker enligt bokföringsmässiga grunder görs vissa undantag enligt 25 och 25 a kap. IL såtillvida att inkomstberäkningen ska ske enligt kapitalvinstregler:

- Beträffande kapitalvinster och kapitalförluster avseende tillgångar som ingår i en näringsverksamhet följer av 25 kap. 2 § IL att själva inkomstberäkningen avseende försäljning av anläggningstillgångar i form av fastigheter m.m. ska ske enligt kapitalvinstreglerna i inkomstslaget kapital och inte utifrån bokföringsmässiga grunder (jfr 1 d). En särskild reglering gäller dock beträffande näringsfastigheter och näringsbostadsrätter (jfr 1 g).

Balansposter, värdering av

Värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar ska bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Utgående värden blir ingående balans det efterföljande beskattningsåret (kontinuitetsprincipen). 14 kap. 3 § IL.

Överskott eller underskott?

Intäktsposterna

- Kostnadsposterna

=överskott eller underskott i näringsverksamhet
(14 kap. 21 § första st. IL)

Underskott dras av senare beskattningsår från överskott det året. Återstår underskott det senare året ”rullas” underskottet vidare (14 kap. 22 § tredje st. IL).

Kommentarer: Ett för högt underskott kan föranleda skattetillägg på $\frac{1}{4}$ av det för höga underskottet [49 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244)]. Skattetillägg avser således inte bara ett för lågt beräknat överskott.

En enda näringsverksamhet eller flera?

All näringsverksamhet som bedrivs av en enskild näringsidkare i Sverige räknas som en enda näringsverksamhet. Om han bedriver självständig näringsverksamhet utomlands räknas all sådan verksamhet som en egen näringsverksamhet. Varje andel som en fysisk person har i handelsbolag räknas som en egen näringsverksamhet (14 kap. 12 och 13 §§ IL).

Full kvittning inom en näringsverksamhet, men inte mellan olika näringsverksamheter:

- Exempel, underskott i en enskild frisörverksamhet kan kvittas mot överskott i samma persons enskilda trädgårdskonsultverksamhet.
- Exempel, underskott i en enskild åkeriverksamhet kan inte kvittas mot överskott från samma persons andel i ett handelsbolag.

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet. Om den juridiska personen är delägare i ett svenskt handelsbolag, ska även andel av handelsbolagets resultat räknas in i den juridiska personens näringsverksamhet (14 kap. 10 § IL). Full kvittning mellan intäkter och kostnader.

3. Underlaget för skatten

a) Underlaget för skatten beträffande fysiska personers förvärsinkomster

Inkomst av tjänst (lön)

+ överskott av näringsverksamhet

- Allmänt avdrag

=Fastställd förvärsinkomst

- Grundavdrag

=Beskattningsbar förvärsinkomst

(1 kap. 5 § IL)

b) Underlaget för skatten beträffande juridiska personer

Överskott av näringsverksamhet

- Allmänt avdrag

=Beskattningsbar inkomst

(1 kap. 7 § IL)

4. OM något är skattepliktigt 15 kap. resp. OM något är avdragsgillt 16 kap.

a) Vad som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet

Huvudregeln

All ersättning som erhålls genom näringsverksamheten är skattepliktig intäkt, om inte annat anges i skattelag:

- Ersättning för varor, tjänster och inventarier
- Avkastning av tillgångar
- Kapitalvinster
- Alla andra inkomster i näringsverksamheten

(15 kap. 1 § första st. IL)

b) Vad som ska dras av i inkomstslaget näringsverksamhet

b1) Inkomstskatterättsligt gäller huvudregeln att kostnader är avdragsgilla om de kan knytas till förvärvande eller bibehållande av inkomsterna för beskattningsåret (16 kap. 1 § första st. IL). Det är den s.k. matchningsprincipen: Kostnadsföring sker i takt med försäljning. Utgiften ska ha ett samband med inkomsten. Typexempel: material, handelsvaror, personal, pension, hyra drift, förbrukningsmaterial, forskning, räntor, avskrivningar m.m.

Jämför BFL: Resultatet enligt BFL fastställs med hänsyn till en försiktighetsprincip. Resultaträkningen och balansräkningen ska ge en rättvisande bild för räkenskapsåret. Ett företag får med andra ord inte övervärderas redovisningsrättsligt. Affärshändelser utgör alla förändringar i storleken och sammansättningen av ett företags förmögenhet som beror på företagets ekonomiska relationer med omvärlden, såsom in- och utbetalningar, uppkomna fordringar och skulder samt egna tillskott till och uttag ur verksamheten av pengar, varor eller annat (1 kap. 2 § första st. 6 BFL).

Personliga levnadskostnader är inte avdragsgilla (9 kap. 2 § första st. IL). Representation, max skäligt avdrag (16 kap. 2 § IL).

b2) Framtida förluster som kan bedömas på balansdagen motiverar avsättningar enligt försiktighetsprincipen även inkomstskatterättsligt. I sådant fall krävs inte samband med en intäkts förvärvande för avdrag inkomstskatterättsligt. Exempelvis kan prisförändringar etc. visa på balansdagen att en leverans som ska ske följande år kommer att medföra en förlust. Då kan avsättning för den framtida förlusten ske. Om en framtida händelse saknar anknytning till verksamhet i tiden fram till balansdagen, föreligger däremot inte rätt till avsättningar (se Lodin m.fl. 2011 s. 367).

