

Skatteregler för delägare i handelsbolag

– med deklarationsanvisningar

Den här broschyren behandlar beskattning av delägare i handels- och kommanditbolag – fysiska och juridiska personer. För fysiska personer gäller broschyren för beskattningsår 2016. För juridiska personer gäller broschyren fr.o.m. deklarationstidpunkten 1 november 2016.

Förutom en allmän beskrivning av skattereglerna finns det anvisningar för dig som ska deklarerera handelsbolagets inkomster på blankett N3A eller N3B.

Innehåll

Skatteregler för delägare i handelsbolag	3	Räntefördelning	18
Deklarationsanvisningar.....	3	Positiv eller negativ räntefördelning.....	18
Bolagets redovisning och beskattning.....	3	Kapitalunderlaget.....	18
Kompletterande information.....	3	Periodiseringsfond	20
Beställ blanketter och broschyrer.....	3	Avdraget.....	20
Ny adress.....	3	Avveckling eller överlåtelse.....	20
Företagsformen handelsbolag	4	Expansionsfond	21
Handels- och kommanditbolag.....	4	Hur beräknas avdraget?.....	21
Vem kan vara delägare?.....	4	Kapitalunderlag för expansionsfond.....	21
Handelsbolag måste registreras.....	4	Avyttring av handelsbolagsandel	
Likvidation och avregistrering.....	4	och upplösning av bolaget	25
Bolagets redovisning och beskattning	5	Beskattning av avyttring.....	25
Bokföring.....	5	Vad är avyttring?.....	25
Vem ska beskattas?.....	5	Vinst- och förlustberäkningen.....	25
Inkomstdeklaration och särskilda uppgifter.....	5	Underskott.....	26
Rätt beskattningsår.....	5	Beskattning i näringsverksamhet.....	26
Aktier och andelar i handelsbolag.....	6	Beskattning i tjänst.....	26
Beskattning av delägare	7	Särskilda regler	27
Egen näringsverksamhet.....	7	Överlåtelse av fastighet och	
Beskattning av inkomst.....	8	bostadsrätt till underpris.....	27
Delägarens intäkter och kostnader.....	8	Avyttring av fastighet med förlust.....	27
Nedsättning av egenavgifter.....	10	Uthyrning av privatbostad m.m.....	27
Hur deklarerar resultatet?.....	10	Lån.....	27
Särskilt om aktier och andelar	11	Deklarationsanvisningar för blanketterna N3A och N3B	28
Deläggande juridiska personer.....	11	Så här fyller du i blankett N3A	28
Deläggande fysiska personer.....	12	1. Räkenskapsår m.m.....	28
Hur deklarerar avyttringen?.....	12	2. Beräkning av resultat.....	28
Kvittning av underskott	13	3. Beräkning av andelens anskaffningsutgift.....	34
Nystartad verksamhet m.m.....	13	Övriga uppgifter.....	36
Underskott när verksamheten upphör.....	14	Så här fyller du i blankett N3B	37
Begränsning för kommanditdelägare.....	14	1. Räkenskapsår m.m.....	37
Ackord.....	15	2. Beräkning av resultat.....	37
Konkurs.....	15	3. Beräkning av andelens anskaffningsutgift.....	38
Justerad anskaffningsutgift	16	4. Begränsat ansvar.....	38
Vem ska beräkna anskaffningsutgiften?.....	16		
Hur beräknas anskaffningsutgiften?.....	16		
Om delägarens tillskott.....	16		
Om delägarens uttag.....	16		
Om inkomster och underskott.....	17		

Skatteregler för delägare i handelsbolag

Den här broschyren behandlar översiktligt olika skatteregler som finns för delägare i handels- och kommanditbolag. Den vänder sig till både fysiska och juridiska personer. Informationen om de olika skattereglerna är m.a.o. inte rättsligt heltäckande. Mer information om de beskrivna skattereglerna finns på webbplatsen för Rättsinformation www.skatteverket.se/rattsinformation.

Deklarationsanvisningar

Sist i broschyren hittar du deklarationsanvisningar för blanketterna N3A och N3B. Här kan du få ytterligare information, utöver vad som lämnas i blanketterna, vad du ska fylla i de olika punkterna. Det är lätt att hitta information om en särskild punkt, eftersom de behandlas i samma ordning som de kommer i blanketten.

Vid varje punkt finns utöver kortfattad information även hänvisningar till var i broschyren den aktuella frågan behandlas. I vissa fall förklaras bakomliggande regler med ett exempel.

För några punkter beskrivs även hur transaktionen behandlas i handelsbolaget. Det kan därför vara värdefullt för förståelsen att även ha bolagets inkomstdeklaration (INK4) till hands. Deklarationsanvisningar för INK4 hittar du i broschyren Skatteregler för aktie- och handelsbolag (SKV 294).

Bolagets redovisning och beskattning

Information om handelsbolagsbeskattning finns i broschyren Skatteregler för aktie- och handelsbolag (SKV 294). Här finns deklarationsanvisningar för Inkomstdeklaration 4 och om bl.a.

- inventarier
- lager och pågående arbete
- aktier och andelar
- begränsning av underskottsavdrag
- pensionskostnader och särskild löneskatt.

Kompletterande information

För vissa händelser och transaktioner hänvisas till broschyrer med särskild inriktning.

- Är du på väg att starta näringsverksamhet bör du beställa broschyrerna Starta företag (SKV 462), F-skatt för företagare (SKV 432) och Företagsregistrering (SKV 418)
- Fastighetsägare hittar ytterligare information i broschyrerna Försäljning av näringsfastighet (SKV 313) och Fastighetsskatt och fastighetsavgift (SKV 296)
- Moms och arbetsgivaravgifter kan du läsa om i Momsbroschyren (SKV 552) och Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (SKV 401)
- Har bolaget haft anställda och ska lämna kontrolluppgift får du aktuell information i Kontrolluppgifter – lön, förmåner m.m. (SKV 304)
- Information om värdering av förmån av fri bil finns i Skatteverkets meddelande SKV M 2015:17.
- Förmånsvärdet beräknas enkelt på Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se
- För ökade levnadskostnader se broschyren Traktamenten och andra kostnadsersättningar (SKV 354) och Skatteverkets meddelande SKV M 2015:16
- Information om förmåner finns i Skatteverkets meddelande SKV M 2015:20
- Hur du beräknar din skatt beskrivs i Skatteuträkningsbroschyren (SKV 425)
- Beskattningen för en fysisk person som är delägare i handelsbolag är i flera avseende samma som för enskilda näringsidkare. I denna broschyr finns därför hänvisningar till broschyren Skatteregler för enskilda näringsidkare (SKV 295).

Beställ blanketter och broschyrer

Blanketter och broschyrer finns att beställa på vår service-telefon 020-567 000 eller på vår webbplats

www.skatteverket.se.

Ny adress

Har bolaget bytt adress, ska detta anmälas till Bolagsverket, www.bolagsverket.se.

Adressändring bör också göras via www.adressandring.se.

Företagsformen handelsbolag

Handels- och kommanditbolag

Handels- och kommanditbolag är juridiska personer (jämför nedan med enkelt bolag). Det innebär bland annat att bolaget kan förvärva rättigheter och ta på sig skyldigheter. Det är handelsbolaget som förvärvar äganderätten till tillgångarna i bolaget och som får lagfart på fast egendom. Delägaren har ingen äganderätt i bolagets tillgångar, utan äger en viss andel i bolaget.

I ett handelsbolag är alla delägare personligt och solidariskt ansvariga för bolagets förpliktelser. Det innebär att bolagets borgenärer kan vända sig direkt till vilken delägare som helst för att få betalt för de fordringar som förfallit till betalning.

Kommanditbolag är en särskild form av handelsbolag. I ett kommanditbolag måste det finnas minst en delägare som är obegränsat ansvarig (komplementär) för bolagets förpliktelser. Övriga delägare (kommanditdelägare) ansvarar inte för bolagets åtaganden med mer än vad var och en satt in i bolaget eller åtagit sig att sätta in. Storleken på kommanditdelägarnas insatser ska registreras i handelsregistret.

I den här broschyren används endast begreppen handelsbolag och delägare i handelsbolag. Om inget annat anges gäller det som sägs också kommanditbolag och delägare i kommanditbolag.

Vem kan vara delägare?

Fysiska personer och alla former av juridiska personer kan vara delägare i ett handelsbolag. Numera får dock en pensions- eller personalstiftelse inte inträda som delägare i ett handelsbolag. Ett handelsbolag kan också vara delägare i ett annat handelsbolag.

Handelsbolag måste registreras

Ett handelsbolag föreligger om två eller flera personer har avtalat att gemensamt driva näringsverksamhet i bolag och bolaget har registrerats i handelsregistret. Avtalet behöver inte vara skriftligt. Handelsregistret förs av Bolagsverket.

Bolag som inte registreras blir enkla bolag, se nedan ”Enkelt bolag”. Två personer som driver näringsverksamhet i bolag kan därför välja om verksamheten ska drivas i handelsbolagsform eller som enkelt bolag.

Enkelt bolag

Ett enkelt bolag är inte en juridisk person och kan inte förvärva rättigheter eller ta på sig skyldigheter. Genom avtal som träffas för bolagets räkning blir endast den bolagsman berättigad eller ansvarig, som deltagit i avtalet. Det finns inget automatiskt solidariskt ansvar för bolagets förpliktelser för de delägare som inte deltagit.

Tillgångarna i det enkla bolaget ägs inte av bolaget, utan av delägarna var för sig eller gemensamt.

Resultatet från verksamheten i det enkla bolaget beskattas hos delägarna i förhållande till var och ens andel av resultatet. Fysiska personer beskattas enligt de regler som gäller för enskilda näringsidkare. Läs mer i broschyren Skatteregler för enskilda näringsidkare (SKV 295).

Likvidation och avregistrering

Om samtliga bolagsmän är överens kan bolaget likvideras och därefter avregistreras. En likvidation innebär att samtliga tillgångar avyttras, skulder betalas och eventuellt överskott fördelas mellan bolagsmännen. I stället för att bolaget avyttrar tillgångarna kan de delas ut till bolagsmännen. Ett sådant uttag påverkar bolagsmännens justerade anskaffningsutgift och bolagets resultat på samma sätt som om tillgångarna sålts till marknadsvärdet.

När bolaget är likviderat ska det avregistreras hos Bolagsverket. Anmälan om avregistrering görs på blankett 910 (blanketten kan hämtas på webbplats www.bolagsverket.se).

Bolaget ska lämna inkomstdeklaration (INK4) för det sista året, där resultatet fram till bolagets upplösning redovisas. Resultatet ska även redovisas hos delägarna på blankett N3A eller N3B. När bolaget är upplöst anses andelen avyttrad, se exemplet ”Upplösning” på sidan 25.

Mer information om avveckling av handelsbolag finns på Skatteverkets webbplats (sök på ”avveckling av handelsbolag”).

Bolagets redovisning och beskattning

Bokföring

Handelsbolag ska upprätta årsredovisning eller årsbokslut. Om årsredovisning inte behöver upprättas och om den årliga nettoomsättningen normalt uppgår till högst tre miljoner kronor får förenklat årsbokslut upprättas. Årsredovisning ska lämnas om det finns en eller flera juridiska personer som delägare eller om företaget är ett större företag, s.k. 50/40/80-bolag.

Någon motsvarande normgivning (bokföringsregler) som det finns för enskilda näringsidkare finns inte för handelsbolag som vill upprätta förenklat årsbokslut.

Räkenskapsår

Om en av delägarna är en fysisk person eller ett dödsbo ska handelsbolaget ha kalenderår som räkenskapsår. Om bolaget bara ägs av juridiska personer, till exempel aktiebolag, kan handelsbolaget tillämpa brutet räkenskapsår.

Lön eller eget uttag

En delägare i ett handelsbolag kan inte vara anställd av bolaget. Erhållen ersättning räknas därför inte som lön. Delägarrens maka eller make och barn som inte äger andel i bolaget, kan däremot erhålla lön som anställd.

Den ersättning som delägaren tar ut ska bokföras som kapitaluttag. Uttag av pengar påverkar inte bolagets resultat. Se exemplet "Uttag av varor och kontanter" på sidan 9.

Vem ska beskattas?

Handelsbolaget ska inte beskattas för sina inkomster. Dessa ska i stället beskattas hos de som är delägare i bolaget.

Handelsbolaget ska däremot beskattas för sina egna fastigheter, särskild löneskatt på pensionskostnader för anställda och avkastningsskatt på pensionskostnader. De skatter som bolaget ska beskattas för redovisas på sidan 1 i handelsbolagets inkomstdeklaration. Belopp att betala framgår av det slutskattebesked som bolaget får. Moms kan inte redovisas i inkomstdeklarationen, utan ska alltid redovisas av bolaget i moms- och arbetsgivardeklarationen (skattedeklaration).

Inkomstdeklaration och särskilda uppgifter

Inkomstdeklaration 4 innehåller dels en inkomstdeklaration, dels särskilda uppgifter.

Handelsbolag ska lämna självdeklaration för de skatter som bolaget själv ska betala. Det vill säga fastighetsskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader för anställda och avkastningsskatt.

Handelsbolaget ska också lämna särskilda uppgifter. Det är uppgifter om bolagets bokförda intäkter, kostnader, tillgångar, skulder och eget kapital. Uppgift ska också lämnas bland annat om varje delägars andel av bolagets resultat.

Rätt beskattningsår

Reglerna för när delägarna ska beskattas för ett handelsbolags resultat har ändrats. Ändringen påverkar de delägare där handelsbolagets räkenskapsår inte överensstämmer med delägarrens beskattningsår. Handelsbolagets resultat ska tas upp till beskattning hos delägarna det beskattningsår som går ut samtidigt som handelsbolagets räkenskapsår. Om handelsbolagets räkenskapsår inte överensstämmer med delägarrens beskattningsår, ska resultatet i stället tas upp det beskattningsår som går ut närmast efter handelsbolagets räkenskapsår.

Undantag gäller för fysiska personers vinster och förluster som ska tas upp i kapital. För fysiska personers kapitalinkomster gäller alltid kalenderår som beskattningsår. Undantaget saknar i princip praktisk betydelse, eftersom bolaget ska ha kalenderår som räkenskapsår om det finns fysiska personer som delägare.

Exempel: Delägarande aktiebolag med brutet räkenskapsår

Ett handelsbolag har kalenderår som räkenskapsår. Bolaget ägs av en fysisk person och ett aktiebolag. Aktiebolaget tillämpar brutet räkenskapsår som omfattar perioden 1 maj till och med 30 april.

Handelsbolagets resultat för kalenderår 2016 ska redovisas hos delägarna vid olika deklarationstidpunkter samtidigt som handelsbolagets inkomstdeklaration/särskilda uppgifter ska lämnas vid en helt fristående tidpunkt. Den fysiska personen ska redovisa sin del av handelsbolagets resultat senast den 2 maj 2017. Handelsbolaget ska lämna sin inkomstdeklaration/särskilda uppgifter senast den 3 juli 2017. Aktiebolaget ska redovisa sin del av handelsbolagets resultat senast den 1 november 2017.

Exempel: Nybildat aktiebolag och andel i handelsbolag

Ett nybildat aktiebolag tillämpar som första räkenskapsår perioden 1 november 2015 till och med 30 april 2017. Aktiebolaget förvärvade den 30 november 2015 en andel i ett handelsbolag med kalenderår som räkenskapsår.

Aktiebolaget ska i sin inkomstdeklaration som lämnas för första gången den 1 november 2017 redovisa sin andel av handelsbolagets resultat från såväl handelsbolagets räkenskapsår 2015 som 2016. Det innebär att aktiebolaget ska lämna en N3B-blankett för handelsbolagets räkenskapsår 2015 och en för räkenskapsår 2016.

Godkännande för F-skatt/särskild A-skatt

Handelsbolag kan efter ansökan hos Skatteverket bli godkända för F-skatt. Handelsbolag får normalt F-skatt utan någon debiterad skatt. Det är i stället delägarna som beskattas för inkomsten. Om handelsbolaget saknar F-skatt måste utbetalaren göra skatteavdrag med 30 procent av ersättningen vid utbetalningen för arbete till bolaget. Läs mer i broschyren F-skatt för företagare (SKV 432).

Delägare i handelsbolag

Personer som är delägare i handelsbolag och som endast har inkomst från det egna handelsbolaget kan inte bli godkända för F-skatt. De måste i stället betala särskild A-skatt vilket innebär att de själva ska betala in skatter och socialavgifter. Om delägare i ett handelsbolag bedriver en annan näringsverksamhet vid sidan av handelsbolaget kan de bli godkända för F-skatt för den verksamheten. Läs mer i broschyren F-skatt för företagare (SKV 432).