Redovisning av avsättning (1.) och utgift (2.):

1. En avsättning för framtida utgifter bokförs en avsättning på skuldsidan i balansräkningen och ett motsvarande belopp bokförs som kostnad i resultaträkningen

T <u>Balansräkning</u> S	K <u>Resultaträkning</u> I
Avsättning	Avsättning

2. När utgiften erläggs sker kvittning mot avsättningen. Någon ny kostnad uppkommer således inte

Kassa	
Utgift	
Skuldkonto	

Utgift | Avsättning

(se Lodin m.fl. 2011 s. 367)

b3) Avtalspensioner

En arbetsgivare kan teckna en pensionsförsäkring med de anställda som förmånstagare. Om det är en pensionsförsäkring enligt den skatterättsliga definitionen, får arbetsgivaren avdragsrätt för erlagda premier. Alternativt kan arbetsgivaren göra avsättningar för pensionskostnaderna i bokföringen eller göra en överföring till en pensionsstiftelse (28 kap. 2 och 3 §§ IL). Om förtida avsättningar inte har skett, erhåller arbetsgivaren avdrag vid utbetalningen av pensionen, s.k. direktpension (se Lodin m.fl. 2011 s. 368). [I dessa fall erlägger arbetsgivaren särskild löneskatt med 24,26 % på kostnaden för pensionsutfästelsen – premien etc. – enligt lag (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader. Se Lodin m.fl. 2011 s. 705,]

b4) Framtida garantiutgifter

Framtida garantiutgifter ska dras av enligt bestämmelserna i 4 eller 5 § med belopp som sätts av i räkenskaperna för att täcka risker med anledning av garantiåtagandena vid beskattningsårets utgång. Avdraget ska återföras det följande beskattningsåret (16 kap. 3 § IL).

c) Mervärdesskatt

I ett företag (X) som är skattskyldigt till mervärdesskatt redovisas utgående mervärdesskatt på priset på varor och tjänster som säljs till kunderna och avdrag görs för ingående mervärdesskatt som debiterats av leverantörer av varor och tillhandahållare av tjänster till företaget. I ett sådant företag redovisas utgående och ingående mervärdesskatt i balansräkningen. I ett företag (Y) som inte är skattskyldigt till mervärdesskatt utgör i stället mervärdesskatten intäkt och kostnad och redovisas i resultaträkningen:

- Om förstnämnda företag (X) förvärvar varor för 1 250 000 kr (1 000 000 + moms 250 000) och säljer varorna för 2 000 000 kr (1 600 000 + moms 400 000) påverkas resultatet i näringsverksamhet så att det ökar med 600 000 kr (1 600 000 – 1 000 000). I resultaträkningen redovisas: intäkt 1 600 000 kr; kostnad 1 000 000 kr. I balansräkningen redovisar X en skuld till staten på 400 000 kr och en fordran på staten om 250 000 kr. Moms att betala till staten för redovisningsperioden uppgår till 150 000 kr (400 000 – 250 000).
- Om det i stället är sistnämnda företag (Y) – icke skattskyldigt till mervärdesskatt – som gör dessa affärer, redovisas ingenting i balansräkningen. Resultatet för Y ökar med 750 000 kr (2 000 000 – 1 250 000). I resultaträkningen redovisas intäkt 2 000 000 kr och kostnad 1 250 000 kr. I detta fall blir det en högre kostnad för kunder till företaget vilka själva är skattskyldiga till mervärdesskatt (2 000 000 i stället för 1 600 000). För kunder som inte är skattskyldiga till mervärdesskatt, t.ex. privatpersoner (konsumenter), blir det ingen skillnad på pris om de köper varan eller tjänsten direkt från företagaren X eller Y (2 000 000 i båda fallen). Emellertid blir det dyrare för dem om de köper från företaget Y:s företagskunder. Dessa gör pålägg för moms på sina priser utan att kunna dra den latent mervärdesskatt som ligger i priset som de betalat för sina förvärv från Y.

(15 kap. 6 § första st. och 16 kap. 6 § första st. IL och Lodin m.fl. 2011 s. 318 och 319)

5. NÄR inkomsten ska beskattas resp. utgiften dras av (frågor om periodiseringen)

a) Beskattningstidpunkten (periodiseringen)

Om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten (14 kap. 4 § första st.IL).

Sambandet mellan redovisning och beskattning genom begreppet god redovisningssed – det s.k. kopplade området – innebär att beräkningen av resultatet för beskattningsåret inkomstskatterättsligt i första hand grundas på vad som utgör en rättvisande bild för räkenskapsåret enligt redovisningsrätten (jfr 14 kap. 2 § IL). De affärshändelser som hör till beskattningsåret redovisningsrättsligt gör så i princip även inkomstskatterättsligt. [Bokföringsnämnden ansvarar för utvecklandet av god redovisningssed (8 kap. 1 § första st. första men. BFL), och utfärdar allmänna råd etc.]

Om tillämpningen av en särskild skattebestämmelse förutsätter överensstämmelse med bokföringen, föreligger en formell koppling mellan redovisningen och beskattningen. Det gäller t.ex. för räkenskapsenlig avskrivning på inventarier. Den skattskyldige ska ha haft en ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och avdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § första st. IL). Detsamma gäller avdrag för avsättningar till periodiseringsfonder hos juridiska personer som är skyldiga att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt BFL (30 kap. 3 § IL).

Om tillämpningen av en särskild skattebestämmelse *inte* förutsätter överensstämmelse med bokföringen, talar man om det frikopplade området. Det gäller t.ex. att värdet av lager får tas upp till lägst 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde etc.

b) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för lager

Enligt huvudregeln gäller matchningsprincipen, dvs. att kostnadsföring sker i takt med försäljningen (16 kap. 1 § första st. IL – se 4 b1). Kostnaden blir restprodukten efter värdering av lagret vid *årets utgång*. Kostnad sålda varor (KSV) – varuförbrukningen – utgör summan av ingående balans på lagerkontot och årets inköp minskad med utgående balans på lagerkontot.

Vid värderingen av utgående balans tas en tillgång som är avsedd för omsättning eller förbrukning (lagertillgång) upp till lägsta värdet av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet och lagervärdet beräknas ”post-för-post” *eller* lägst till 97 % av lagertillgångarnas sammanlagda anskaffningsvärde (17 kap. 3 och 4 §§ IL). Sistnämnda – lägst 97 % – gäller också beträffande pågående arbeten i byggnadsrörelse. Det gäller dock inte för lager av fastigheter och liknande tillgångar, aktier, obligationer, lånefordringar och liknande tillgångar, elcertifikat samt utsläppsrätter. Beträffande djurlager får värdet av lager tas upp till lägst 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften eller, för särskilt dyrbara avelsdjur, av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet (14 kap. 4 § andra st., 17 kap. 4 och 5 §§ och 27 § andra st. IL).