Hur beräknas resultatet?

När du ska beräkna det skattepliktiga resultatet i handelsbolaget ska du utgå ifrån bolagets bokförda resultat. Det är emellertid inte alla bokförda intäkter som ska tas upp till beskattning och alla bokförda kostnader som får dras av. Resultatet ska därför justeras för olika poster som inte ska tas upp eller inte får dras av. Det kan till exempel vara representationskostnader som inte får dras av. Det kan också finnas kostnadsposter som ska dras av eller intäktsposter som ska tas upp, men som inte redovisats som intäkt eller kostnad i bolagets bokföring. Resultatet ska därför också justeras för eventuella poster som ska dras av eller tas upp, men som inte har bokförts.

Om beskattningen för en viss transaktion skiljer sig åt beroende på vem som är delägare ska det bokförda resultatet normalt justeras i handelsbolagets deklaration. Detta gäller t.ex. försäljning av aktier och handelsbolagsandelar.

Resultatfördelning

Handelsbolagets resultat ska fördelas mellan delägarna enligt ett bolagsavtal. Avtalet kan vara skriftligt eller

muntligt. Har avtal inte upprättats ska resultatet fördelas enligt de principer som regleras i lagen om handelsbolag och enkla bolag. Sammanfattningsvis innebär det att varje delägare tillgodoräknas dels ränta på insatt kapital, dels ett skäligt arvode för sitt arbete för bolaget. Det överskott eller underskott som kvarstår efter att delägarna tillgodoräknats ränta och arvode utgör räkenskapsårets resultat. Det resultatet ska om inget annat avtalats fördelas lika mellan delägarna.

En resultatfördelning kan i undantagsfall underkännas vid beskattningen. Det kan ske om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller om den annars framstår som orimlig och främst är gjord för att uppnå skattemässiga fördelar.

Aktier och andelar i handelsbolag

Försäljning av aktier

Om ett handelsbolag säljer aktier skiljer sig beskattningen åt om delägaren är en fysisk person eller t.ex. ett aktiebolag. Är delägaren ett aktiebolag ska kapitalvinst på näringsbetingade aktier inte tas upp och kapitalförlust inte dras av.

Av denna anledning justeras det bokförda resultatet av försäljningen i handelsbolagets deklaration. Delägaren redovisar sedan det skattepliktiga beloppet i sin N3-bilaga. Läs mer i avsnittet ”Särskilt om aktier och andelar”.

Försäljning av andelar i handelsbolag

Om ett handelsbolag säljer andel i ett annat handelsbolag skiljer sig beskattningen om delägaren är en fysisk person eller t.ex. ett aktiebolag. Är delägaren ett aktiebolag ska kapitalvinst inte tas upp och kapitalförlust inte dras av.

Av denna anledning justeras det bokförda resultatet av försäljningen i handelsbolagets deklaration. Delägare som är fysisk person redovisar sedan sin del av resultatet i sin N3A-bilaga. Läs mer i avsnittet ”Särskilt om aktier och andelar”.

Försäljning av fastigheter

Har handelsbolaget avyttrat en fastighet beskattas delägarna i olika inkomstslag beroende på om de är fysiska personer och dödsbo eller juridiska personer. Läs mer i avsnittet ”Beskattning av delägare”. Av denna anledning ska det bokförda resultatet av avyttringen justeras i handelsbolagets inkomstdeklaration. Delägare som är fysisk person ska inte göra någon justering i sin N3A-blankett. Kapitalvinsten eller kapitalförlusten redovisas i stället på blankett K7. Juridisk person ska ta upp kapitalvinsten eller kapitalförlusten på blankett N3B.

Oavsett om delägaren är en fysisk eller juridisk person ska medgivna värdeminskningsskatt m.m. vid en avyttring återläggas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det görs i handelsbolagets inkomstdeklaration. Läs mer i broschyren Försäljning av näringsfastighet (SKV 313).

Beskattning av delägare

Egen näringsverksamhet

Fysisk person

För en fysisk person som är delägare i ett eller flera handelsbolag räknas verksamheten i varje handelsbolag som en egen näringsverksamhet. Varje näringsverksamhet är en egen beräkningsenhet. Det innebär att underskott från ett handelsbolag inte kan kvittas mot ett överskott i ett annat.

Exempel: Fysisk person med underskott och överskott

Alex har två handelsbolag, A HB och B HB. Under beskattningsåret visade A HB ett överskott på 100 000 kr och B HB visade ett underskott på 20 000 kr. Alex ska ta upp 100 000 kr som inkomst av näringsverksamhet. Underskottet 20 000 kr kan Alex utnyttja genom att kvitta det mot framtida överskott i B HB.

Om en fysisk person driver verksamhet dels i ett handelsbolag, dels i en enskild firma, är det två näringsverksamheter. Underskott i den ena kan inte kvittas mot överskott i den andra.

Exempel: Fysisk person och flera näringsverksamheter (beräkningsenheter)

Erik har en enskild firma och är delägare i tre olika handelsbolag. Det innebär att Erik har fyra olika näringsverksamheter. Det är också fyra olika beräkningsenheter, och det går inte att utjämna resultatet mellan dessa. (Se dock nedan om undantag vid kvittning.)

Juridisk person

All näringsverksamhet som bedrivs av en juridisk person räknas som en enda näringsverksamhet (beräkningsenhet). Är till exempel ett aktiebolag delägare i ett handelsbolag ska även resultatet från handelsbolagets verksamhet räknas in i aktiebolagets verksamhet.

Exempel: Aktiebolagets näringsverksamhet

Ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag. Vid beskattningen visar aktiebolagets verksamhet ett överskott på 100 000 kr. Vid samma års beskattning visar handelsbolaget ett underskott på 40 000 kr, varav 20 000 kr ska tas upp av aktiebolaget. Underskottet från handelsbolaget ingår i aktiebolagets näringsverksamhet. Den beskattningsbara inkomsten i aktiebolaget blir 80 000 kr.

Handelsbolag som äger andel i handelsbolag

Om ett handelsbolag äger en andel i ett annat handelsbolag förs resultatet av verksamheterna från båda bolagen samman till en och samma näringsverksamhet (beräkningsenhet).

När handelsbolag äger del i handelsbolag kan underskott i ett bolag kvittas mot överskott i det andra bolaget. Undantag gäller om det ägande företaget är kommanditdelägare i kommanditbolag. Då kan ett underskott bara utnyttjas motsvarande vad det delägande bolaget har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. Se även ”Begränsning för kommanditdelägare” i avsnittet ”Kvittning av underskott”.

Aktiv eller passiv näringsverksamhet

För fysisk person ska det göras en bedömning om verksamheten i handelsbolaget är aktiv eller passiv. Bedömningen ska göras för varje delägare och bolag för sig.

Om du är delägare i två handelsbolag eller driver enskild näringsverksamhet vid sidan om handelsbolaget, kan du alltså ha inkomst av både aktiv och passiv näringsverksamhet.

Uppdelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har betydelse för din möjlighet att få göra avdrag för egen pensionsförsäkring och för att få underskottsavdrag. Läs mer i avsnittet ”Kvittning av underskott”. Det har också betydelse för om du ska betala egenavgifter eller särskild löneskatt på överskott från handelsbolaget och för din möjlighet till grundavdrag.

Om du har varit verksam i bolaget motsvarande minst en tredjedel av en vanlig anställning på heltid (cirka 500 timmar), är näringsverksamheten i sin helhet aktiv. Verksamheten kan vara aktiv även om antalet timmar inte uppgår till det angivna. Det gäller om verksamheten i huvudsak baseras på din egen arbetsinsats (den så kallade konsultregeln). Konsultregeln gäller dock inte om verksamheten har stora värden på sina tillgångar (stor balansomslutning) och verksamhetens inkomster kommer från dessa tillgångar. Till exempel kan det gälla vid fastighetsförvaltning.

Är verksamheten inte aktiv anses den vara passiv.

Beskattning av inkomst

Juridisk person som delägare

Delägare som är juridisk person (utom dödsbo) ska ta upp sin del av handelsbolagets resultat i inkomstslaget näringsverksamhet. Överskott eller underskott från handelsbolaget läggs till resultatet från den juridiska personen. Se ”Egen näringsverksamhet” ovan.

Har handelsbolaget avyttrat en fastighet ska vinsten tas upp och förlusten dras av i sin helhet, d.v.s. utan kvotering. Se även särskilda regler på sida 27.

Fysisk person som delägare

En delägare som är fysisk person ska som huvudregel ta upp sin del av resultatet från handelsbolaget i inkomstslaget näringsverksamhet. På resultatet ska skatt betalas i form av bl.a. kommunal och statlig inkomstskatt samt egenavgifter eller särskild löneskatt.

Vinst och förlust vid avyttring av fastighet och bostadsrätt som är kapitaltillgång ska däremot inte tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Den del av resultatet som beror på sådana vinster och förluster ska i stället tas upp i inkomstslaget kapital. I handelsbolagets deklaration ska bokförda vinster och förluster vid avyttring av fastighet och bostadsrätt tas bort som en skattemässig justering. Det resultat som tas upp på delägarens N3A-bilaga vid punkt 1 eller 2 innehåller därför inget resultat från avyttringen av fastigheten eller bostadsrätten.

Eftersom avyttringen ska beskattas i inkomstslaget kapital ska du redovisa den på blankett K7/K8. Förluster ska kvoterar till 63 % och vinster till 90 %. Det innebär att 63 % av en förlust ska dras av och 90 % av en vinst tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

En delägare som är fysisk person kan också beskattas i inkomstslaget kapital genom så kallad positiv räntefördelning. Läs mer under ”Räntefördelning” i avsnittet ”Justerad anskaffningsutgift”.

Beskattning kan även bli aktuell i inkomstslaget tjänst. Det gäller vid så kallade förbjudna lån (läs mer i avsnittet ”Särskilda regler”) och vid avyttring av andel (läs mer i avsnittet ”Avyttring av andel och upplösning av bolaget”).

Genom reglerna om avsättning till expansionsfond kan en fysisk person betala så kallad expansionsfondsskatt. Läs mer i avsnittet ”Expansionsfond”.

Har delägaren gjort avdrag för pensionskostnader ska han betala särskild löneskatt på pensionskostnader.

Sammanfattningsvis kan en delägare i ett handelsbolag betala en mängd olika skatter, nämligen skatt på

- inkomst av näringsverksamhet (huvudregel)
- inkomst av tjänst (vid förbjudna lån och vid avyttring av andel)
- inkomst av kapital (räntefördelning samt avyttring av fastighet och bostadsrätt)
- avsättning till expansionsfond (expansionsfondsskatt)
- pensionskostnader (särskild löneskatt).

Förmåner

Om delägaren har förmån av till exempel fri bil eller bostad, ska värdet tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Inkomster i annat än pengar (förmåner) ska värderas till marknadsvärdet. Undantag gäller för bilförmån som värderas enligt schablon. Förmåner, se även deklarationsanvisningar blankett N3A, punkterna 3–4.

Exempel: Beskattning i olika inkomstslag för fysiska och juridiska personer

Ett handelsbolag ägs av ett aktiebolag och en fysisk person. Enligt bolagsavtal ska handelsbolagets resultat delas lika mellan delägarna.

För beskattningsåret visar handelsbolaget en vinst på 200 000 kr. I vinsten ingår en förlust på 1 000 000 kr som är hänförlig till en försäljning av fastighet.

	Aktiebolag	Fysisk person
Andel av överskott	+ 600 000 kr	+ 600 000 kr
Avdrag i kapitalförlust	– 500 000 kr	
Inkomst av näringsverksamhet	+ 100 000 kr	+ 600 000 kr

I handelsbolagets deklaration tas förlusten upp som en intäktspost vid punkt 4.10. Överskottet 1 200 000 kr (200 000 + 1 000 000) fördelas lika mellan delägarna. Den juridiska personen drar av sin del av kapitalförlusten på blankett N3B om avdragsrätt föreligger och får därefter ett resultat på 100 000 kr.

Den fysiska personen gör däremot ingen justering på blankett N3A för sin del av kapitalförlusten och inkomst av näringsverksamhet blir 600 000 kr. Avdrag för kapitalförlusten medges i stället i inkomstslaget kapital med 315 000 kr (63% x 500 000 kr).

Övriga uttag

Även andra uttag än förmåner ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Det gäller till exempel uttag av varor och inventarier.

Vanliga uttag av kontanter beskattas däremot inte.

Delägarens intäkter och kostnader

Delägarens resultat ska i N3A-blanketten justeras för vissa egna inkomster och utgifter. Det är intäkter och kostnader hänförliga till delägaren som ska tas upp och dras av när överskott eller underskott av näringsverksamheten beräknas. Har dessa intäkter och kostnader redovisats i bolagets räkenskaper ska delägaren återlägga dem i punkt 5a och 5b.

Har delägaren fått en intäkt (t.ex. en sjukpenning som grundar sig på verksamheten i handelsbolaget) ska beloppet

läggas till resultatet från handelsbolaget i punkt 29. Har sjukpenningen bokförts som en intäkt i handelsbolaget ska den först återläggas i punkt 5b.

Delägarens kostnader på delägarnivå

Har delägaren haft en utgift som ska dras av, är det en s.k. kostnad på delägarnivå. Exempel på delägarens egna utgifter som ska dras av som en justeringspost i deklARATIONEN:

- resor mellan bostad och arbetsplats
- resor i tjänsten med egen bil
- ökade levnadskostnader vid tjänsteresa.

Nämnda kostnader dras av vid punkt 13 i N3A-blanketten. Har handelsbolaget bokfört kostnaden ska den först återläggas i punkt 5a.

Exempel: Uttag av varor och kontanter

Hanna har utan att erlægga någon betalning tagit ut varor från sitt handelsbolag. Bolaget har inte bokfört varuuttaget. Varornas marknadsvärde är 20 000 kr inkl. moms. Hanna har även tagit ut 30 000 kr i kontanter.

Hanna ska uttagsbeskattas för varuuttaget med 20 000 kr. Bolaget ska också uttagsbeskattas för utgående moms på varuuttaget. När bolaget bokför skulden och kostnaden (minskad intäkt) för utgående moms i räkenskaperna minskar bolagets resultat med samma belopp. Hanna kommer därför att beskattas för uttaget exklusive moms.

Hanna ska ta upp 20 000 kr som uttag på blankett N3A när hon beräknar den justerade anskaffningsutgiften.

Kontantuttaget påverkar bara den justerade anskaffningsutgiften, inte resultatet. Se vidare deklarationsanvisningar till punkterna 3 och 4.

Pensionssparavdrag

Till delägarens egna utgifter räknas premier för pensionsförsäkring som delägaren äger, och inbetalning på eget pensionssparkonto. Pensionssparavdrag får bara göras för premier för pensionsförsäkring som den skattskyldige äger. Om handelsbolaget tecknat en tjänstepensionsförsäkring, som ägs av bolaget och avser delägaren, kan varken bolaget eller delägaren medges avdrag. En pensionsförsäkring måste m.a.o. ägas av delägaren själv för att avdragsrätt för premierna ska föreligga. Har bolaget betalt utgiften ska den noteras i bokföringen som eget uttag. Avdrag för delägarens pensionskostnader får göras om inkomsten från handelsbolaget är aktiv. Det finns en så kallad generell och en specifik beloppsbegränsning. Enligt den specifika beloppsbegränsningen får avdrag göras med 35 % av inkomst av aktiv näringsverksamhet. Beloppet får inte överstiga 10 prisbasbelopp.