Vid bedömningen av vilka lagerartiklar som ingår i utgående balans tillämpas FIFU-principen, ”först-in-först-ut” [17 kap. 3 § andra st. IL och 1 § första st. tredje men. lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen]. Vid varulagerinventeringen ska en förteckning upprättas som för varje post anger det värde som

posten har tagits upp till enligt bestämmelserna i 17 kap. IL. På förteckningen ska den skattskyldige teckna en på heder och samvete avgiven försäkran att ingen lagertillgång undantagits vid inventeringen [1 § första st. andra men. och 2 § lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen]. Om föreskrifterna i lagen (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen inte följs, godtas inte lämnade uppgifter om varulagrets värde vid inkomstbeskattningen [3 § lag (1955:257) om inventering av varulager för inkomstbeskattningen].

c) Tidpunkt för kostnadsföring av utgifter för inventarier

Enligt huvudregeln gäller matchningsprincipen, dvs. att kostnadsföring sker i takt med förbrukningen av ett inventarium. Kostnaden (*värdeminskningsavdrag*) blir restprodukten efter värdering av inventarierna vid *årets utgång*. Utgiften för att anskaffa ett inventarium dras av genom årliga värdeminskningsavdrag (18 kap. 3 § första st. första men. IL).

Med inventarier avses:

- Maskiner
- Andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk
- Byggnads- och markinventarier
- Koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter, goodwill och liknande rättigheter som förvärvas från någon annan och
- Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet och inte till ägaren personligen

(18 kap. 1 § och, beträffande byggnads- och markinventarier, 19 kap. 19 § och 20 kap. 15 § IL)

Utgifter för reparation och underhåll av inventarier får dras av omedelbart (18 kap. 2 § IL). Byten av stora dyrbara maskinkomponenter i exempelvis pappersmaskiner torde dock i praktiken inte behandlas som reparationer, trots att den fysiskt sett är en osjälvständig del av maskinen (se Lodin m.fl. 2011 s. 346).

Värdeminskningsavdrag ska inte göras för sådana konstverk och andra tillgångar som kan antas ha ett bestående värde (18 kap. 3 § IL).

Metoder för värdering av inventarierna vid årets utgång:

- Korttidsinventarier (ekonomisk livslängd på högst 3 år): hela utgiften dras av omedelbart.
- Inventarier av mindre värde (anskaffningsvärde exkl.moms mindre än ½ prisbasbelopp): hela utgiften får dras av omedelbart (18 kap. 4 § IL).
- Räkenskapsenlig avskrivning: huvudregeln, högst 30 % värdeminskningsavdrag per år av avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 § första st. IL), resp. kompletteringsregeln, avdrag så att skattemässiga restvärdet inte överstiger inventariernas ursprungliga anskaffningsvärde minskat med en beräknad årlig avskrivning med 20 % (18 kap. 17 § IL).
- Restvärdeavskrivning, högst 25 % värdeminskningsavdrag per år av avskrivningsunderlaget (18 kap. 13 första st. IL).

Avskrivningsunderlaget består av följande:

1. värdet på inventarierna vid det föregående beskattningsårets utgång

- vid räkenskapsenlig avskrivning värdet enligt balansräkningen, och
 - vid restvärdeavskrivning det skattemässiga restvärdet,
2. ökat med anskaffningsvärdet på sådana inventarier som anskaffats under beskattningsåret och som vid utgången av detta fortfarande tillhör näringsverksamheten,
 3. minskat med avdrag för inventarier som anskaffats före beskattningsåret och avyttrats under året etc.

(18 kap. 13 § andra st., 15 och 16 §§ IL)

Kommentarer: Räkenskapsenlig avskrivning på inventarier är, som nämnts under a) ovan, ett exempel på en särskild skattebestämmelse vars tillämpning förutsätter överensstämmelse med bokföringen, dvs. en formell koppling föreligger mellan redovisningen och beskattningen. Den skattskyldige ska ha haft en ordnad bokföring som avslutats med årsbokslut och avdraget ska motsvara avskrivningen i bokslutet (18 kap. 14 § första st. IL). Det skattemässiga värdeminskningssvaret måste motsvaras av de totala avskrivningarna i bokslutet (resultaträkningen). De totala avskrivningarna i bokslutet är summan av de planliga avskrivningar (utifrån ekonomisk livslängd) och de skattemässiga överavskrivningarna (bokslutsdisposition). Kravet på ordnad bokföring föreligger inte beträffande restvärdemetoden (se även Lodin m.fl. 2011 s. 346). Om en ordnad bokföring upprättas, kan övergång till räkenskapsenlig avskrivning ske (18 kap. 20-22 §§ IL).

Avskrivningsunderlaget kan inte bli 0 med restvärdemetoden, eftersom det hela tiden sker en degressiv avskrivning. Hela anskaffningsutgiften blir sålunda aldrig kostnadsförd. Det gäller också beträffande huvudregeln (30 %-regeln) beträffande räkenskapsenligt avskrivning, men där kan byte ske till kompletteringsregeln (20 %-regeln) och hela anskaffningsutgiften i slutändan bli kostnadsförd (se även Lodin m.fl. 2011 s. 347).

Exempel (från Lodin m.fl. 2011, s. 348) på räkenskapsenlig avskrivning på inventarier:

En näringsidkare anskaffar år 1 ett inventarium för 50 000 kr och år 2 ett inventarium för 10 000 kr. Denne önskar maximal avskrivning för varje år och tar därför upp inventarierna till lägsta värde som utgående balans (UB-värde).