Samråd enligt SFS 1982:668				
3	Förmånsvärdet av fri bil	+		19
4	Övriga förmåner och uttag av varor och tjänster	+		2
5	Övriga justeringar av redovisat resultat			2
	a. Intäktsposter, t.ex. privata kostnader som bokförts som kostnad i handelsbolaget	+		
	b. Kostnadsposter, t.ex. privata intäkter som bokförts som intäkt i handelsbolaget	-		22
6	Avyttring av värdepapper och andelar i handelsbolag			23
	a. Min andel av kapitalvinst som ska tas upp till beskattning	+		
	b. Min andel av kapitalförlust som ska dras av	-		24. b
				25.
7.	Vid överlåtelse av andel i handelsbolag: Vinst som beskattas i näringsverksamhet enligt blankett K15B	+		26.
8.	Outnyttjat underskott från tidigare år som ska påverka anskaffningsutgiften	-		27
9.	Uppskov med vinst enligt blankett N4	-		
10.	Återfört uppskov av vinst enligt blankett N4	+		28. a
11.	Inkomst som ska påverka anskaffningsutgiften	Överskott/Underskott (+/-)	=	29. S
				30.
12.	Outnyttjat underskott från tidigare år som inte ska påverka anskaffningsutgiften	-		
13	Kostnader för resor mellan bostad och arbetsplats till den del kostnaden överstiger 10 000 kr samt andra egna kostnader för bolagets verksamhet	-		31a.
14.	Inkomst före räntefördelning	Överskott/Underskott (+/-)	=	

Reglerna om pensionssparavdrag är samma som för enskilda näringsidkare. Vill du veta mer om reglerna kan du läsa broschyren Skatteregler för enskilda näringsidkare (SKV 295).

23.	Egen pensionsförsäkringspremie i näringsverksamheten. Beloppet förs till INK11 p. 10.6 "Eget"	-		
24.	Beräknad särskild löneskatt (24,26 %) på ovanstående pensionsförsäkringspremie	-		
25.	Medgivna avdrag för egenavgifter eller särskild löneskatt föregående beskattningsår	+		
26.	Påförda egenavgifter eller särskild löneskatt föregående beskattningsår	-		
27.	Avgiftsunderlag för egenavgifter eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster	Överskott/Underskott (+/-)	=	
28.	Årets beräknade avdrag för egenavgifter eller särskild löneskatt på förvärvsinkomster	-		
29.	Sjukpenning hänförlig till denna näringsverksamhet	+		
30.	Resultat			

Nedsättning av egenavgifter

Generellt nedsättningsbelopp

Har du ett avgiftsunderlag som överstiger 40 000 kr har du rätt till nedsättning av egenavgifterna med 7,5 %. Nedsättning medges dock med högst 15 000 kr. Nedsättningsbeloppet beräknas automatiskt av Skatteverket.

För ytterligare information se Skatteuträkningsbroschyren (SKV 425).

Regionalt nedsättningsbelopp

Om bolaget bedriver verksamhet från fast driftställe inom stödområde får du göra avdrag för regionalt nedsättningsbelopp. Avdrag medges från egenavgifterna med 10 % av underlaget, dock högst 18 000 kr per år. Regionalt avdrag gör du i Inkomstdeklaration 1, punkt 13.1.

Har bolaget gjort avdrag för arbetsgivaravgifter får den **utvidgade nedsättningen** av egenavgifterna och avdrag för arbetsgivaravgifter uppgå till högst 85 200 kr (gäller det sammanlagda avdraget för alla delägare i bolaget).

Vilka stödområden och verksamheter som berättigar till utvidgat stöd, se Skatteuträkningsbroschyren (SKV 425).

Hur deklareraras resultatet?

Handelsbolaget redovisar resultatet av verksamheten i inkomstdeklarationen (INK4).

Handelsbolaget ska till ledning för delägarnas beskattning lämna information om hur stor del av resultatet som varje delägare ska ta upp. För att delägarna ska kunna redovisa kapitalvinst vid försäljning av fastighet eller bostadsrätt ska information lämnas för varje inkomstslag.

Delägaren tar upp sin del av handelsbolagets resultat på blankett N3A (fysisk person) eller blankett N3B (juridisk person). Resultatet justeras därefter för försäljning av fastighet och aktier, delägarens egna intäkter och kostnader, räntefördelning, expansionsfond m.m. Om delägaren är en fysisk person eller ett dödsbo förs det slutliga överskottet eller underskottet in i delägarens Inkomstdeklaration 1 som aktiv eller passiv inkomst.

En juridisk person för in överskottet eller underskottet i sin inkomstdeklaration som en justering till bolagets övriga resultat. Enligt god redovisningssed ska den juridiska personen också bokföra sin del av handelsbolagets resultat. Överensstämmer inte det bokförda resultatet med det skattepliktiga justeras detta i den juridiska personens inkomstdeklaration. För aktiebolag som tillämpar de förenklade s.k. K2-reglerna i redovisningen (BFNAR 2008:1) ska det bokförda resultatet justeras med skattepliktigt resultat.

Har handelsbolaget sålt fastighet eller bostadsrätt ska en delägare som är fysisk person fylla i blankett K7 eller K8. Blanketten bifogar delägaren till sin inkomstdeklaration.

Särskilt om aktier och andelar

Delägande juridiska personer

Nedan beskrivna regler gäller för avyttringar och utdelningar. För företag (bl.a. aktiebolag) som är delägare i handelsbolag gäller i princip samma regler om företaget äger aktier eller andelar i handelsbolag direkt eller genom handelsbolaget.

Handelsbolag avyttrar andel i handelsbolag – aktiebolag som delägare

Om ett aktiebolag avyttrar en andel i svenskt handelsbolag ska kapitalvinst inte tas upp och kapitalförlust inte dras av. Motsvarande gäller vid en avyttring via ett indirekt innehav. Om ett handelsbolag avyttrar en andel i ett annat handelsbolag ska kapitalvinsten inte tas upp och kapitalförlusten inte dras av i det delägande aktiebolaget (eftersom kapitalvinsten inte skulle ha tagits upp om aktiebolaget själv hade avyttrat handelsbolagsandelen).

Handelsbolag avyttrar aktier – aktiebolag som delägare

Om ett aktiebolag avyttrar en näringsbetingad aktie ska kapitalvinst inte tas upp och kapitalförlust inte dras av. För ytterligare information om aktiebolagets beskattning se broschyren Skatteregler för aktie- och handelsbolag SKV 294. Motsvarande undantag från beskattning gäller också vid avyttring via ett indirekt innehav. Om ett handelsbolag avyttrar en aktie ska kapitalvinsten inte tas upp och kapitalförlusten inte dras av i det delägande aktiebolaget, om kapitalvinsten inte skulle ha tagits upp om aktiebolaget själv hade avyttrat aktien.

I ett aktiebolag ska en kapitalvinst inte tas upp och en kapitalförlust ska inte dras av om innehavet är näringsbetingat. En aktie är näringsbetingad om den är en kapitaltillgång och någon av följande förutsättningar är uppfyllda.

1. Andelen är inte marknadsnoterad.
2. Det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets samtliga aktier i det ägda företaget motsvarar 10 % eller mer av röstetalet för samtliga aktier i företaget.
3. Innehavet betingas av rörelse.

Vid en bedömning om tioprocentgränsen (punkt 2 ovan) är uppfylld ska delägarens aktieinnehav bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav.

Ett aktiebolag innehar en fjärdedel av ett handelsbolag som i sin tur äger 20 % av aktierna i ett marknadsnoterat företag. Det indirekta innehavet uppgår då till 5 % (25 % av 20 %). Eftersom aktiebolagets indirekta andelsinnehav inte överstiger 10 % ska kapitalvinsten tas upp till beskattning eller kapitalförlusten dras av. Överstiger däremot det indirekta innehavet 10 % ska avyttringen inte beskattas hos aktiebolaget.

Kapitalförlust på aktier som ska dras av

När ett handelsbolag avyttrar marknadsnoterade aktier ska kapitalförlusten dras av hos ett delägande aktiebolag (såvida innehavet inte motsvarar 10 % eller mer av röstetalet). Kapitalförlusten ska först kvoterats till 70 %. Återstående del får bara dras av mot kapitalvinster på delägarrätter. Kan kapitalförlusten inte kvittas mot kapitalvinst får den inte utnyttjas av annat företag inom en koncern. Den får inte heller sparas och utnyttjas ett senare år.

Exempel: Handelsbolag avyttrar aktier

Ett handelsbolag ägs till lika delar av en fysisk person och ett aktiebolag. Handelsbolaget avyttrar marknadsnoterade aktier med en kapitalförlust på 60 000 kr och andra marknadsnoterade aktier med en kapitalvinst på 50 000 kr.

I handelsbolagets inkomstdeklaration ska det bokförda resultatet justeras (vinster dras av och förluster tas upp). Kapitalvinster och kapitalförluster som ska tas upp redovisas på blankett N3A och N3B.

Det delägande aktiebolaget ska först kvotera sin del av kapitalförlusten till 21 000 kr (50 % x 60 000 kr x 70%). Kapitalförlusten dras av mot bolagets del av kapitalvinsten 25 000 kr. Kapitalvinsten 4 000 kr tas upp som en justerad intäktspost vid punkt 4a på blankett N3B.

För den fysiska personen gäller att av dennes del av kapitalförlusten på 30 000 kr kvittas 25 000 kr mot dennes del av kapitalvinsten. Resterande del av kapitalförlusten 5 000 kr ska kvoterats till 70 %. Beloppet, 3 500 kr, ska dras av som en justerad kostnadspost vid punkt 6b på blankett N3A.

Utdelning till handelsbolag

Utdelning på en aktie som ägs av ett handelsbolag ska inte tas upp till den del den inte skulle ha tagits upp om handelsbolagsdelägaren själv hade tagit emot utdelningen. Vid en bedömning om den inte skulle ha tagits upp hos delägaren själv, ska andelsinnehavet bestämmas utifrån storleken på delägarens indirekta innehav (se ovan under rubriken "Handelsbolag avyttrar aktier – aktiebolag som delägare").

Om ett handelsbolag tar emot utdelning på onoterade aktier ska ett delägande aktiebolag inte beskattas för sin del av utdelningen. Handelsbolaget redovisar utdelning i bokföringen som en intäkt och någon skattemässig justering ska inte göras i handelsbolagets inkomstdeklaration. Delägande aktiebolag drar i stället av beloppet på sin N3B-blankett (se exempel vid deklara-tionsanvisningar punkt 5).

Delägande fysiska personer

Handelsbolag avyttrar andel i handelsbolag – fysisk person som delägare

Om ett handelsbolag säljer en andel i ett annat handelsbolag ska kapitalvinsten beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet hos fysisk person som är delägare i det säljande handelsbolaget. Kapitalförluster ska dras av men ska först kvoterats till 70 %.

Handelsbolag avyttrar aktier – fysisk person som delägare

Kapitalvinster som uppkommit när handelsbolaget har avyttrat aktier ska tas upp i sin helhet. Kapitalförluster på aktier, som ska dras av, kvittas mot kapitalvinster på aktier. I vissa fall ska kapitalförlusten kvoterats till fem sjättedelar innan den kvittas mot kapitalvinsten. Det gäller t.ex. om en kapitalförlust på inte marknadsnoterade (onoterade) aktier ska kvittas mot kapitalvinster på aktier (marknadsnoterade eller onoterade).

Om det efter en kvittning av kapitalförluster kvarstår en kapitalförlust ska den kvoterats till 70 % innan den dras av mot övriga inkomster. Avser den kvarstående kapitalförlusten aktier som är onoterade ska kvotering i stället ske med fem sjättedelar av 70 %, se exempel Resultatfördelning vid förvärv av andel från aktiebolag.

Om innehavet av de avyttrade aktierna betingas av rörelse som bedrivs av handelsbolaget, eller detta närstående bolag, ska kapitalförlusten dras av i sin helhet.

Förvärv av andel från juridisk person

Om en fysisk person har förvärvat en andel i ett handelsbolag från t.ex. ett aktiebolag begränsas avdragsrätten för handelsbolagets kapitalförluster på aktier på samma sätt som om andelen fortfarande hade innehafts av aktiebolaget. En fysisk person kan alltså inte genom att förvärva andelen i ett handelsbolag från ett aktiebolag ta över och utnyttja en redan realiserad kapitalförlust som aktiebolaget inte får dra av.

Avdragsförbud för handelsbolagets kapitalförlust gäller även i det fall handelsbolaget säljer aktierna efter det att den fysiska personen har övertagit andelen i handelsbolaget. I denna situation ska förlusten på aktierna beräknas på särskilt sätt. Vid kapitalvinstberäkningen ska handelsbolagets avyttrade aktier anses anskaffade av handelsbolaget för marknadsvärdet vid den tidpunkt när den fysiska personen förvärvade handelsbolagsandelen. Därigenom förs inte den värdenedgång som uppkommit i handelsbolaget under det tidigare ägarföretagets tid över till den fysiska personen.

Hur deklareraras avyttringen?

Har handelsbolaget avyttrat aktier eller andelar i handelsbolag ska resultatet justeras i inkomstdeklarationen för bokförda vinster och förluster. Bokförda vinster dras av som en justerad kostnadspost (minuspost), och bokförda förluster tas upp som en justerad intäktspost (pluspost).

Delägaren redovisar kapitalvinster som ska tas upp och kapitalförluster som ska dras av på N3-bilagan. Se vidare deklarationsanvisningar blankett N3A punkt 6 och N3B punkt 4.

Exempel: Redovisning på blanketterna INK4, N3A och N3B

Ett handelsbolag, som ägs till lika delar av ett aktiebolag och en fysisk person, har avyttrat onoterade aktier i AB1 och marknadsnoterade kapitalplaceringsaktier i AB2. Aktierna i AB1 avyttrades med en kapitalförlust på 200 000 kr och i AB2 med en kapitalförlust på 50 000 kr. Aktierna i AB1 var rörelsebetingade för handelsbolaget. Den bokförda förlusten i handelsbolaget uppgår till 245 000 kr och har redovisats i räkenskaps schemat vid punkterna 3.12 och 3.13.

Handelsbolaget tar upp 245 000 kr i inkomstdeklarationen som en justerad intäktspost vid punkt 4.11.

Aktiebolaget får dra av 70% av sin del av förlusten på kapitalplaceringsaktierna 17 500 kr ($70\% \times 50\,000$ kr).

Den fysiska personen drar av 117 500 kr ($[70\% \times 50\,000] + [50\% \times 200\,000]$) i punkt 6b på blankett N3A.

Exempel: Resultatfördelning vid förvärv av andel från aktiebolag

Ett handelsbolag ägs till lika delar av ett aktiebolag och en fysisk person. Den fysiska personen har förvärvat andelen av ett annat aktiebolag. En månad efter det att den fysiska personen förvärvade andelen sålde handelsbolaget onoterade aktier med en förlust på 500 000 kr. De sålda aktierna hade varit näringsbetingade om de hade innehaft av ett aktiebolag. De anses också betingas av den rörelse handelsbolaget bedriver.

När den fysiska personen förvärvade andelen i handelsbolaget var marknadsvärdet på de av handelsbolaget sålda aktierna 55 000 kr. Handelsbolaget sålde aktierna för 5 000 kr. Det innebär att aktierna har sjunkit ytterligare med 50 000 kr under den tid den fysiska personen har innehaft andelen i handelsbolaget. Den fysiska personen får därför dra av 25 000 kr ($50\% \times 50\,000$ kr) av handelsbolagets kapitalförlust om innehavet betingas av handelsbolagets rörelse.

I det fall innehavet inte hade varit betingat av handelsbolagets rörelse medges avdrag med 20 833 kr ($50\% \times 50\,000 \times 5/6$) mot eventuella kapitalvinster på aktier i handelsbolaget. Om det inte finns någon kapitalvinst att kvitta förlusten mot ska avdrag göras med 14 583 kr ($50\% \text{ av } 50\,000 \times 5/6 \times 70\%$).

Det delägande aktiebolaget får däremot inte göra något avdrag.

Kvittning av underskott

Nystartad verksamhet m.m.

Underskott i en näringsverksamhet kan som huvudregel bara kvittas mot framtida överskott i samma näringsverksamhet (samma beräkningsenhet). Från denna bestämmelse finns det **fyra undantag** när en fysisk person kan dra av ett underskott mot andra inkomster.

1. Nystartad verksamhet

Har du nystartad verksamhet får du dra av underskott av aktiv näringsverksamhet. Avdrag medges som allmänt avdrag, och med högst 100 000 kr om året för vart och ett av de fem första åren. Att det i underskottet även ingår ett inrullat underskott från föregående år saknar betydelse. Det saknar också betydelse om föregående års underskott översteg 100 000 kr. För kommanditbolag är avdragsrätten (kvittningsrätten) begränsad till det belopp kommanditdelägaren åtagit sig att ansvara för i kommanditbolaget.

Den som har tagit över en andel i ett handelsbolag från en närstående får göra avdrag endast om överlåtaren skulle ha varit berättigad till avdrag om han själv hade fortsatt driva verksamheten. Avdrag som för nystartad verksamhet kan däremot medges för den som övertagit andelen genom köp, byte eller på annat jämförligt sätt från förälder eller far- eller morförälder.

Avdrag medges inte om delägaren någon gång under de fem beskattningsåren närmast före startåret direkt eller indirekt bedrivit liknande näringsverksamhet. Denna regel finns för att man inte ska kunna flytta verksamheten från en näringsverksamhet till en annan, och på så sätt kringgå femårsgränsen för avdrag.

Exempel: Nystartad verksamhet

År 1 underskott 130 000 kr. Näringsidkaren utnyttjar maximalt belopp 100 000 kr som allmänt avdrag. Till nästa år rullas 30 000 kr.

År 2 underskott 90 000 kr (i detta ingår inrullat underskott 30 000 kr). Näringsidkaren utnyttjar 90 000 kr som allmänt avdrag.

År 3 underskott 20 000 kr. Näringsidkaren väljer att inte utnyttja någon del som allmänt avdrag, utan rullar hela beloppet till nästa år.

År 4 underskott 50 000 kr (i detta ingår inrullat underskott 20 000 kr). Näringsidkaren utnyttjar hela underskottet 50 000 kr som allmänt avdrag.

År 5 underskott 110 000 kr. Näringsidkaren utnyttjar maximalt belopp 100 000 kr som allmänt avdrag. Till nästa år rullas 10 000 kr. Dessa 10 000 kan inte utnyttjas som allmänt avdrag eftersom avdrag bara kan medges de fem första åren. Beloppet kan dock utnyttjas mot framtida överskott i näringsverksamheten.

2. Andelshus

Underskott som är hänförlig till sådan bostad i ett andelshus, som skulle varit delägarens privatbostad om han innehaft den med bostadsrätt, får dras av i kapital. Av underskottet får 70 % dras av. Resterande 30 % som inte får dras av i kapital får inte heller rullas vidare i näringsverksamheten.

3. Vinst på fastighet eller bostadsrätt

Om handelsbolaget har avyttrat en fastighet eller bostadsrätt med kapitalvinst ska underskottet i näringsverksamheten kvittas mot denna vinst (som ska tas upp i kapital). Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten, utan får högst vara så stort att det inte uppkommer någon kapitalvinst eller kapitalförlust. Denna kvittningsregel är i motsats till övriga tre tvingande.

Återstår det efter sådan kvittning ett underskott i näringsverksamheten kan det utnyttjas som allmänt avdrag eller enligt någon av de övriga kvittningsalternativen. Underskottet kan också rullas vidare och utnyttjas till att kvitta mot framtida överskott.

4. Litterär och konstnärlig verksamhet

Underskott av aktiv näringsverksamhet – som uteslutande eller så gott som uteslutande gäller litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet – får dras av som allmänt avdrag. Avdraget får vara hur stort som helst, men avdrag får bara göras för årets underskott. Finns det ett kvarstående underskott från tidigare år får detta inte dras av som allmänt avdrag. Ytterligare en förutsättning för avdrag är att delägarens intäkter av verksamheten inte har varit obetydliga, under en period som omfattar beskattningsåret och de tre föregående beskattningsåren.

Underskott när verksamheten upphör

Har verksamheten i handelsbolaget avvecklats får en delägare som är fysisk person inte göra avdrag för slutligt underskott, såvida inte något av de fyra ovan beskrivna undantagen blir tillämplig.

Har företaget ett underskott har det i regel täckts med egna tillskott. Tillskotten ökar den justerade anskaffningsutgiften på delägarens andel. Ett outnyttjat underskott ska inte minska den justerade anskaffningsutgiften. Är anskaffningsutgiften positiv när andelen inlöses uppkommer en kapitalförlust som får dras av till 70 % i kapital. I princip medges därför avdrag såsom kapitalförlust för den del av underskottet som täcks med egna tillskott. Läs mer i avsnittet ”Avyttring av handelsbolags andel och upplösning av bolaget”.

För juridiska personer utnyttjas ett slutligt underskott på samma sätt som ett löpande underskott.

Begränsning för kommanditdelägare

När det gäller avdrag för underskott gäller en begränsning för kommanditdelägare och andra delägare som har begränsat sitt ansvar för handelsbolagets skulder. De får inte dra av underskott till den del summan av avdraget och de avdrag som gjorts tidigare beskattningsår överstiger ett belopp som motsvarar vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in. Resten av underskottet måste rullas framåt och får bara dras av från framtida inkomster i bolaget.

För kommanditdelägare som är handelsbolag gäller motsvarande begränsning, se ”Handelsbolag som äger andel i handelsbolag” i avsnittet ”Beskattnings av delägare”. Se även deklarationsanvisningarna till blankett N3B, punkterna 7–8 och blankett N3A punkt 31a.

Exempel: Underskott i kommanditbolag som ägs av handelsbolag

Ett handelsbolag äger en andel i ett kommanditbolag, och har begränsat sitt ansvar till 100 000 kr i kommanditbolaget.

År 1 hade handelsbolaget ett överskott på 150 000 kr. Kommanditbolaget visade ett underskott. Av underskottet ska handelsbolaget dra av 60 000 kr. Underskottet är mindre än avdragsutrymmet 100 000 kr och får dras av i sin helhet från överskottet i handelsbolaget. När underskottet har dragits av kvarstår ett resultat i handelsbolaget på 90 000 kr, som ska fördelas på delägarna.

År 2 uppgick handelsbolagets del av underskottet i kommanditbolaget till 70 000 kr. Av avdragsutrymmet återstår bara 40 000 kr (det begränsade ansvaret 100 000 kr minus 60 000 kr som utnyttjades år 1). Dessa 40 000 kr kan dras av mot handelsbolagets överskott. De återstående 30 000 kr kan endast kvittas mot framtida överskott från kommanditbolaget. Underskott som rullas till nästa år anges i punkt 8, se vidare blankettanvisningarna till blankett N3B.

Ackord

Om ett handelsbolag får ackord utan konkurs ska avdraget för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder som fallit bort. Den del av underskottet som får dras av ska alltså minskas med ackordsbeloppet. Det är inrullat underskott ackordsåret som ska minskas.

Det är underskottet hos delägaren i handelsbolaget som ska begränsas, inte underskottet i handelsbolaget. För ett aktiebolag som äger andel i ett handelsbolag är det m.a.o. eventuellt underskott i aktiebolaget som minskas.

Konkurs

Har handelsbolaget (men inte delägarna) försatts i konkurs förlorar delägarna inte rätten till avdrag för utnyttjat underskott som uppkommit i handelsbolaget före konkursen.

När konkursen avslutats utan överskott är bolaget upplöst. Underskott som kvarstår utnyttjat kan inte utnyttjas ett senare år, se ”Underskott när verksamheten upphör”.

Om en delägare i ett handelsbolag själv försätts i konkurs har han inte rätt till avdrag för underskott av näringsverksamhet. Rätten till avdrag för underskott som uppkommit före eller under den tid han är försatt i konkurs går helt förlorad.

30. Resultat			
Överskott överförs till INK11, p. 10.1 eller 10.3	(+)	=	
Underskott	(-)	=	
31a Allmänt avdrag. Vid konstnärlig eller nystartad näringsverksamhet utnyttjat underskott (för även beloppet till p. 14.1 i INK11).		+	
31b Underskott som utnyttjats i kapital. Vinst vid avyttring av näringsfastighet/näringsbostadsrätt och underskott i andelshus		+	
32. Kvarvarande underskott. Överförs till INK11, p. 10.2 eller 10.4.	(-)	=	

Justerad anskaffningsutgift

Andelens justerade anskaffningsutgift är ett skattemässigt begrepp och har stor betydelse för delägarens beskattning. Vid avyttring och inlösen av en andel av fysisk person används anskaffningsutgiften för att beräkna vinst och förlust. Den justerade anskaffningsutgiften för andelen motsvarar en akties anskaffningsutgift. Justerad anskaffningsutgift fastställs inte varje beskattningsår utan först när man avyttrar andelen. Det är därför bra att tänka på att spara underlag för hur man har beräknat sin justerade anskaffningsutgift under den tiden man har ägt andelen i handelsbolaget.

Vem ska beräkna anskaffningsutgiften?

Fr.o.m. den 1 januari 2010 gäller att juridiska personers (bl.a. aktiebolag) försäljning av handelsbolagsandelar ska normalt inte beskattas. Av denna anledning finns det inte längre något behov för dessa personer att beräkna andelens anskaffningsutgift. Fysisk person som äger andel i handelsbolag ska däremot beskattas för den kapitalvinst som uppkommer när handelsbolaget avyttrar andel i annat handelsbolag. Av denna anledning ska handelsbolag som äger andel i annat handelsbolag beräkna och redovisa den justerade anskaffningsutgiften på blankett N3B.

Ett aktiebolag som har negativ anskaffningsutgift på andelen den 1 januari 2010 ska beskattas för denna, se vidare broschyren Skatteregler för aktie- och handelsbolag (SKV 294).

För delägare som är fysisk person har andelens justerade anskaffningsutgift inte bara betydelse när andelen avyttras. Vid den årliga beskattningen har den också betydelse för bestämmelserna om räntefördelning och expansionsfond. Anskaffningsutgiften beräknas och redovisas på blankett N3A. När andelen avyttras bestäms storleken på den justerade anskaffningsutgiften.

Hur beräknas anskaffningsutgiften?

Den justerade anskaffningsutgiften beräknas enligt följande

+	Erlagd ersättning för andelen
+	Andra tillskott
-	Uttag
+	Skattepliktiga inkomster från bolaget
-	<u>Underskott som utnyttjats</u>
=	Justerad anskaffningsutgift

Om delägarens tillskott

Varje tillskott som en delägare gör ska öka den justerade anskaffningsutgiften på hans andel. Som tillskott räknas inte bara kontanter utan även tillgångar som delägaren tillfört bolaget. Om delägaren tar över handelsbolagets skulder räknas också detta som ett tillskott. Eget arbete anses inte som tillskott.

Tillskott redovisas per räkenskapsår.

Om delägarens uttag

Varje uttag som en delägare gör ska minska den justerade anskaffningsutgiften på hans andel. Uttag kan avse annat än kontanta medel, till exempel uttag av varor. Förmån av fri bostad eller bil räknas också som ett uttag. Uttag av varor och tjänster ska tas upp till marknadsvärdet inklusive moms.

Har delägaren förvärvat tillgångar från bolaget till ett pris som understiger marknadsvärdet ska uttagsbeskattning ske vid inkomstbeskattningen, det vill säga beskattningen ska ske som om tillgången sålts till marknadsvärdet. Det belopp varmed ersättningen understiger marknadsvärdet ska också tas upp som ett uttag när andelens justerade anskaffningsutgift beräknas. Läs mer under "Överlåtelse av fastighet och bostadsrätt till underpris" i avsnittet "Särskilda regler".

Har handelsbolaget betalt en privat kostnad för delägaren, till exempel en pensionsförsäkringspremie, ska beloppet tas upp som ett uttag.

Uttag ska redovisas per handelsbolagets räkenskapsår.

Bokföring av tillskott och uttag

Delägarens tillskott och uttag framgår vanligtvis av handelsbolagets bokföring, eftersom tillskott och uttag noteras mot delägarnas egna kapitalkonton. Om delägaren har köpt tillgångar till underpris eller om bolaget har betalat delägarens privata utgifter, så framgår däremot inte alltid uttaget av delägarens kapitalkonto.

Exempel: Delägarens privata utgifter

Ett handelsbolag har betalat en av delägarnas pensionsförsäkringspremier med 10 000 kr. Premien har kostnadsförts i bolagets bokföring.

I delägarens N3A-bilaga punkt 5a tas 10 000 kr upp som en justerad intäktspost.

Delägaren ska också ta upp 10 000 kr som uttag vid punkt 73 när den justerade anskaffningsutgiften beräknas.

Det bör noteras att betalningen rätteligen borde ha bokförts som eget uttag. I sådana fall hade det inte krävts någon skattemässig justering och uttaget hade framgått av bokföringen.

Om inkomster och underskott

Skattepliktiga inkomster och avdragsgilla underskott redovisas per beskattningsår, det vill säga räkenskapsår för inkomst av näringsverksamhet och kalenderår för inkomst av kapital. Den justerade anskaffningsutgiften ska bara påverkas i den utsträckning intäkten ska tas upp till beskattning eller kostnaden får dras av. Det har ingen betydelse i vilket inkomstslag en inkomst/kapitalvinst ska tas upp eller ett underskott/kapitalförlust dras av.

För en fysisk person gäller att endast 90 % av vinsten vid avyttring av fastighet ska tas upp till beskattning. Motsvarande belopp ska tas upp som inkomst när den justerade anskaffningsutgiften beräknas. Av en förlust får 63 % dras av. Eftersom denna förlust kan utnyttjas i inkomstslaget kapital, ska den justerade anskaffningsutgiften minskas med samma belopp.

Underskott

Ett underskott ska påverka den justerade anskaffningsutgiften det år avdraget faktiskt görs, det vill säga när underskottet minskar en inkomst som annars skulle beskattas.

Fysiska personer som rullar underskottet vidare för att göra avdrag mot framtida överskott har inte utnyttjat underskottet. Den justerade anskaffningsutgiften ska därför inte heller påverkas. Som tidigare beskrivits under "Kvittning av underskott" finns det fyra situationer när en fysisk person kan (eller är tvingad att) göra avdrag för ett underskott. Utnyttjas ett underskott på något av dessa sätt ska den justerade anskaffningsutgiften minskas med samma belopp som dragits av.

Delägarens egna utgifter

Den justerade anskaffningsutgiften ska bara påverkas av överskott och underskott som kommer från och som bokförts i handelsbolaget. Har delägaren egna utgifter på grund av sin verksamhet i bolaget, till exempel ökade levnads-kostnader, ska dessa utgifter bara påverka resultatet och inte den justerade anskaffningsutgiften.

Exempel: Egna utgifter

Ett handelsbolag redovisar ett resultat på 200 000 kr. Hela resultatet ska tas upp av Adam, som också har tagit ut 200 000 kr i kontanta medel. Adam har använt sin privata bil för resor i näringsverksamheten. För detta får han dra av 12 000 kr. Bilkostnaderna är inte bokförda i handelsbolaget, så Adam gör avdraget på deklara-tionsblankett N3A punkt 13.

Adams justerade anskaffningsutgift ökas med 200 000 kr för inkomsten från handelsbolaget och minskas med samma belopp för uttaget. Avdraget för bilen på 12 000 kr minskar det resultat som ska beskattas, men påverkar inte den justerade anskaffningsutgiften.

Räntefördelning och underskott

Negativ räntefördelning kan leda till att ett underskott kan utnyttjas. Ett utnyttjat underskott på grund av negativ räntefördelning ska minska den justerade anskaffningsutgiften.

Exempel: Negativ räntefördelning

Underskott före räntefördelning	–	40 000 kr
Negativ räntefördelning	+	8 000 kr
Underskott efter räntefördelning	=	32 000 kr

Underskottet har utnyttjats mot den negativa räntefördelningen med 8 000 kr. Underskottet anses ha dragits av till denna del, och ska också minska den justerade anskaffningsutgiften med samma belopp.

Periodiseringsfond

Avsättning till en periodiseringsfond minskar den skattepliktiga inkomsten, och till följd därav också den justerade anskaffningsutgiften. En återföring av periodiseringsfonden ökar inkomsten och därmed också den justerade anskaffningsutgiften.

Expansionsfond

Avsättning till en expansionsfond minskar den skattepliktiga inkomsten och därför också den justerade anskaffningsutgiften. Samtidigt ska dock den justerade anskaffningsutgiften ökas med den expansionsfondsskatt som ska betalas, det vill säga 22 % av avsättningen.

När expansionsfonden återförs till beskattning ökar inkomsten – och då även den justerade anskaffningsutgiften. Samtidigt ska den justerade anskaffningsutgiften minskas med den expansionsfondsskatt som delägaren får tillbaka, det vill säga 22 % av det återförda beloppet. (Beloppet tillgodoräknas delägaren när den slutliga skatten fastställs och är därför ett uttag.)

Räntefördelning

En aktieägare som lånar ut pengar till sitt aktiebolag kan få marknadsmässig ränta som beskattas i inkomstslaget kapital. För att jämställa beskattningen för delägare i handelsbolag med aktiebolagsdelägare finns särskilda bestämmelser om räntefördelning. Reglerna gäller för delägare som är fysisk person.