År	UB enl. huvudregeln (30 %-regeln)	UB enl. kompletteringsregeln (20 %-regeln)
1	$50\,000 \times 0,7 = 35\,000$	80 % av 50 000 = 40 000
2	$(35' + 10') \times 0,7 = 31\,500$	60 % av 50' + 80 % av 10' = 38 000
3	$31\,500 \times 0,7 = 22\,050$	40 % av 50' + 60 % av 10' = 26 000
4	$22\,050 \times 0,7 = 15\,435$	20 % av 50' + 40 % av 10' = 14 000
5	$14\,000 \times 0,7 = 9\,800$	0 % av 50' + 20 % av 10' = 2 000
6	$2\,000 \times 0,7 = 1\,400$	0 % av 10' = 0

Lägsta UB-värde har understrukits och från och med år 4 är kompletteringsregeln fördelaktigare, och med tillämpning av den blir slutligen hela anskaffningsutgiften kostnadsförd år 6.

6. Grunderna för uttagsbeskattning, jämförelse med förmånsbeskattning respektive underprisöverlåtelse

a) Uttag ur näringsverksamhet

Uttag ur näringsverksamheten ska behandlas som en skattepliktig intäkt. Med uttag avses att den skattskyldige tillgodogör sig en tillgång från näringsverksamheten för privat bruk eller att han för över den till en annan näringsverksamhet. Uttag föreligger också om den skattskyldige överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att det är affärsmässigt motiverat. Uttag av en tillgång eller en tjänst ska behandlas som om den avyttras mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). 22 kap. 2 §, 3 § första men. och 7 § första st. IL.

Kommentarer: Exempelvis en livsmedelshandlare (egenföretagare) som tar hem varor uttagsbeskattas. Däremot uttagsbeskattas inte s.k. självtjänster, dvs. att en näringsidkare använder sitt yrkeskunnande för egen räkning vid sidan om sin näringsverksamhet. T.ex. kan det vara fråga om att en revisor gör sin egen deklaration, frisören i exemplet enligt ovan klipper sig själv eller målarmästaren målar om sin bostad (se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 660).

b) Uttag eller förmån?

Förmånsbeskattning kan ske av en anställd (inkomst av tjänst), t.ex. en anställd hos livsmedelshandlaren får varor i stället för en löneförhöjning. Livsmedelshandlaren (egenföretagare) själv uttagsbeskattas om denne tar hem varor för privat konsumtion. Har inköpet bokförts i näringsverksamheten, höjs resultatet i näringsverksamheten med ett belopp motsvarande marknadsvärdet. Om livsmedelshandlaren driver verksamheten ett aktiebolag som denne äger, blir det fråga om förmånsbeskattning av handlaren i sistnämnda situation, dvs. höjning av dennes inkomst av tjänst. Aktiebolaget får göra kostnadsavdrag för arbetsgivaravgifter som bolaget erlägger på förmånen.

Kommentarer: Jfr förmån, som inte definieras i IL. För att över huvud taget kunna tala om förmån som intäktsbegrepp ska det vara fråga om annat än kontanter. Ersättningar i form av kontanter är i princip skattepliktiga och faller utanför förmånsbegreppet. Har den anställda ett behov av det utgivna för tjänstens utförande föreligger inte någon förmån. Om de privata inslagen är större än behovet i och för arbetet, föreligger en förmån. Det kan dock föreligga ett begränsat privat värde utan att det utgivna anses utgöra en förmån (se SOU 1999:94 s. 61-62). Med marknadsvärde avses såväl beträffande förmånsbeskattning som uttag i näringsverksamhet det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor, tjänster eller förmåner mot kontant betalning (61 kap. 2 § andra st. IL).

c) Uttag eller underprisöverlåtelse (omstruktureringar)?

En underprisöverlåtelse ska inte medföra uttagsbeskattning (23 kap. 9 § IL). Med underprisöverlåtelse avses att en tillgång överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om de villkor som anges i 14-29 §§ är uppfyllda (23 kap. 3 § IL).

Det första villkoret är att överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett *företag* (23 kap. 14 § första st. IL). Med företag avses svenskt aktiebolag, svensk ekonomisk förening etc. (23 kap. 4 § första st. IL). Undantag från beskattning vid en underprisöverlåtelse handlar om att en sådan överlåtelse inte ska medföra varaktiga skattefördelar.

Underprisöverlåtelsen ska vara en kvalificerad sådan för att undantag från uttag ska föreligga, dvs. den ska uppfylla villkoren i 23 kap. 14-29 §§ IL.

Ett typexempel på en kvalificerad underprisöverlåtelse mellan olika subjekt som bedriver näringsverksamhet, och som således inte medför beskattning, är en enskild näringsidkare som överför sin näringsverksamhet till ett aktiebolag. Tvärtom går också bra, dvs. aktiebolaget överför sin näringsverksamhet till aktieägaren. Uttagsbeskattning sker inte och aktieägaren undgår utdelningsbeskattning, om det överförda värdet senare beskattas i ägarens enskilda näringsverksamhet (se Lodin m.fl. 2011 s. 531-535).

7. Beskattningsfrågor mellan bolag: utdelningar, aktieförsäljningar och koncernbidrag

a) Dubbelbeskattningsprincipen, undantag avseende kedjebeskattnings

Ett aktiebolag (eller en ekonomisk förening) kan – till skillnad från en enskild näringsidkare (fysisk person) – inneha s.k. näringsbetingade aktier (24 kap. 13 § första st. IL). Regler om skattefrihet för utdelningar på eller försäljning av näringsbetingade aktier finns i 24 kap. resp. 25 och 25 a kap. IL (se Lodin m.fl. 2011 s. 414, 418 och 419). Aktiebolaget är ett eget skattesubjekt. Det innebär att beskattning sker av verksamheten hos bolaget, och ägaren beskattas för utdelning på och försäljning av aktierna i bolaget (se Lodin m.fl. 2011 s. 68 och 390). För att undvika principiellt oönskade kedjebeskattnings effekter finns reglerna om skattefrihet för aktiebolag som mottar utdelning från ett annat aktiebolag eller på försäljning av aktierna, om aktieinnehavet är näringsbetingat (**näringsbetingade aktier**) och **inte** utgör **kapitalplaceringsaktier**. För aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster och förluster på kapitalplaceringsaktier gäller i huvudsak de vanliga reglerna för kapitalbeskattningsreglerna (se Lodin m.fl. 2011 s. 415 och 419)

Ang. Aktieägartillskott

- Återbetalning av ovillkorliga aktieägartillskott behandlas som utdelning. Ett sådant aktieägartillskott utgör avdragsgill omkostnad vid beräkning av kapitalvinst på aktier.
- Återbetalning av villkorliga aktieägartillskott betraktas normalt som återbetalning av lån. Ett sådant aktieägartillskott sker på villkor att det kan återbetalas i framtiden om bolaget ger vinst.