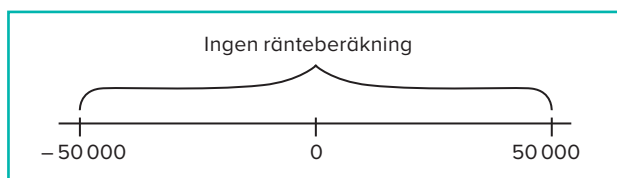
Positiv eller negativ räntefördelning

Räntefördelningen kan vara antingen positiv eller negativ. Positiv räntefördelning beräknas när delägaren har ett positivt kapitalunderlag på sin andel i handelsbolaget. Kapitalunderlaget beräknas utifrån den justerade anskaffningsutgiften. Den justerade anskaffningsutgiften blir positiv om delägaren har gjort tillskott till bolaget eller har tagit ut mindre medel än vad handelsbolaget givit i resultat.

Negativ räntefördelning beräknas vid det motsatta förhållandet, det vill säga när kapitalunderlaget är negativt. Kapitalunderlaget blir negativt om delägaren tagit ut mer medel än vad bolaget givit i resultat.

För att förenkla beräknas räntebeloppet (fördelningsbeloppet) schablonmässigt utifrån statslåneräntan. För att undvika arbete med småbelopp görs ingen räntefördelning om kapitalunderlaget är högst +/- 50 000 kr.

Positiv räntefördelning är frivillig och negativ räntefördelning är tvingande.



Positiv räntefördelning

Vid positiv räntefördelning får du avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för en schablonberäknad ränta. Motsvarande belopp tar du upp som ränteinkomst i inkomstslaget kapital.

Avdraget (positivt fördelningsbelopp) beräknar du genom att multiplicera ditt positiva kapitalunderlag med statslåneräntan vid utgången av november månad året före det aktuella beskattningsåret ökad med 6 %. För beskattningsåret 2016 ska det positiva kapitalunderlaget multipliceras med 6,65 % (0,65 % + 6 %). Det beloppet kallas positivt fördelningsbelopp.

Positiv räntefördelning får göras med högst ett belopp som motsvarar resultatet av näringsverksamhet före räntefördelning. Genom att följa deklarationsblankett N3A får du fram detta resultat vid punkten 14. Om verksamheten upphör begränsas inte avdraget till resultatet i punkt 14, se deklarationsanvisningar blankett N3A punkterna 14–16.

Negativ räntefördelning

Vid negativ räntefördelning ska du ta upp en schablonberäknad ränta i inkomstslaget näringsverksamhet. Motsvarande belopp får du dra av som räntekostnad i inkomstslaget kapital.

Intäkten (negativt fördelningsbelopp) beräknar du genom att multiplicera ditt negativa kapitalunderlag med statslåneräntan vid utgången av november månad året före det aktuella beskattningsåret ökad med 1,0 %. För beskattningsåret 2016 ska det negativa kapitalunderlaget multipliceras med 1,65 % (0,65 % + 1,0 %). Det beloppet kallas negativt fördelningsbelopp.

Kapitalunderlaget

När du ska beräkna kapitalunderlaget för räntefördelning ska du utgå ifrån den justerade anskaffningsutgiften för andelen. Du ska använda värdet vid det föregående beskattningsårets utgång (vilket är samma som värdet vid beskattningsårets ingång). Beloppet ska justeras för vissa poster. Kapitalunderlaget beräknar du så här:

- +/- Den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets ingång
 - + Kvarstående sparat fördelningsbelopp
 - + Övergångspost
 - Tillskott under det föregående beskattningsåret som görs i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget
 - Lån från bolaget till delägaren eller närstående till delägaren under det aktuella beskattningsåret, om inte räntan på lånet är marknadsmässig
-
- = Kapitalunderlag för räntefördelning

Sparat fördelningsbelopp

Positiv räntefördelning är frivillig. Du kan därför själv välja om du vill utnyttja positivt fördelningsbelopp eller inte. Du kan också välja att bara utnyttja en del. Utnyttjas inte hela det positiva fördelningsbeloppet får du spara det till efterföljande år. Se exemplet "Sparat fördelningsbelopp".

Det sparade fördelningsbeloppet ökar nästa års kapitalunderlag (jämför med ränta på en bankbok, där ränta beräknas på föregående års ränta om den inte tagits ut). Har du sparat fördelningsbelopp från tidigare år och det ska göras negativ räntefördelning, måste det negativa räntefördelningsbeloppet kvittas mot det positiva fördelningsbeloppet som du har sparat.

Sparat fördelningsbelopp kan inte överlåtas från handelsbolagsdelägare till någon annan. Varken vid köp och byte eller vid arv och gåva. Det kan inte heller överföras till en annan näringsverksamhet, till exempel ett annat handelsbolag eller en enskild firma.

Är kapitalunderlaget mellan +50 000 kr och -50 000 kr får du inte göra någon räntefördelning. Det innebär dels att inget fördelningsbelopp beräknas, dels att ett sparat positivt fördelningsbelopp inte får utnyttjas för räntefördelning detta år, utan måste sparas ytterligare ett år.

Kapitaltillskott

Med kapitaltillskott menas bruttoinsättningarna i bolaget, inte nettot av tillskott och uttag. Om du har gjort mindre utlägg för handelsbolagets utgifter anses det inte vara kapitaltillskott i detta avseende. Detsamma gäller vid utlägg av privata medel vid tjänsteresa.

Lån från bolaget till delägaren

Lån med förmånlig ränta ska dras av för att delägarna inte ska kunna låna bolagets pengar, med liten eller ingen ränta alls, och på så sätt i praktiken både disponera dem privat och få göra räntefördelning för dem. Vilken räntenivå som är förmånlig går inte att schablonmässigt fastslå.

Med lån avses lån i vanlig mening. Löpande uttag som räknas av mot delägarens resultatandel för räkenskapsåret anses inte som lån i detta sammanhang.

Lånet ska dras av även om det bara löpt under en begränsad del av räkenskapsåret. Om lånebeloppets storlek varierat under året bör du därför på motsvarande sätt dra ifrån det högsta beloppet.

Exempel: Kapitalunderlag räntefördelning

Ulla är delägare i ett handelsbolag. Den positiva justerade anskaffningsutgiften på hennes andel var vid beskattningsårets ingång 150 000 kr. Den 15 december 2015 gjorde Ulla ett tillskott till bolaget med 30 000 kr som återbetalades den 2 januari 2016. Under beskattningsåret har bolaget lånat ut 50 000 kr till Ullas son. Lånet är räntefritt.

Justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets ingång	+ 150 000 kr
Icke varaktigt kapitaltillskott under år 2015	- 30 000 kr
Ränteförmånligt lån	- 50 000 kr
Kapitalunderlag för räntefördelning	+ 70 000 kr

Då kapitalunderlaget överstiger + 50 000 kr får positiv räntefördelning ske med 4 655 kr ($6,65\% \times 70\,000$ kr). Ulla kan dra av detta belopp från sin inkomst av näringsverksamhet från handelsbolaget och ta upp det som en inkomst av kapital.

Detta gäller dock endast under förutsättning att Ullas överskott för räntefördelningen uppgår till minst 4 655 kr. Ulla avstår från att göra räntefördelning. Ullas positiva räntefördelningsbelopp sparas till 2018 års deklaration. Nedanstående är en illustration av Ullas beräkning av räntefördelning i N3A-blanketten.

Övergångsposten

Övergångsposten ska ha fastställts vid 1995 års taxering. Varje år ska du lägga till övergångsposten när kapitalunderlaget beräknas.

Om andelen i ett handelsbolag övergår till en annan fysisk person eller ett dödsbo genom arv, gåva eller liknande överlåtelse, tar den nya ägaren även över övergångsposten.

Exempel: Sparat fördelningsbelopp

	Resultat	Fördelningsbelopp
Inkomst före räntefördelning	+ 80 000 kr	
Årets positiva fördelningsbelopp		+ 20 000 kr
Utnyttjat fördelningsbelopp	- 15 000 kr	- 15 000 kr
Fördelningsbelopp att spara		+ 5 000 kr
Inkomst efter räntefördelning	+ 65 000 kr	

Kapitalunderlag för räntefördelning

33. Positiv justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets ingång	+	150 000
34. Negativ justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets ingång	-	
35. Icke varaktiga kapitaltillskott till handelsbolaget under föregående beskattningsår (exklusive tillskott vid bildande av bolaget)	-	30 000
36. Ränteförmånligt lån från handelsbolaget till delägaren under beskattningsåret	-	50 000
37. Ständig övergångspost vid 1995 års taxering	+	
38. Sparat fördelningsbelopp från föregående beskattningsår	+	
39. Kapitalunderlag (+/-)	=	+ 70 000
40. Positivt kapitalunderlag enligt p. 39 multiplicerat med 6,65 % (= positivt fördelningsbelopp) ²	=	4 655
41. Negativt kapitalunderlag enligt p. 39 multiplicerat med 1,65 % (= negativt fördelningsbelopp) ²	=	
42. Sparat fördelningsbelopp från föregående beskattningsår	+	
Summa fördelningsbelopp		
43. Positivt belopp (+)	=	4 655
44. Negativt belopp (-)	=	
45. Utnyttjat positivt fördelningsbelopp vid p. 15	-	
46. Eventuellt kvarvarande positivt räntefördelningsbelopp som sparas till nästa års deklaration (+)	=	4 655

² Fördelningsbelopp ska endast beräknas om kapitalunderlaget överstiger eller

Periodiseringsfond

En **avsättning** till periodiseringsfond minskar det skattepliktiga resultatet. Och när avsättningen **återförs** ökar resultatet. Bestämmelserna om periodiseringsfond ger med andra ord inget definitivt avdrag, utan ger delägaren en möjlighet att skjuta beskattningen på framtiden.

Genom avsättning till periodiseringsfond ges en möjlighet till att jämma ut resultatet över flera år. Eftersom beskattningen skjuts på framtiden har den även en viss likviditetsstärkande effekt.

Avdraget

Det är delägaren som får göra avdrag för periodiseringsfond. Periodiseringsfonden ska inte noteras i handelsbolagets bokföring eller på annat sätt redovisas i handelsbolagets deklaration. En fysisk person gör avdrag på blankett N3A.

Avdragets storlek

En juridisk person får göra avdrag med högst 25 % av inkomsten. En delägare som är fysisk person eller ett dödsbo får göra avdrag med 30 % av inkomsten. Genom att följa deklaraionsblanketten är det enkelt att räkna fram den inkomst som avdraget beräknas på.

Egen fond

Varje års avsättning i näringsverksamheten bildar en egen fond. Det är tillåtet att ha högst sex fonder vid ett och samma tillfälle. Delägaren bestämmer själv när han inom sexårsperioden vill återföra fonden. Under denna sexårsperiod kan fonden återföras till viss del eller i sin helhet.

Avdraget måste återföras senast det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår som avdraget hänför sig till. Vid beskattningen 2017 ska med andra ord avsättningar som gjorts beskattningen 2011 eller tidigare vara återförda.

Avveckling eller överlåtelse

En fysisk person ska omedelbart återföra sina periodiseringsfonder till beskattning om:

- handelsbolaget upphör att driva verksamhet
- andelen i handelsbolaget övergår till en ny ägare
- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör
- näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal
- det beslutats att handelsbolaget ska träda i likvidation
- delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Om näringsverksamheten överförs till ett aktiebolag eller en enskild firma får under vissa förutsättningar även periodiseringsfonderna överlätas.

17. Återföring av periodiseringsfond		+	
18. Inkomst före avsättning till periodiseringsfond	Överskott/Underskott (+/-) =		←
19. Avsättning till periodiseringsfond, dock högst 30 % av överskott vid p. 18.		-	
20. Inkomst före avsättning till expansionsfond	Överskott/Underskott (+/-) =		←
21. Ökning av expansionsfond, dock högst överskott vid p. 20 eller positivt kapitalunderlag enligt p. 53. Beloppet förs till INK1 ¹ p. 12.1		-	
22. Minskning av expansionsfond. Beloppet förs till INK1 ¹ p.12.2		+	

Expansionsfond

I ett aktiebolag beskattas bolagets resultat med 22 %. Aktieägaren beskattas först när han tar ut medel från bolaget i form av lön eller utdelning. Utan särskilda regler skulle en delägare i ett handelsbolag beskattas för hela sin del av vinsten oavsett om han har tagit ut den eller inte. Det skulle leda till att framtida investeringar måste finansieras med fullt beskattade medel. För att handelsbolagsbeskattningen ska vara neutral med den i ett aktiebolag finns bestämmelser om expansionsfond.

I korthet innebär bestämmelserna att du kan minska din inkomst genom avsättning till expansionsfond. Du ska betala 22 % i expansionsfondsskatt beräknat på det avsatta beloppet. När expansionsfonden återförs ökar det din inkomst. Samma år som återföringen får du tillbaka 22 % av det återförda beloppet.

Hur beräknas avdraget?

Avdragets storlek beräknar du utifrån ett kapitalunderlag. När du beräknar kapitalunderlaget ska du utgå från den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång. Avdrag för avsättning till expansionsfond begränsas av storleken på ditt positiva kapitalunderlag för expansionsfond i N3A-blankettens punkt 53. Avdraget får inte heller överstiga din inkomst av näringsverksamheten före avdraget som du hittar i punkt 20. Även om ditt kapitalunderlag i punkt 53 är positivt med t.ex. 30 000 kr så får avsättning till expansionsfond högst ske med 20 000 kr om din inkomst i punkt 20 bara är 20 000 kr. En avsättning till expansionsfond får inte leda till ett underskott.

När du beräknar ditt kapitalunderlag för expansionsfond ska du utgå från din justerade anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång. Det är normalt den anskaffningsutgift som du räknar fram till och med punkt 79 som är utgångspunkten för beräkningen av ditt kapitalunderlag för expansionsfond.

Kapitalunderlag för expansionsfond

För en delägare i ett handelsbolag gäller att expansionsfonden inte får uppgå till så högt belopp att kapitalunderlaget för expansionsfonden är negativt.

När du ska beräkna kapitalunderlaget ska du utgå ifrån den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång. I vanliga fall ska du öka anskaffningsutgiften med 22 % av din ökning p.g.a. beskattningsårets avsättning till expansionsfond (punkt 81). När du beräknar kapitalunderlaget ska denna ökning däremot inte beaktas, se exempel Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt. För att få kapitalunderlaget ska anskaffningsutgiften justeras för vissa poster.

- + / – Den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång
- + Övergångspost
- Tillskott under beskattningsåret som görs i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i bolaget
- Lån från bolaget under beskattningsåret till delägaren eller närstående till delägaren, om inte räntan på lånet är marknadsmässig
- = Kapitalunderlag för expansionsfond

Är kapitalunderlaget negativt måste expansionsfonden återföras. Återföring ska ske med det negativa beloppet dividerat med 0,78. Om till exempel kapitalunderlaget är minus 7 800 kr ska 10 000 kr av expansionsfonden återföras. Givetvis ska du aldrig återföra större belopp än vad du satt av till expansionsfond. Se exemplet ”Återföring av expansionsfond” på sida 24.

20. Inkomst före avsättning till expansionsfond	Överskott/Underskott (+/-)	= +140 000	←
21. Ökning av expansionsfond, dock högst överskott vid p. 20 eller positivt kapitalunderlag enligt p. 53. Beloppet förs till INK1 ¹ p. 12.1	-	125 000	
22. Minskning av expansionsfond. Beloppet förs till INK1 ¹ p.12.2	+		

Kapitalunderlag för expansionsfond

47. Positiv justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång före ändring pga. expansionsfond enligt p. 79	+	125 000
48. Negativ justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång före ändring pga. expansionsfond enligt p. 79	-	
49. Icke varaktiga kapitaltillskott till handelsbolaget under beskattningsåret (exklusive tillskott vid bildande av bolaget)	-	
50. Ränteförmånligt lån från handelsbolaget till delägaren under beskattningsåret	-	
51. Ständig övergångspost vid 1995 års taxering	+	
52. Minskning av expansionsfond som kvittats mot underskott vid p. 55 och som medfört att underskottet anses utnyttjat vid p. 76	+	
53. Beskattningsårets kapitalunderlag för expansionsfond (+/-)	=	125 000

79. Justerad anskaffningsutgift före expansionsfond (+/-)	=	+ 125 000
80. Ökning av expansionsfond enligt p. 21	-	125 000
81. Expansionsfondsskatt att betala, 22 % på beloppet vid p. 80	+	27 500
82. Minskning av expansionsfond enligt p. 22	+	
83. Expansionsfondsskatt att tillgodoföras på minskning av expansionsfond, 22 % av beloppet vid p. 82	-	
84. Positiv justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång/avyttringstidpunkten (+)	=	27 500
85. Negativ justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång/avyttringstidpunkten (-)	=	

³ Bilaga "Delägaruppgifter" till inkomstdeklaration 4.