(Lodin m.fl. 2011 s. 402-404)

b) Skattefri utdelning på näringsbetingade andelar

Utdelning från ett aktiebolag till en ägare som är fysisk person föranleder skatteplikt för aktieägaren. Om däremot en juridisk person, t.ex. ett svenskt aktiebolag, mottar utdelning från ett annat svenskt aktiebolag, föreligger skattefrihet för sådan utdelning, förutsatt att aktierna inte innehas i kapitalplaceringssyfte. Aktier där utdelningen är skattefri kallas näringsbetingade andelar, och det begreppet avser:

- andelar i icke-marknadsnoterade aktiebolag och ekonomiska föreningar,
- andelar i marknadsnoterade företag, där sammanlagda rösterna av ägarföretagets samtliga andelar i det ägda företaget uppgår till minst 10 % av röstetalet i det företaget och
- marknadsnoterade andelar som betingas av den rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller det närstående företaget (med vissa tidsvillkor för marknadsnoterade andelar).

(24 kap. 13 och 14 §§ IL och Lodin m.fl. 2011 s. 414-416).

Kommentarer: Om fråga är om lageraktier i värdepappershandel (jfr 1 d), utgör aktierna inte näringsbetingade andelar eftersom det inte rör sig om kapitalplaceringar utan om aktier som utgör lagertillgångar (se Lodin m.fl. 2011 s. 418).

För ägarföretag som utgör investmentbolag har särskilda regler införts för att undvika kedjebeskattnings effekter (39 kap. 14-19 §§ IL och Lodin m.fl. 2011 s. 418, 572-575).

c) Skattefri försäljning av näringsbetingade andelar

Skattefrihet för kapitalvinst på försäljning av näringsbetingade andelar föreligger i princip i samma utsträckning som skattefrihet åtnjuts för utdelning på samma andelar (se Lodin m.fl. 2011 s. 419):

- Om t.ex. ett svenskt aktiebolag har tillskjutit kapital till ett dotterbolag, som förbrukat det tillskjutna kapitalet och därmed gjort en förlust, ska beskattning för kapitalvinst inte ske av moderbolagets försäljning av sina näringsbetingade andelar i dotterbolaget, om en motsvarande kapitalvinst skulle ha tagits upp på grund av försäljningen (25 a kap. 3 och 5 §§ IL). Dotterbolaget har inte haft vinster mot vilka förlustavdrag kunnat utnyttjas, eftersom tillskjutet kapital har förbrukats. Moderbolaget måste tillåtas göra avdrag för kapitalförlusten vid försäljningen av dotterbolagsaktierna. Annars kommer varken dotter- eller moderbolag att erhålla avdrag för förlusten. Det skulle innebära en överbeskattning inom bolagssektorn. Genom skattefriheten undviks kedjebeskattnings effekter. Moderbolaget får emellertid inte vara ett investmentbolag (25 a kap. 3 § IL och Lodin m.fl. 2011 s. 419). För ägarföretag som utgör investmentföretag gäller, som nämnts, särskilda regler i 39 kap. 14-19 §§ IL. [Jfr även 2]

För övrigt finns i 25 a och 49 a kap. IL också särskilda regler om att beskattning ska ske av kapitalvinst om en avyttrad delägar rätt hänför sig till ett skalbolag, s.k. skalbolagsbeskattning (25 a kap. 9 § första st. IL). Ett företag utgör skalbolag om summan av marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar (enligt 14-16 §§) överstiger ett jämförelsebelopp som vid tidpunkten för avyttringen av samtliga delägar rätter utgör ½ av ersättningen för de avyttrade delägar rätterna (25 a kap. 9 § andra st. och 17 § första men. IL). Ett skalbolag föreligger t.ex. om ett bolag som säljs har 1,1 miljon kr i likvida medel och 10 miljoner kr i övriga tillgångar men köpeskillingen uppgår till 2 miljoner kr (½ av 2 milj. kr=1 miljon kr som blir jämförelsebeloppet; de likvida tillgångarna 1,1 milj. kr överstiger jämförelsebeloppet). Genom den skärpta beskattningen av kapitalvinster enligt 57 kap. IL vid avyttring av fåmansföretag där säljaren varit aktiv (se 8) ansågs tillräcklig neutralitet ha skapats mellan beskattning vid försäljning av bolag och vid vinstuttag. De s.k. 3:12-reglerna infördes 1990, och genom den skärpningen utmönstrades den speciella vinstbolagsbeskattningen. Emellertid ansågs s.k. skalbolagstransaktioner alltså medföra fördelar, om en köpare av bolaget inte tog den latenta skatteskulden avseende obeskattade vinstmedel på grund av en inkråmsöverlåtelse före aktieöverlåtelsen seriöst. När kapitalvinster på näringsbetingade andelar blev skattefria år 2003 blev det mer intressant att genomföra skalbolagstransaktioner och reglerna i 25 a kap. IL infördes. Utgångspunkten för skalbolagsreglerna enligt både 25 a och 49 a kap. IL är att säljaren av ett skalbolag ansvarar för att den skatt som belöper på bolagets verksamhet fram till överlåtelsedagen erläggs – i den mån bolaget inte har fullgjort den skyldigheten [se Lodin m.fl. 2011 s. 525-528 och Skatteverkets Handledning för beskattning av inkomst vid 2012 års taxering Del 4 s. 2544 (www.skatteverket.se)].

d) Koncernbidragsreglerna

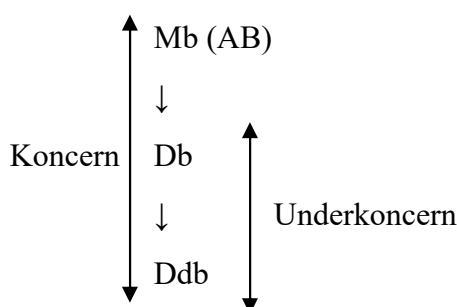
Koncernbeskattning avser bolagssektorn. Aktier i annan juridisk person ägs av ett aktiebolag – inte av en fysisk person.