⁴ Inkomstdeklaration 1.

Expansionsfond

86. Expansionsfond vid årets ingång	+	300 000
87. Ökning av expansionsfond enligt p. 21	+	125 000
88. Minskning av expansionsfond enligt p. 22	-	
89. Expansionsfond vid årets utgång	=	425 000

Förklaring till ovanstående bild

Delägarrens inkomst före avsättning till expansionsfond uppgår i ovanstående exempel till 140 000 kr (punkt 20). Delägaren har den 1 januari 2016 en expansionsfond om 300 000 kr (punkt 86). Delägarrens anskaffningsutgift före expansionsfond är positiv (+) med 125 000 kr (punkt 79).

Summan i punkt 79 uppgår till ett positivt belopp om 125 000 kr och förs därför till punkt 47 för beräkning av kapitalunderlaget för expansionsfond. Inga andra poster ska påverka kapitalunderlaget så detta är i punkt 53 fortsatt positivt (+) med 125 000 kr.

Delägaren ökar sin expansionsfond med 125 000 kr (punkt 21) vilket minskar inkomsten av näringsverksamheten. En expansionsfondsskatt om 22 % ska betalas på det avsatta beloppet, vilket motsvarar 27 500 kr (125 000 x 22 %). Delägarrens anskaffningsutgift minskar med ökningen av expansionsfond (punkt 80) och ökar med den expansionsfondsskatt som ska betalas (punkt 81). Vid beskattningsårets utgång har delägaren en positivt justerad anskaffningsutgift om 27 500 kr (punkt 84) och en expansionsfond uppgående till 425 000 kr (punkt 89).

Avveckling och överlåtelse

Expansionsfonden ska bland annat återföras om

- handelsbolaget upphör att bedriva näringsverksamheten
- andelen i handelsbolaget avyttras eller övergår till ny ägare på något annat sätt
- skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör
- det beslutas att handelsbolaget ska träda i likvidation
- delägaren eller handelsbolaget försätts i konkurs.

Arv, gåva m.m.

Om andelen i ett handelsbolag överförs genom gåva, bodelning, arv eller testamente kan expansionsfonden tas över av förvärvaren.

Vid gåva och bodelning krävs att parterna skriftligt har avtalat att expansionsfonden ska tas över av den nya ägaren. Vid arv och testamente ska mottagaren skriftligen förklara att han tar över expansionsfonden.

Som förutsättning för övertagandet gäller också

- att mottagaren är en obegränsat skattskyldig person
- att expansionsfonden inte får tas över med större belopp än vad som motsvarar den justerade anskaffningsutgiften på andelen
- att övertagandet alltid är begränsat till 133% av den justerade anskaffningsutgiften på andelen vid utgången av det tredje beskattningsåret före det beskattningsår då övertagandet sker.

Byte av företagsform

Om ett handelsbolag upplöses och reallgångarna skiftas ut på delägarna kan expansionsfonden överföras från delägarans andel i handelsbolaget till hans enskilda firma.

Expansionsfonden kan inte överföras till ett aktiebolag. Däremot kan näringsidkaren begära att expansionsfonden ska ersättas av enkelbeskattat kapital i aktiebolaget. För att överlåtaren inte ska beskattas för expansionsfonden krävs att samtliga reallgångar överläts och att tillskottet av kapital till aktiebolaget motsvarar minst 78% av expansionsfonden. Detta tillskott ökar inte aktiernas anskaffningsutgift.

Exempel: Avsättning till expansionsfond

År 1

Resultat före expansionsfond	+ 400 000 kr
Avsättning till expansionsfond	<u>- 100 000 kr</u>
Överskott i näringsverksamhet	= 300 000 kr
Expansionsfondsskatt ska betalas med 22 000 kr (22% x 100 000 kr)	

År 2

Resultat före expansionsfond	+ 380 000 kr
Avsättning till expansionsfond	<u>- 180 000 kr</u>
Överskott i näringsverksamhet	= 200 000 kr
Expansionsfondsskatt ska betalas med 39 600 kr (22% x 180 000 kr)	

År 3

Resultat före expansionsfond	- 180 000 kr
Återföring av expansionsfond	<u>+ 200 000 kr¹⁾</u>
Överskott i näringsverksamhet	= 20 000 kr

När den slutliga skatten för år 3 beräknas tillgodoräknas expansionsfondsskatt med 44 000 kr (22% x 200 000 kr). Av expansionsfonden finns 80 000 kr kvar att återföra.

Genom avsättning och återföring av expansionsfonden, kan du som i detta exempel, göra förlustutjämning bakåt i tiden.

¹⁾Hur stort belopp som måste återföras avgörs av kapitalunderlaget för expansionsfonden.

Exempel: Kapitalunderlag, avsättning till expansionsfond

Justerad anskaffningsutgift	
vid beskattningsårets utgång	+ 90 000 kr
Ej varaktigt kapitaltillskott under året	- 30 000 kr
Lån för vilket marknadsmässig ränta inte utgår	- 50 000 kr
Övergångspost	<u>+ 20 000 kr</u>
Kapitalunderlag =	+ 30 000 kr

Din inkomst före avdrag för expansionsfonden är 70 000 kr.

Avdrag för avsättning till expansionsfonden kan göras med högst 30 000 kr för att kapitalunderlaget inte ska bli negativt.

På denna ökning ska du betala 22% i expansionsfondsskatt. Detta belopp ökar den justerade anskaffningsutgiften, men ska inte tas med när kapitalunderlaget för expansionsfond beräknas (se exemplet "Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt").

Resultatet efter avsättning till expansionsfond blir 40 000 kr (70 000 kr - 30 000 kr), om du gör maximal avsättning.

Exempel: Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt

Dag äger en andel i ett nybildat handelsbolag. Av handelsbolagets resultat år 1 ska han ta upp 100 000 kr. Dag har under år 1 varken gjort några tillskott eller uttag. Hans kapitalunderlag är därför 100 000 kr. Dag gör avdrag för avsättning till expansionsfond med 100 000 kr.

Den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång blir 22 000 kr (expansionsfondsskatten ökar anskaffningsutgiften).

År 2 visar handelsbolaget 0 kr i resultat. Dag har endast tagit ut 22 000 kr för att betala expansionsfondsskatten för år 1. Kapitalunderlaget uppgår till 0 kr (den justerade anskaffningsutgiften vid beskattningsårets utgång på 22 000 kr minus uttaget på 22 000 kr). Expansionsfonden behöver därför inte återföras.

Exempel: Återföring av expansionsfond

Vid beskattningsårets ingång finns en expansionsfond uppgående till 50 000 kr. Det innebär att den i punkt 79 framräknade anskaffningsutgiften som ska ligga till grund för beräkningen av kapitalunderlaget för expansionsfond påverkas på följande vis.

Justerad anskaffningsutgift	+ 60 000 kr
vid beskattningsårets utgång enligt punkt 79	
Positiv justerad anskaffningsutgift i punkt 47	+ 60 000 kr
Icke varaktigt kapitaltillskott under året	- 40 000 kr
Lån för vilken marknadsmässig ränta inte utgår	- 50 000 kr
Övergångspost	+ 20 000 kr
Kapitalunderlag =	- 10 000 kr

När kapitalunderlaget beräknas ska du ta hänsyn till att den justerade anskaffningsutgiften minskar på grund av återbetald expansionsfondsskatt. (Det är med andra ord annorlunda

än vid avsättning där hänsyn inte ska tas till den ökning av den justerade anskaffningsutgiften som en betalning av expansionsfondsskatten medför.) Av expansionsfonden måste i detta exempel 12 821 kr återföras (10 000 kr/0,78). Du behöver givetvis inte återföra större belopp än vad fonden uppgår till.

Om du återför 12 821 kr blir kapitalunderlaget 0 kr, vilket innebär att det inte längre är negativt. Det spelar ingen roll att den justerade anskaffningsutgiften efter återföringen av expansionsfonden ökar då det är det negativa kapitalunderlaget som avgör återföringens storlek.

Kapitalunderlag före justering	- 10 000 kr
Återföring av expansionsfond	+ 12 821 kr
Expansionsfondsskatt att återfå (22 % x 12 821 kr)	- 2 821 kr
Kapitalunderlag för expansionsfond	0 kr

Avyttring av handelsbolagsandel och upplösning av bolaget

Beskattning av avyttring

Fysisk person och dödsbo ska beskattas för kapitalvinster och dra av kapitalförluster som uppkommer när de avyttrar en andel i ett handelsbolag. Beskattning ska som huvudregel ske i inkomstslaget kapital. Beskattning av kapitalvinster kan också bli aktuell i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst, se nedan.

Kapitalvinst ska inte tas upp och kapitalförlust ska inte dras av när ett aktiebolag avyttrar en andel i ett handelsbolag.

Avseende beskattning när handelsbolag avyttrar andel i handelsbolag, se avsnittet ”Särskilt om aktier och andelar”.

Vad är avyttring?

Med avyttring av andelar avses försäljning, byte och liknande överlåtelser. Vidare anses andelen avyttrad om andelen inlöses eller bolaget upplöses.

Överlåtelse till ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt kan också räknas som avyttring som ska beskattas hos överlåtaren. Det gäller om den justerade anskaffningsutgiften är negativ.

Hur deklarerar avyttringen?

Fysisk person och dödsbo ska deklarerar avyttring av andelar i handelsbolag som är kapitaltillgång på blankett K15A eller K15B. Blankett K15A används när vinst- eller förlust ska tas upp i inkomstslaget kapital. Vid beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet (bl.a. då kapitalvinsten beskattas som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget) ska blankett K15B användas. Se vidare ”Beskattning i näringsverksamhet” på nästa sida.

Vinst- och förlustberäkningen

Kapitalvinsten och kapitalförlusten beräknas som skillnaden mellan

- ersättningen för andelen minskad med utgifterna för avyttringen, och
- andelens omkostnadsbelopp.

Omkostnadsbeloppet är den justerade anskaffningsutgiften för andelen. Läs hur den beräknas i det tidigare avsnittet ”Justerad anskaffningsutgift”.

Exempel: Upplösning

Gösta vill avsluta verksamheten i sitt handelsbolag. Bolaget har endast ett fåtal tillgångar med ett bokfört och skattemässigt värde på 5 000 kr. Tillgångarnas marknadsvärde är 8 000 kr. Räkenskapsårets första dag likvideras bolaget och Gösta tar ut tillgångarna för privat bruk. Anmälan om avregistrering lämnas till Bolagsverket.

1) Uttaget föranleder uttagsbeskattning av moms med 1 250 kr, som bolaget redovisar i skattedeklarationen.

2) Vid beskattningen redovisar bolaget en inkomst på 6 750 kr (8 000 – 1 250) och ett överskott på 1 750 kr (6 750 – 5 000), som Gösta ska ta upp i inkomstslaget näringsverksamhet.

3) Vid ingången av räkenskapsåret var Göstas justerade anskaffningsutgift 9 000 kr. Den justerade anskaffningsutgiften, som ska ligga till grund för kapitalvinstberäkningen vid beskattningen beräknas till 2 750 kr (9 000 + 1 750 – 8 000).

Vid beskattningen redovisar Gösta en kapitalförlust vid avyttring av andelar på 2 750 kr. Av förlusten får 70% dras av i inkomstslaget kapital.

Negativ justerad anskaffningsutgift

Om den justerade anskaffningsutgiften vid en avyttring är negativ, anses omkostnadsbeloppet vara noll. Vid vinstberäkningen ska ersättningen för andelen ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften.

Köparens anskaffningsutgift uppgår till den erlagda ersättningen.

Exempel: Negativ justerad anskaffningsutgift

En andel i ett handelsbolag avyttras för 1 000 000 kr. Säljarens justerade anskaffningsutgift är –200 000 kr. Säljaren beskattas för en kapitalvinst på 1 200 000 kr. Eftersom köparen betalat 1 000 000 kr för andelen är hans anskaffningsutgift 1 000 000 kr.

Arv, gåva m.m.

Har andelen överlåtits genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och är den justerade anskaffningsutgiften negativ ska överlåtaren beskattas. Ersättningen för andelen ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften. Omkostnadsbeloppet anses vara noll. Det innebär att vid gåva utan ersättning ska överlåtaren ta upp ett belopp motsvarande den negativa justerade anskaffningsutgiften. Den nya ägarens anskaffningsutgift är noll kronor.

Underskott

Om handelsbolagsdelägaren avlider övertas tidigare rullade underskott av dödsboet. Detta gäller även för underskott som uppkommer under dödsåret. Dödsboets underskott kan dock inte föras över till arvtagarna när dödsboet skiftas.

Underskott som uppkommer det år bolaget upplöses faller bort, såvida det inte kan utnyttjas (t.ex. som allmänt avdrag vid nystartad verksamhet).

Beskattning i näringsverksamhet

Fysisk person och dödsbo ska i vissa fall ta upp kapitalvinsten som överskott av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget. Det gäller om förvärvaren inte är en obegränsat skattskyldig fysisk person. Till exempel om förvärvaren är ett aktiebolag eller en fysisk person som är bosatt i utlandet.

För att beskattning ska ske i näringsverksamhet krävs också att någon av nedanstående förutsättningar är uppfylld:

- verksamheten i handelsbolaget under det räkenskapsår då avyttringen sker är aktiv näringsverksamhet,
- någon närstående till överlåtaren har varit delägare i handelsbolaget och verksamheten under räkenskapsåret är aktiv näringsverksamhet för denne,
- någon närstående till överlåtaren har varit anställd i handelsbolaget under räkenskapsåret eller
- överlåtaren eller närstående under räkenskapsåret på motsvarande sätt, har bedrivit näringsverksamhet som juridisk person genom handelsbolaget.

Uppdelning av resultatet

Om reglerna om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet är tillämpliga kan som alternativ köparen och säljaren dela upp årets resultat i bolaget, genom ett bokslut per överlåtelsedagen eller tillträdesdagen. För tiden före överlåtelsen beskattas överlåtaren i inkomstslaget näringsverksamhet för överskott eller underskott samt i kapital för kapitalvinster och kapitalförluster på fastigheter och bostadsrätter. Kapitalvinstberäkningen för andelen sker sedan på vanligt sätt. Den del av resultatet från handelsbolaget som ska beskattas hos överlåtaren ska påverka den justerade anskaffningsutgiften. Se även deklarationsanvisningarna till blankett N3A, punkt 7.

Avyttring av andelar i skalbolag

Fysisk person och dödsbo ska när en andel i ett handelsbolag avyttras i vissa fall ta upp kapitalvinsten som överskott av passiv näringsverksamhet (skalbolagsbeskattning). Det gäller om det är en andel i ett skalbolag som avyttrats och en kapitalvinst uppkommer i inkomstslaget kapital.

Ett handelsbolag är ett skalbolag om marknadsvärdet av företagets likvida tillgångar (t.ex. kontanter, värdepapper och liknande tillgångar) överstiger ett jämförelsebelopp vid avyttringstillfället. Som jämförelsebelopp avses halva ersättningen om samtliga andelar har avyttrats. När inte alla andelar avyttrats ska en proportionering av ersättningen ske. Det innebär att den omräknas som om istället alla andelar hade avyttrats (den ökar m.a.o.). Jämförelsebeloppet blir då halva den omräknade ersättningen.

Från skalbolagsbeskattning finns ett antal undantag. Det gäller t.ex. när ett handelsbolag upplöses eller när en andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande sätt och den justerade anskaffningsutgiften är negativ. Det gäller vidare om säljaren av handelsbolaget tar upp bolagets resultat i en skalbolagsdeklaration och inkomstberäkningen baserats på ett särskilt bokslut. Slutligen kan säljaren begära en prövning av om särskilda skäl mot beskattning föreligger enligt den s.k. ventilen.

Beskattning i tjänst

Om en fysisk person avyttrar en andel i ett handelsbolag, som direkt eller indirekt äger andelar i ett aktiebolag, kan en del av kapitalvinsten bli beskattad i inkomstslaget tjänst. Det gäller om handelsbolagets aktiebolagsandelar skulle ha varit kvalificerade om de i stället hade ägts direkt av handelsbolagsdelägaren. I förekommande fall ska vinsten som kan hänföras till aktiebolagsandelarna tas upp i tjänst.