Varför finns regler om koncernredovisning? En koncernredovisning ska visa koncernens relationer till omvärlden. Ett företags redovisning ska, som nämnts, visa dess förmögenhetsförändring och försiktighetsprincipen innebär att en rättvisande bild ska ges (jfr 4 b1 ang. affärshändelse). På samma sätt får en koncerns resultat och ställning inte övervärderas, utan en rättvisande bild ska ges av koncernen som helhet [7 kap. 6 § andra st. årsredovisningslagen (1995:1554)]. Om t.ex. moderbolaget år 1 har förvärvat varor för 200 och säljer dem år 2 till dotterbolaget för 250, har ett vinstpåslag skett med 50. År 3 säljer dotterbolaget varorna till en utomstående för 300. För koncernen som helhet är inkomsten 300 realiserad först år 3. I koncernbokslutet för år 2 ska den för koncernen som helhet icke realiserade vinsten 50 hos moderbolaget tas bort i koncernbokslutet. Annars sker en övervärdering år 2 av förmögenhetsförändringen i koncernen som helhet för det året.

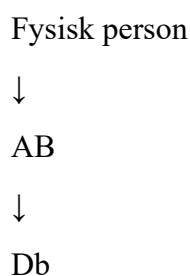
Koncernen utgör inte ett skattesubjekt. Varje bolag i koncernen utgör ett skattesubjekt. Koncernbeskattningsreglerna avser resultatöverföringar och resultatutjämningsåtgärder mellan bolag i samma koncern (se Lodin m.fl. 2011 s. 421 och 422).

En koncern föreligger om ett aktiebolag (moderbolaget) äger så många aktier i en annan juridisk person (dotterföretaget) att moderbolaget har mer än 50 % av rösterna i dotterföretaget. På samma sätt kan dotterföretaget utöva bestämmande inflytande över en annan juridisk person, som också utgör dotterföretag till moderbolaget. Tillsammans utgör moderbolag och dotterföretag en koncern [1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, och Lodin m.fl. 2011 s. 413].

Exempel på äkta koncern



Exempel på oäkta koncern (med äkta underkoncern)



(Jfr Lodin m.fl. 2011 s. 414 med fler exempel)

Koncernbidragsreglerna avser att ge möjlighet till fullständig resultatutjämning, om ägarsambandet innebär att ett moderföretag (ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening etc.) äger mer än 90 % av aktierna eller andelarna i ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening (helägda dotterföretag). Det är fråga om närmast helägda bolag inom koncernen. Det är således inte tillräckligt att fråga är om näringsbetingade aktier (jfr b). Ett koncernbidrag utjämnar resultaten så att givande bolag gör ett avdrag och mottagande bolag är skattepliktigt. Inom sådana koncerner anses det rimligt att en förlust i ett bolag och en vinst i ett annat bolag inom koncernen ska kunna kvittas skattemässigt, så att resultatberäkningen skattemässigt liknar den som skulle ha skett om bolagen hade fusionerats till ett enda aktiebolag. Bidraget behöver inte betalas ut kontant, utan det räcker med att fordringsförhållande uppstår och redovisas (se 35 kap. 2 och 3 §§ IL och Lodin m.fl. 2011 s. 423).

Kommentarer: Jfr det redovisningsrättsliga begreppet affärshändelse. Genom koncernbidraget har inte någon affärshändelse skett om koncernen ses som en enhet. Mellan koncernbolagen har inte någon varuförsäljning e.d. skett, utan koncernbidragsreglernas syfte är att ge möjlighet till resultatutjämning, så att koncernbolaget som går med vinst inte behöver beskattas motsvarande bidraget, som i stället täcker upp förlusten hos det bolag inom koncernen som kanske går i konkurs om bidraget inte erhålls.

Förutsättningarna för bidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag:

Ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag ska dras av under förutsättning att

1. varken givaren eller mottagaren är ett privatbostadsföretag eller investmentföretag,
2. både givaren och mottagaren redovisar bidraget öppet i inkomstdeklarationen för ett beskattningsår som har samma deklarationstidpunkt enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) eller som skulle ha haft det om inte givarens eller mottagarens bokföringsskyldighet upphör,
3. dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva verksamhet av något slag,

4. mottagaren inte enligt ett skatteavtal ska anses ha hemvist i en utländsk stat utom i fall som avses i 2 a § andra meningen,
5. näringsverksamheten som koncernbidraget hänför sig till inte är undantagen från beskattning i Sverige på grund av ett skatteavtal, och
6. om bidraget lämnas från dotterföretaget till moderföretaget, utdelning under beskattningsåret från dotterföretaget inte ska tas upp hos moderföretaget.

(35 kap. 3 § IL)

Koncernavdragsregler för svenskt moderföretag beträffande slutlig förlust hos ett helägt utländskt dotterföretag:

Denna möjlighet har införts på grund av att HFD, med hänvisning till domar från EU-domstolen, har ansett att begränsningen av koncernbidragsreglerna till att enbart avse bidrag mellan svenska koncernbolag strider mot EU-rätten. Genom införandet av ett särskilt kapitel i IL, 35 a kap., har sedan den 1 juli 2010 svenska moderföretag möjlighet att göra s.k. koncernavdrag för en slutlig förlust hos ett helägt (mer än 90 %) utländskt dotterföretag om det har försatts i likvidation och den har avslutats, förutsatt bl.a. att sådant dotterföretag har hemvist inom EES-området (35 a kap. 2 och 5 §§ IL och Lodin m.fl. 2011 s. 276 och 431).

8. Grunderna för fåmansföretagsbeskattning

Fåmansföretagsreglerna avser beskattning av fåmansägda bolag och av ägarna. Reglerna infördes 1976 (prop. 1975/76:79). Efter skattereformen 1990 återfanns reglerna i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt. När IL ersatte kommunalskattelagen och lagen om statlig inkomstskatt överfördes fåmansföretagsreglerna till 56, 57 och 60 kap. IL, men reglerna kallas fortfarande 3:12-reglerna:

- 56 kap. 2-7 §§ IL innehåller definitionen av fåmansföretag
 - 57 kap. IL innehåller begränsningarna av vad som ska behandlas som utdelning och kapitalvinst för fåmansföretagare
 - 60 kap. familjebeskattningsregler
 - avseende fåmansföretag (aktiebolag eller ekonomiska föreningar) och fåmanshandelsbolag, 60 kap. 12-14 §§ IL
 - avseende enskild näringsidkare som ersätter barn och make för arbete i verksamheten, 60 kap. 2-11 §§ IL (OBS! definitionsmissigt ej fåmansföretagsregler)
- (se Lodin m.fl. 2011 s. 439-441 och 595)

Skatteverket har utfärdat detaljerade allmänna råd rörande beskattningen av fåmansföretag, SKV A 2006:12 (se Lodin m.fl. 2011 s. 440).

Syftet med fåmansföretagsreglerna är – numera – att förhindra att vad som egentligen är arbetsinkomst omvandlas till kapitalinkomst. Reglerna i 57 kap. IL begränsar för vilka en aktieägare som arbetar i fåmansbolaget ska kunna bli aktievinstbeskattad eller erhålla utdelningsbehandling. Överskjutande belopp beskattas som inkomst av tjänst (se Lodin m.fl. 2011 s. 440). Jfr anställds skattesituation: en arbetstagare kan förvärva börsaktier och kapitalbeskattas för utdelning och reavinst på försäljning av dessa, men kan inte omvandla sin arbetsinkomst (inkomst av tjänst) till inkomst av kapital. Neutralitet beträffande beskattning av arbets- och kapitalinkomster är en målsättning med skattesystemet.

Utdelning eller kapitalvinst inom ramen för det s.k. gränsbeloppet omfattas av en skattebelastning motsvarande vad som gäller inkomstslaget kapital. En ”överutdelning” presumeras däremot enligt 57 kap. IL motsvara lön i inkomstslaget tjänst. En överutdelning omrubriceras inte i aktiebolaget, vilket innebär att den – till skillnad från vanlig lön – inte är avdragsgill i bolaget. Däremot omfattas inte utdelning eller kapitalvinst som beskattas i inkomstslaget tjänst enligt 57 kap. IL av arbetsgivaravgifter (2 kap. 23 § SAL och Lodin m.fl. 2011 s. 444). Det går för övrigt inte att kringgå fåmansföretagsreglerna genom överlåtelse av aktiebolag till handelsbolag. Enligt 50 kap. 7 § IL ska beskattning i inkomstslaget tjänst ske av den del av vinsten på en handelsbolagsförsäljning som är hänförlig till aktieinnehavet (se Lodin m.fl. 2011 s. 442).

Om aktieförsäljningar eller utdelningar inte skett i fåmansföretaget, föreligger inte någon skyldighet för delägare att lämna blankett K 10 (SKV 2110). Däremot rekommenderar Skatteverket på sin hemsida (www.skatteverket.se) att delägare i fåmansföretag ändå lämnar blankett K 10 varje år, eftersom därmed uppgift om gränsbelopp för s.k. sparutdelningsutrymme därmed uppdateras. Det kan vara svårt att rekonstruera den uppgiften i efterhand om det har gått flera år innan utdelning eller aktieförsäljning sker.

Fåmansföretag och fåmanshandelsbolag

Med *fåmansföretag* avses *aktiebolag* och *ekonomiska föreningar* där

1. fyra eller färre delägare äger andelar som motsvarar mer än 50 procent av rösterna för samtliga andelar i företaget, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet och självständigt kan förfoga över dess resultat.

(56 kap. 2 § IL).

Med *fåmanshandelsbolag* avses handelsbolag där

1. fyra eller färre delägare genom innehav av andelar eller på liknande sätt har ett bestämmande inflytande, eller
2. näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och där en fysisk person genom innehav av andelar, genom avtal eller på liknande sätt har den faktiska bestämmanderätten över en sådan verksamhet.

(56 kap. 4 § IL och Lodin m.fl. 2011 s. 441)

Vid bedömningen av om ett företag är ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag ska, beträffande bedömningen av om fyra eller färre delägare förekommer, en person och hans närstående (närståendekrets) anses som en delägare. Prövningen ska göras med utgångspunkt från den äldste personen och därefter i fallande åldersordning. En person som inräknats i en närståendekrets ska inte medräknas i någon ytterligare krets. Närståendekretsen är mycket vid och omfattar far- och morföräldrar, föräldrar, make, avkomling och avkomlings make, syskon eller syskons make (men ej makes syskon).

(22 kap. 22 § och 56 kap. 5 § IL och Lodin m.fl. 2011 s. 443)

Även om en enda person eller familj kan inneha majoriteten i ett börsbolag, utgör inte aktiebolag noterade på svensk eller utländsk börs fåmansföretag (56 kap. 3 § IL och Lodin m.fl. 2011 s. 442).

En del av fåmansföretagsreglerna gäller samtliga delägare i företaget, medan andra endast avser den som utgör företagsledare enligt definitionen i 56 kap. IL eller närstående till denne (se Lodin m.fl. 2011 s. 442).

Delägare och företagsledare

Med *delägare* i fåmansföretag eller fåmanshandelsbolag avses en fysisk person som, direkt eller indirekt, äger eller på liknande sätt innehar andelar i företaget.

Med *företagsledare* i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag avses den eller de fysiska personer som genom eget eller närståendes innehav av andelar och sin ställning i företaget har ett väsentligt inflytande i företaget. Om det egna eller närståendes ägarinflytande är mindre än 20 %, anses normalt väsentligt inflytande inte föreligga.