Särskilda regler

Överlåtelse av fastighet och bostadsrätt till underpris

Överlåtelse till delägare och närstående

Om ett handelsbolag överlåter en fastighet eller bostadsrätt till en delägare i handelsbolaget för ett pris som understiger marknadsvärdet kan särskild beskattning bli aktuell. Det gäller om fastigheten eller bostadsrätten kan antas komma att bli privatbostad i och med överlåtelsen. I förekommande fall ska det anses ha skett en avyttring till marknadsvärdet. Bestämmelsen gäller även om överlåtelsen skett till delägarens närstående.

Om du (som fysisk person) har förvärvat fastighet till underpris gäller följande. När du beräknar kapitalvinsten för handelsbolagets försäljning på blankett K7 ska du ta upp marknadsvärdet, och inte den faktiska ersättningen, som avyttringspris. Det belopp var med den faktiska ersättningen understiger marknadsvärdet ska du som delägare ta upp som uttag, se det tidigare avsnittet ”Justerad anskaffningsutgift”. I övrigt gäller vanliga regler för avyttring av fastighet. Läs mer i broschyren Försäljning av näringsfastighet (SKV 313).

Överlåtelse till svensk juridisk person

Särskilda bestämmelser gäller om fastighet eller bostadsrätt överlåts till ett aktiebolag, en ekonomisk förening eller handelsbolag utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens omkostnadsbelopp. Bestämmelserna gäller om handelsbolaget – som avyttrat tillgången – har en fysisk person som delägare och denna person eller honom närstående direkt eller indirekt äger andelar i det förvärvande företaget. Ytterligare en förutsättning är att ersättningen understiger marknadsvärdet. Vid avyttring till marknadsvärdet gäller alltså inte de särskilda bestämmelserna utan skatteberäkningen sker enligt vanliga regler (se dock nedan om avdragsbegränsning i vissa fall vid avyttring med förlust).

Bestämmelserna innebär att den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp, eller marknadsvärdet om detta är lägre. Medgivna värdeminskningavdrag samt förbättrande reparationer och underhåll ska inte återföras.

Överlåtelse till utländsk juridisk person (utanför EU)

Har ett handelsbolag överlåtit fastighet eller bostadsrätt till en utländsk juridisk person kan uttagsbeskattning bli aktuell enligt särskilda regler. Det gäller om överlåtelsen har skett till en utländsk juridisk person (utanför EU) som helt eller delvis ägs, direkt eller indirekt, av överlåtaren eller honom närstående. Den överlåtna tillgången ska anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens marknadsvärde.

Avyttring av fastighet med förlust

Avdragsbegränsning gäller i vissa fall när ett handelsbolag avyttrar fastighet med kapitalförlust. För delägare som är aktiebolag, och andra företag som kan inneha näringsbetingade andelar, får kapitalförlusten endast dras av mot kapitalvinst på fastigheter som uppkommit i det delägande aktiebolaget. Kapitalförlusten får t.ex. inte kvittas mot kapitalvinst som uppkommit i ett dotterbolag till det delägande aktiebolaget. Den kapitalförlust som inte får dras av sparas och kan utnyttjas på motsvarande sätt efterföljande beskattningsår. Avyttras andelen tar den nya ägaren över det sparade avdraget. Är förvärvaren en fysisk person får kapitalförlusten över huvud taget inte dras av.

Observera att begränsningen i avdragsrätten inte gäller om fastigheten under de tre senaste åren i betydande omfattning har använts för produktions- eller kontorsändamål eller liknande i företaget eller hos företag i intressegemenskap.

Uthyrning av privatbostad m.m.

Om en delägare eller en närstående till en delägare hyr ut sin privatbostad (även hyresrätt) till handelsbolaget ska ersättningen, till den del den är marknadsmässig, beskattas i inkomstlaget kapital hos den som hyrt ut bostaden. Bolagets avdragsrätt begränsas till marknadsmässig hyra. Delägaren/närstående medges i kapital endast avdrag för skäliga kostnader. Se deklarationsanvisningarna under ”Övriga uppgifter” på sidan 36 samt exempel ”Upplåtelse av lokal och överhyra” under deklarationsanvisningarna, sidan 29.

Lån

Om ett aktiebolag lämnar ett så kallat förbjudet lån till ett handelsbolag beskattas delägare som är juridisk person för lånet som intäkt av näringsverksamhet. Delägare som är fysisk person eller dödsbo beskattas som intäkt av tjänst. För mer information, se broschyren Skatteregler för delägare i fåmansföretag (SKV 292).

Deklarationsanvisningar för blanketterna N3A och N3B

Nedan lämnas ytterligare information, utöver den som lämnas i blanketterna, om vilka uppgifter som ska fyllas i näringsbilagorna N3A och N3B. Informationen lämnas i den ordning, punkt för punkt, som de redovisas i blanketten. På så sätt är det lätt att hitta information om en särskild

punkt. I vissa fall anges informationen samlad för ett flertal punkter. Det är då fråga om punkter som behandlar en och samma sakfråga och därför inte bör behandlas separat från varandra.

Så här fyller du i blankett N3A

Blanketten ska lämnas av fysiska personer och dödsbo som äger andel i handelsbolag.

Blanketten är i princip uppdelad i fyra olika delar. Den inleds med vissa identifieringsuppgifter, uppgifter om räkenskapsår m.m. Därefter följer en omfattande del där årets resultat beräknas, punkterna 1–67. På sidan 3 ska uppgift lämnas för beräkning av andelens justerade anskaffningsutgift (JAU), punkterna 68–85. På denna sida redovisas slutligen också vissa uppgifter som ligger till grund för Skatteverkets kontroll.

När blanketten fylls i är det inte alltid möjligt att göra det punkt för punkt, utan i vissa fall måste du först fylla i vissa senare punkter. Om du t.ex. vill göra avdrag för positiv räntefördelning i punkt 15 måste du först beräkna underlaget i punkterna 33–45. Du kan dock beräkna årets resultat genom att fylla i uppgifterna i nummerordning punkt för punkt, om du inte utnyttjar reglerna om expansionsfond, eller om kapitalunderlaget för räntefördelning understiger +/- 50 000 kr eller om det inte har uppkommit ett underskott.

1. Räkenskapsår m.m.

Datum då blanketten fylls i. Ange datum då blanketten fylls i. Det kan vara ett datum mellan den dag du faktiskt upprättar blanketten och den dag du lämnar in den. Uppgiften behöver Skatteverket för att veta vilken blankett som är den senaste inlämnade, om du vid ett senare tillfälle lämnar in en ny rättad blankett.

Räkenskapsår. Handelsbolag med någon fysisk person som delägare ska ha kalenderår som räkenskapsår. I undantagsfall kan handelsbolaget få dispens.

2. Beräkning av resultat

I detta avsnitt ska du beräkna årets överskott eller underskott, som du ska föra över till Inkomstdeklaration 1.

Punkt 1–2: Bolagets resultat

Från handelsbolaget ska du ha fått uppgift om din del av överskottet eller underskottet i bolagets verksamhet. Motsvarande uppgift ska handelsbolaget lämna i delägaruppgifterna i sin inkomstdeklaration.

Punkt 3: Förmånsvärdet av fri bil

Om du har använt handelsbolagets bil för privatkörning ska du beskattas såsom för bilförmån. Värdet bestäms på samma sätt som i inkomstlagen för tjänst för anställdas bilförmåner, se broschyren Skatteregler för privatpersoner (SKV 330). På Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se kan du få hjälp att beräkna förmånsvärdet. Har du även haft förmån av fritt drivmedel ska detta värde tas upp som förmån i punkt 4. Har du betalt allt drivmedel själv, se vidare punkt 13.

Observera att bil- och drivmedelsförmån är ett uttag som ska påverka andelens anskaffningsutgift och ska därför också redovisas i punkt 72 eller i punkt 73 om förmånen har redovisats som kapitaluttag i räkenskaperna. Har du använt din privata bil i näringsverksamheten drar du av dessa kostnader i punkt 13.

Punkt 4: Övriga förmåner och uttag

Uttag som redovisats som intäkt eller minskad kostnad i handelsbolagets räkenskaper ska justeras i handelsbolagets inkomstdeklaration vid punkt 4.7. Det värde som du ska beskattas för ska du ta upp på blankett N3A vid punkt 4. Uttaget beskattas till marknadsvärdet, förutom drivmedelsförmån som värderas till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Om handelsbolaget är momspliktigt ska uttaget tas upp till marknadsvärdet minus den utgående moms som handelsbolaget ska betala. Se Momsbroshyren (SKV 552) för uttagsbeskattning av moms och omvärdering av beskattningsunderlaget.

Observera att alla uttag, t.ex. bil- och drivmedelsförmån, ska påverka andelens anskaffningsutgift. De ska därför redovisas i punkt 72 eller i punkt 73 beroende på om de har redovisats i bolagets räkenskaper, se exempel "Uttag av varor".

Exempel: Uttag av varor

En delägare har tagit ut varor med ett inköpspris på 4 000 kr. Marknadsvärdet är 7 000 kr (inkl. moms). Handelsbolaget har i räkenskaperna bokfört 4 000 kr som intäkt, 1 000 kr i utgående moms och 5 000 kr som kapitaluttag.

Handelsbolaget drar av intäkten 4 000 kr som en justerad kostnadspost vid punkt 4.7 i sin inkomstdeklaration.

Delägaren tar upp 6 000 (marknadsvärdet minus betald moms) kr som intäkt i punkt 4 i sin N3A-bilaga. Därutöver ska den justerade anskaffningsutgiften minskas med marknadsvärdet av uttaget 7 000 kr. Det bokförda uttaget (enligt INK4 DU) 5 000 kr redovisas i punkt 73. Den del av uttaget som inte bokförts 2 000 kr (7 000 – 5 000) ska redovisas i punkt 72.

Punkt 5: Övriga justeringar av redovisat resultat

Finns det inte en särskild ruta för att justera resultatet ska du göra denna justering i punkt 5a eller 5b. Det gäller främst justeringar för privata inkomster och utgifter som bokförts i handelsbolagets räkenskaper. Har handelsbolaget bokfört privata utgifter som kostnad i räkenskaperna ska du ta upp beloppet som en intäkt i punkt 5a. Se exempel ”Upplåtelse av lokal och överhyra” nedan och ”Delägarens privata utgifter” på s. 15. I punkt 5b redovisar du privata inkomster som handelsbolaget har bokfört som intäkt i räkenskaperna.

Justeringar i punkt 5 ska i regel också påverka den justerade anskaffningsutgiften. Privata kostnader som du har redovisat i punkt 5a som en intäktspost ska du också ta upp som uttag i punkt 73. Har du redovisat en kostnadspost i punkt 5b för privata intäkter ska beloppet också tas upp som ett tillskott i punkt 71.

Exempel: Upplåtelse av lokal och överhyra

En delägare i ett handelsbolag har erhållit 10 000 kr i kontant ersättning för att upplåta ett garage till bolaget. Marknadsmässig ersättning beräknas till 6 000 kr. Delägaren tar därför i blankett N3A upp 4 000 kr i punkterna 5a och 73.

Skäliga kostnader för uthyrningen beräknas till 1 000 kr. Delägaren ska därför som kapitalinkomst ta upp 5 000 kr för uthyrningen. Beloppet redovisas i p. 7.3 på delägarens Inkomstdeklaration 1.

Punkt 6: Avyttring av värdepapper och andelar i handelsbolag

Bokfört resultat vid avyttring av värdepapper och andelar i handelsbolag ska justeras i handelsbolagets inkomstdeklaration. Din del av den kapitalvinst som ska tas upp redovisar du i punkt 6a, och din del av den kapitalförlust som ska dras av redovisar du i punkt 6b. Om du ska ta upp både vinst och förlust kan du redovisa resultatet efter

kvittning i en enda kod. Se vidare på sidan 11 och 12 om vilka regler som gäller vid avyttring av värdepapper och andelar i handelsbolag.

Exempel: Försäljning av aktier

Ett handelsbolag har två fysiska personer som delägare, som vardera ska ta upp 50% av bolagets resultat. Under beskattningsåret har bolaget sålt marknadsnoterade aktier med dels en kapitalförlust på 50 000 kr, dels en kapitalvinst på 20 000 kr.

I handelsbolagets inkomstdeklaration justeras det bokförda resultatet i punkt 4.11. Det resultat som ska tas upp av delägarna på blankett N3A (punkt 1 eller 2) innehåller därför inte någon bokförd vinst eller förlust (kapitalvinst eller kapitalförlust).

Delägarna redovisar på blankett N3A vardera 10 500 kr som kapitalförlust i punkt 6b (50% x [70% x [50 000 – 20 000]]).

Punkt 7: Överlåtelse av andel

Fysiska personer som är bosatta i Sverige och svenska dödsbon kan i vissa fall omfattas av särskilda regler när de avyttrar en andel i handelsbolag med kapitalvinst. Enligt dessa regler ska kapitalvinsten tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet, se vidare om dessa regler på sidan 26 i avsnittet ”Beskattning i näringsverksamhet”. En definition av avyttring hittar du på sidan 25.

Den kapitalvinst som ska tas upp i näring redovisar du i punkt 7. Hur stor del som ska tas upp i näring framgår av blankett K15B. Där finns ytterligare information om hur kapitalvinsten ska beräknas.

Exempel: Försäljning av andel till aktiebolag

Ebba har sålt sin andel i ett handelsbolag till ett aktiebolag för 200 000 kr. De särskilda reglerna för avyttring av andelar är tillämpliga, vilket innebär att kapitalvinsten ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Den justerade anskaffningsutgiften vid ingången av året är 50 000 kr och inga uttag eller tillskott har gjorts under året.

Den kapitalvinst 150 000 kr (200 000 – 50 000) som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet redovisar Ebba vid punkt 7.

Kapitalvinsten som beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet 150 000 kr ska öka den justerade anskaffningsutgiften, som därefter beräknas till 200 000 kr (50 000 + 150 000). I den kapitalvinstberäkning som sedan ska göras i inkomstslaget kapital uppkommer varken vinst eller förlust (200 000 – 200 000).

Alternativt kan säljare och köpare dela upp årets resultat i handelsbolaget genom ett bokslut per överlåtelse- eller tillträdesdagen. Säljaren tar upp sin del av resultatet i inkomstslaget näringsverksamhet. Kapitalvinsten på andelen beräknas därefter på vanligt sätt.

Exempel: Försäljning av andel till aktiebolag, med uppdelning av resultatet

Ebba har sålt sin handelsbolagsandel till ett aktiebolag för 200 000 kr. De särskilda reglerna för avyttring av andelar är tillämpliga och förut-sättningarna för att fördela resultatet mellan Ebba och köparen är uppfyllda. Den justerade anskaffningsutgiften vid ingången av året är 50 000 kr och inga uttag eller tillskott har gjorts under året. Ett delårsbokslut upprättas per över-låtelsetillfället. Detta visar att Ebbas del av resultatet uppgår till 60 000 kr.

Ebba ska på blankett N3A ta upp 60 000 kr i punkt 1. När kapitalvinsten beräknas ska den justerade anskaffningsutgiften ökas med resultatet i punkt 11, i detta fall 60 000 kr. Ebbas justerade anskaffningsutgift kommer därför att uppgå till 110 000 kr och det belopp som ska beskattas i kapital beräknas till 90 000 kr (200 000 – 110 000).

Om du har avyttrat din andel utan att de särskilda reglerna är tillämpliga ska vinsten tas upp i inkomstslaget kapital. En sådan avyttring ska du redovisa på blankett K15A. Notera att kapitalförlust alltid ska dras av i kapital.

Punkt 8: underskott som påverkar JAU

Här för du in underskott från föregående år som ska påverka anskaffningsutgiften. Beloppet hämtar du från punkt 62 i föregående års deklaration. Se vidare punkten 12 beträffande vad som påverkar anskaffningsutgiften.

Punkt 9–10: Andelsbyte – uppskov

Har handelsbolaget gjort ett s.k. andelsbyte, d.v.s. som ersättning för sålda aktier/andelar erhållit andelar/aktier i det köpande företaget, kan uppskov med beskattningen medges för den beräknade kapitalvinsten. För att det ska vara fråga om ett uppskovsgrundande andelsbyte ska vissa villkor vara uppfyllda, t.ex. vad avser det köpande företags innehav av dessa andelar/aktier. Begärt uppskov och återfört uppskov redovisas också på blankett N4, som ska lämnas in tillsammans med inkomstdeklarationen. Information om blankett N4 hittar du i broschyren Skatteregler för aktie- och handelsbolag (SKV 294).