När det gäller företag där näringsverksamheten är uppdelad på verksamheter som är oberoende av varandra och en fysisk person har den faktiska bestämmanderätten, anses denne vara företagsledaren. Vederbörande har ensam den faktiska bestämmanderätten över verksamheten och kan självständigt förfoga över dess resultat.

Flera personer kan vara företagsledare enligt fåmansföretagsreglerna, t.ex. två makar äger ett företag och båda arbetar i företagsledande ställning (t.ex. två advokater). Ett fåmansföretag kan också sakna företagsledare i fåmansföretagsreglernas mening, om ingen närstående krets har tillräckligt stort ägarinflytande eller om ingen i kretsen innehar inflytelserik ställning i företaget.

(56 kap. 6 § IL och Lodin m.fl. 2011 s. 443)

Kvalificerade andelar

Utdelningsbeskattningen

Handelsbolag ingår inte i fåmansföretagsbegreppet, eftersom flertalet av fåmansföretagsreglerna bara har betydelse för dubbelbeskattade subjekt. Även om det endast är andelar i fåmansföretag som kan vara kvalificerade, kan dock verksamheten i ett fåmanshandelsbolag beaktas vid bedömningen av om andelar i ett fåmansföretag är kvalificerade. Regelsystemet är därför mycket snårigt (se Lodin m.fl. 2011 s. 442, 449 och 450).

Bestämmelserna om kvalificerade andelar är avsedda att träffa sådan inkomst som till sin natur utgör arbetsinkomst. Passiva delägare berörs inte av bestämmelserna. För dessa gäller vanliga utdelnings- och kapitalvinstregler (dvs. inkomstslaget kapital) utan inskränkning (57 kap. 3-7 c §§ IL och Lodin m.fl. 2011 s. 445). Om utomstående – personer som inte äger kvalificerade andelar – äger del i företaget och har rätt till utdelning, ska en andel anses kvalificerad endast om det föreligger särskilda skäl. I sådana fall saknas oftast skäl att försöka omvandla arbetsinkomst till utdelning i syfte att få en lägre beskattning, eftersom huvudaktieägarna i så fall också måste avstå en del av den utdelade vinsten till den utomstående (se Lodin m.fl. 2011 s. 450).

Avsikten med reglerna om utdelningsbeskattningen i fåmansföretag är att bestämma hur mycket av en utdelning som kan anses utgöra avkastning på investerat kapital och hur mycket som kan anses motsvara den aktive aktieägarens arbetsinsats. Det sker genom fastställande av ett belopp som kan anses utgöra skälig avkastning för den aktive aktieägaren i dennes egenskap av aktieägare, det s.k. gränsbeloppet. Det beloppet beskattas som inkomst av kapital, medan överskjutande belopp ("överutdelning") beskattas som inkomst av tjänst (se Lodin m.fl. 2011 s. 453).

Med kvalificerad andel avses först och främst en andel i ett fåmansföretag, där andelsägaren eller honom närstående under beskattningsåret eller inom den föregående 5-årsperioden varit verksam i betydande omfattning. Enligt förarbetsuttalanden ska en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsats har påtaglig betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det kravet har en kvalitativ karaktär, och således är inte reglerna om kvalificerade andelar tillämpliga på en delägare som endast haft en underordnad ställning i företaget. SKV A 2006:12 innehåller rekommendationer avseende aktivitetskravet för att göra det mer konkret (57 kap. 4 § första st. 1 IL och Lodin m.fl. 2011 s. 446).

Vid fastställandet av **årets gränsbelopp** för kapitalbeskattad utdelning kan ägaren välja mellan att antingen:

- tillgodoräkna sig ett *schablonbelopp* enligt **förenklingsregeln** eller

- enligt en **normalmetod** fastställa ett underlag som består dels av ett **kapitalunderlag**, dels ett lönebaserat utrymme, **löneunderlag**, av vilket en viss andel får tillgodoräknas som en del av årets gränsbelopp.

(57 kap. 11 § IL och Lodin m.fl. 2011 s. 453)

För att fastställa tillgängligt kapitalbeskattat utdelningsutrymme får till årets gränsbelopp läggas tidigare års gränsbelopp som inte utnyttjats, vilket kallas **sparat utdelningsutrymme** (57 kap. 13 § IL och Lodin m.fl. 2011 s. 455). Att utdelning kan sparas medför att det inte uppstår någon nackdel för den fåmansföretagare som fonderar vinst för att täcka företagets investeringar och först senare år utdelar vinsten eller tar ut den först vid försäljning av bolaget (Lodin m.fl. 2011 s. 456).

Se exempel 11:2 i Lodin m.fl. 2011 s. 456 samt blankett K 10

Kapitalvinstbeskattningen

Återstående vinst efter avdrag för sparad utdelningsutrymme beskattas i inkomstslaget tjänst upp till ett belopp om 100 inkomstbasbelopp [100 x 56 600 (IBB för 2013)=5 660 000 kr]. Vinst därutöver beskattas i inkomstslaget kapital.

(57 kap. 21 och 22 §§ IL och Lodin m.fl. 2011 s. 457)

Enligt HFD:s avgörande i fallet RÅ 2004 ref. 2 gäller 100-(inkomst)basbeloppsregeln endast kapitalvinst inom en 5-årsperiod på kvalificerade andelar *i ett och samma fåmansföretag*. (se Lodin m.fl. 2011 s. 458).

Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster på kvalificerade andelar

För utdelningar och kapitalvinster på kvalificerade andelar ska endast 2/3 av kapitalinkomsten inom ramen för gränsbelopp och sparad utdelningsutrymme tas upp till beskattning. Det innebär att skattebelastningen i det avseendet sänks från 30 %, som är skattesatsen för statlig inkomstskatt i inkomstslaget kapital, till 20 %. OBS! Beträffande kapitalvinster kan en uppdelning av en hög kapitalvinst vid försäljning av kvalificerade andelar behöva ske i 3 delar: gränsbelopp, tjänsteinkomstbeskattad vinst upp till 100 inkomstbasbelopp samt överstigande vinst som kapitalinkomstbeskattas utan reduktion. (se Lodin m.fl. 2011 s. 460).

2013-02-04 Björn Forssén