Punkt 11: Inkomst som ska påverka den justerade anskaffningsutgiften

Om det är överskott ska beloppet föras till sidan 3 punkt 70. Underskott förs till sidan 2 punkt 54.

Punkt 12: Underskott som inte påverkar JAU

Det är viktigt att hålla isär underskott som ska påverka den justerade anskaffningsutgiften från de som inte ska

det. Du måste därför skilja mellan intäkter och kostnader på bolagsnivå respektive på delägarnivå.

Delägarens egna inkomster och utgifter (delägarnivå) som ska tas upp respektive dras av i verksamheten ska inte påverka anskaffningsutgiften. Kostnader och intäkter på delägarnivå är sådana utgifter och inkomster som endast är hänförliga till och ska påverka resultatet för en delägare. Sådana inkomster och utgifter ska inte heller bokföras i bolaget. Det kan bl.a. vara frågan om utgifter som dras av i punkt 13, t.ex. ökade levnadskostnader, resor till och från arbetet och resor i näringsverksamheten med privatbil. Utgifter för egna pensionsförsäkringspremier, och särskild löneskatt på denna kostnad, är också kostnader som inte ska påverka anskaffningsutgiften. Notera att det endast undantagsvis är möjligt att dra av pensionsförsäkringspremierna vid underskott, se vidare om pensionsförsäkringspremier och underskott i broschyren Skatteregler för enskilda näringsidkare (SKV 295).

Erhållen sjukpenning och intäkt som uppkommer vid avstämning av egenavgifter är exempel på intäkter som inte ska påverka anskaffningsutgiften.

På sidorna 8–9 och 16–17 kan du läsa mer om delägarens intäkter och kostnader samt om underskott som ska, och som inte ska, påverka den justerade anskaffningsutgiften. Notera särskilt exemplet ”Egna utgifter”, på sidan 17.

Punkt 13: Resor mellan bostad och arbetsplats m.m.

Här drar du av egna kostnader för verksamheten. Har dina egna kostnader bokförts i handelsbolagets räkenskaper ska du först återlägga dessa som en intäktspost i punkt 5a. Det gäller t.ex. om du har kostnader för resor till och från arbetet, kostnader för bilresor med din privata bil eller ökade levnadskostnader vid tjänsteresa. Har bolaget av misstag inte bokfört en utgift som betalats av delägaren kan denna kostnad dras av här.

För att få göra avdrag för resor mellan arbetet och bostaden gäller samma villkor som för anställda, se broschyren Skatteregler för privatpersoner (SKV 330). Avdrag medges med 18:50 kr per mil, till den del kostnaden överstiger 10 000 kr. Har du kostnader både som anställd och som delägare i handelsbolag ska begränsningen på 10 000 kr i första hand hänföras till din anställning och inkomstslaget tjänst.

Har du använt din privata bil för resor i näringsverksamheten medges du avdrag med 18:50 kr per mil. För dessa resor finns ingen begränsning motsvarande den för resor mellan arbetet och bostaden. Har du redovisat förmån av fri bil och har betalat allt drivmedel själv får du göra avdrag för den del som är hänförlig till resor i näringsverksamheten. Avdrag medges enligt schablon med 65 öre per kilometer för diesel och 95 öre per kilometer för annat drivmedel.

Om du har haft ökade levnadskostnader p.g.a. av resor i näringsverksamheten som har varit förenade med övernattning kan dessa kostnader beräknas enligt schablon. När det gäller att beräkna storleken av avdraget gäller samma regler som för anställda, se Skatteregler för privatpersoner (SKV 330).

Punkt 14–16: Räntefördelning

Positiv räntefördelning är frivillig medan negativ räntefördelning är tvingande. Bestämmelserna beskrivs på sidorna 18–19.

För att kunna beräkna fördelningsbeloppet måste du först fylla i punkterna 33–44. Uppkommer ett negativt belopp i punkt 44 måste du ta upp detta belopp som intäkt i punkt 16. Om det däremot uppkommer ett positivt fördelningsbelopp i punkt 43 kan du välja att utnyttja hela eller delar av detta belopp. Glöm inte bort att också föra beloppet i punkt 15 eller 16 till inkomstdeklarationen (punkt 11.1 respektive 11.2).

Avdrag för positiv räntefördelning får göras med högst ett belopp motsvarande ett för räntefördelning justerat resultat, d.v.s. högst positivt belopp i punkt 14. Om verksamheten upphör får du öka beloppet i punkt 14 med eventuell återföring av periodiseringsfond i punkt 17 och minskning av expansionsfond i punkt 22 vid beräkning av maximal positiv räntefördelning. För negativ räntefördelning finns ingen begränsning.

Punkt 17–19: Periodiseringsfond

I punkt 17 redovisar du som intäkt återförda periodiseringsfonder. De tolv senaste årens avsättningar framgår av den specifikation som du får tillsammans med din Inkomstdeklaration 1. I punkt 18 summerar du underlaget för årets avsättning till periodiseringsfond. I punkt 19 drar du av årets avsättning, som högst får uppgå till 30 % av beloppet i punkt 18.

Om du återför en periodiseringsfond till beskattning i punkt 17 eller gör en avsättning i punkt 19 så påverkar det din justerade anskaffningsutgift på andelen. Fyll därför i motsvarande belopp direkt i punkt 75 respektive 74 i beräkningen av din justerade anskaffningsutgift.

Reglerna om periodiseringsfond behandlas i broschyren på sidan 20.

Punkt 20–22 Expansionsfond

Om du kan göra avsättning till expansionsfond, eller om du måste återföra tidigare års avsättningar, styrs av ditt kapitalunderlag för expansionsfond. Detta kapitalunderlag beräknar du i punkterna 47–53. För att beräkna kapitalunderlaget måste du också beräkna den justerade anskaffningsutgiften före expansionsfond. Det innebär att du som första åtgärd måste börja med att fylla i punkterna 68–79.

Beskattningsårets kapitalunderlag som du har beräknat i punkt 53 styr din möjlighet eller skyldighet att öka eller minska din expansionsfond. Uppkommer ett positivt belopp i punkt 53 får du öka expansionsfonden med detta belopp. Du får dock högst öka din expansionsfond med ditt redovisade överskott vid punkt 20. Det gäller även om ditt positiva belopp i punkt 53 är större än ditt överskott i punkt 20. Uppkommer däremot ett negativt belopp ska du minska fonden med ett belopp motsvarande negativt belopp dividerat med 0,78. Du ska dock aldrig minska din fond med större belopp än expansionsfonden vid beskattningsårets ingång, d.v.s. belopp i punkt 89 vid föregående års deklaration.

I punkterna 86–89 redovisar du expansionsfonden vid beskattningsårets ingång, ökning eller minskning samt fondens storlek vid beskattningsårets utgång. Observera

att beskattningsårets ökning och minskning av expansionsfond också ska redovisas i Inkomstdeklaration 1, vid punkt 12.1 (ökning) eller 12.2 (minskning). Reglerna om expansionsfond behandlas i broschyren på sidorna 21–24.

Exempel: Negativt kapitalunderlag för expansionsfond

Kapitalunderlaget i punkt 53 är minus 100 000 kr. Expansionsfonden ska därför minskas med 128 205 kr (100 000/0,78). Om fonden vid beskattningsårets ingång bara uppgår 80 000 kr, redovisas endast detta belopp som minskning av expansionsfond i punkterna 22, 82 och 88. Kvarvarande expansionsfond, som redovisas i punkt 89, är därefter 0 kr. Minskningen av expansionsfonden redovisas också i Inkomstdeklaration 1 vid punkt 12.2.

Punkt 23: Pensionssparavdrag

Om verksamheten bedrivs aktivt kan du, inom vissa beloppsgränser, få avdrag för betalda pensionsförsäkringspremier eller inbetalning till pensionsparkonto. Det belopp du drar av vid punkt 23 ska du också redovisa i inkomstdeklarationen, punkt 10.6 ”Eget”. Pensionssparavdrag behandlas på sidan 9.

Observera att delägare i handelsbolag inte anses som anställd varför avdrag inte kan medges för tjänstepensioner som ägs av bolaget och avser delägaren. Avdrag medges varken för delägaren vid punkt 23 eller för bolaget. Genom att låta försäkringsbolaget registrera om äganderätten till försäkringen kan avdrag medges för betalningar som gjorts under det beskattningsår som ägarförändringen registrerades.

Det förekommer att handelsbolaget betalar delägarens pensionspremier och redovisar detta som kostnad i räkenskaper. I dessa fall ska kostnaden behandlas som en kostnad som inte får dras av samtidigt som beloppet ska ses som uttag, se vidare exempel, ”Delägarens privata utgifter”, på sidan 16.

Punkt 24: Särskild löneskatt

Du ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader med 24,26 % av det belopp du har dragit av i punkt 23. Den särskilda löneskatten för pensionskostnader drar du av i punkt 24.

Har handelsbolaget utfäst tjänstepension för anställd personal ska den särskilda löneskatten betalas av bolaget. Underlag ska redovisas i handelsbolagets inkomstdeklaration.

Punkt 25–26: Avstämning av egenavgifter

Det belopp som du fick avdrag med vid föregående års beskattning hittar du i föregående års deklaration vid punkt 28. De faktiskt påförda avgifterna framgår av ditt slutskattebesked för föregående års beskattning.

I den specifikation som du får tillsammans med din inkomstdeklaration finns de aktuella beloppen också angivna. Observera att dessa angivna belopp kan vara

felaktiga om du t.ex. har begärt omprövning av föregående års beskattning.

Om du har flera näringsverksamheter, t.ex. även driver en enskild firma eller äger andelar i flera handelsbolag, ska du fördela påförda egenavgifter utifrån föregående års resultat.

Exempel: Avstämning flera näringsverksamheter

Anton har en enskild firma och är delägare i ett handelsbolag. Vid årets beskattning visar den enskilda näringsverksamheten ett överskott på 100 000 kr, före avstämning av föregående års egenavgifter. Motsvarande belopp för handelsbolagsandelen är ett underskott på 30 000 kr.

Vid föregående års beskattning redovisade Anton ett överskott från den enskilda näringsverksamheten på 75 000 kr och 150 000 kr för andelen i handelsbolaget. Avdrag för egenavgifter medgavs med 25 000 kr i den enskilda näringsverksamheten och med 50 000 kr för andelen i handelsbolaget. Enligt slutskattebesked påfördes Anton egenavgifter med 60 750 kr.

Eftersom varken den enskilda firman eller handelsbolaget har gjort något avdrag från arbetsgivaravgifterna (s.k. regional nedsättning) för företagets anställda bör påförda egenavgifter från föregående år fördelas proportionellt utifrån föregående års resultat. På blankett N3A tar Anton därför upp 50 000 kr vid punkt 25 och 40 500 kr ($150\,000/225\,000 \times 60\,750$) i punkt 26.

Punkt 27–28: Årets avdrag för egenavgifter

Om du redovisar inkomsten som aktiv näringsverksamhet får du i punkt 28 högst dra av 25 % av beloppet i punkt 27. Det gäller även om du begär nedsättning av egenavgifterna, se sidan 10.

Födelseår	Schablonavdrag
Född 1937 eller tidigare	6 procent
Född 1938–1950	15 procent
Född 1951–1990	25 procent
Född 1951 eller senare om du under hela år 2016 fått hel ålderspension	15 procent
Född 1991 eller senare	21 procent
Om du under hela eller delar av år 2016 fått hel sjuk- eller aktivitetsersättning, oavsett ålder	10 procent

För ytterligare information se Skatteverkets hemsida www.skatteverket.se/egenavgifter.

Om verksamheten är passiv ska du alltid betala särskild löneskatt och ditt schablonavdrag är 20 % av beloppet i punkt 27. Hur du bedömer om verksamheten är aktiv eller passiv, se sidan 7.

I broschyren Skatteregler för enskilda näringsidkare (SKV 295), under avsnittet ”Överlåtelse och avveckling av näringsverksamhet”, finns det beskrivet hur du i stället för att dra av ett schablonbelopp kan få avdraget att överensstämma med de påförda avgifterna. Det kan vara av intresse att göra en sådan exakt beräkning av avgifterna för att slippa göra en avstämning efterföljande år, t.ex. när bolaget upphört eller om du har sålt andelen.

Punkt 29: Sjukpenning

Beloppet framgår av kontrolluppgift från Försäkringskassan. Uppgiften finns även i den specifikation som du får tillsammans med din inkomstdeklaration. Du ska inte ta hänsyn till sjukpenning när du beräknar egenavgifter. Sjukpenning är en inkomst på delägarnivå. Om du bokför erhållen sjukpenning i handelsbolaget ska den bokföras som ett tillskott, se även punkt 71.

Punkt 30: Resultat

Uppkommer det ett överskott i punkt 30 för du över det till din inkomstdeklaration.

Uppkommer det ett underskott i punkt 30 är det slutliga underskottet beroende av om du kan utnyttja detta eller del av detta i punkt 31. Ska hela eller en del av underskottet rullas vidare till nästa år ska beloppet fyllas i punkt 32. Har det t.ex. uppkommit ett underskott i punkt 30 på 25 000 kr som inte kan utnyttjas i punkt 31 ska du också ange detta belopp i punkt 32.

Punkt 31: Utnyttjat underskott

Det underskott som du har räknat fram kan under vissa förutsättningar utnyttjas som allmänt avdrag, d.v.s. som avdrag mot inkomst av tjänst och näring (31a). Underskottet kan också i vissa fall utnyttjas i inkomstslaget kapital (31b). I ett fall är man tvingad att utnyttja underskottet som avdrag i kapital. Det gäller om handelsbolaget har avyttrat en fastighet eller bostadsrätt med kapitalvinst.

I ruta 31a kan kommanditdelägare (sammanlagt under beskattningsåret och tidigare beskattningsår) inte dra av mer än vad delägaren har satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget, se sidorna 14–15. Motsvarande gäller för handelsbolagsdelägare som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för bolagets förpliktelser. Denna begränsning gäller däremot inte avdrag för underskott som dras i ruta 31b.

I vilka situationer du får eller ska utnyttja ett underskott behandlas på sidorna 14–15.

Punkt 32: Kvarvarande underskott

Underskott som kan utnyttjas följande år ska anges i punkt 32.

Punkt 33–46: Kapitalunderlag för räntefördelning

Reglerna om räntefördelning behandlas på sidorna 18–19. Positiv räntefördelning är frivillig medan negativ räntefördelning är tvingande. I princip måste du därför alltid fylla i detta avsnitt. Har du däremot köpt andelar under året ska du inte beräkna något kapitalunderlag.

Notera att det belopp du anger i punkt 33 eller 34, om andelens anskaffningsutgift vid beskattningsårets ingång, är samma som du ska ange i punkt 68 eller 69. Sparat fördelningsbelopp från föregående års beskattning (punkterna 38 och 42) hittar du, förutom i föregående års deklaration, i den specifikation som du får tillsammans med din inkomstdeklaration. Om kapitalunderlaget i punkt 39 är högst +/- 50 000 kr kan du för detta beskattningsår inte göra någon räntefördelning. Har du sparat fördelningsbelopp från föregående år får du rulla det vidare och utnyttja det ett år när kapitalunderlaget överstiger 50 000 kr, se exempel Rullat fördelningsbelopp.

Punkt 47–53: Kapitalunderlag expansionsfond

Reglerna om expansionsfond behandlas på sidorna 21–24. Se även punkterna 20–22 ovan.

Genom att tillämpa reglerna om expansionsfond kan du uppnå en beskattning som är jämförbar med aktiebolag. Det innebär att för den del av resultatet som du satt av till expansionsfond uppgår beskattningen till 22 %. På resterande del av resultatet beskattas du däremot fullt ut. Reglerna är helt frivilliga varför det inte finns något tvång att fylla i uppgifterna. Har du expansionsfond vid beskattningsårets ingång måste du alltid fylla i uppgifterna för att kontrollera om du är tvingad att återföra någon del av denna.

Om du ska beräkna kapitalunderlaget måste du börja med att beräkna den justerade anskaffningsutgiften före expansionsfond, d.v.s. att fylla i punkterna 68–79.

Exempel: Rullat fördelningsbelopp

Vid beskattningen år 2016 redovisade Erik en positiv justerad anskaffningsutgift i punkt 33 på 35 000 kr. Han hade ett sparad fördelningsbelopp från beskattningen år 2015 på 10 000 kr som han tog upp i punkt 38. Kapitalunderlaget i punkt 39 beräknades till 45 000 kr. Eftersom detta understeg 50 000 kr kunde Erik inte utnyttja det sparade fördelningsbeloppet utan fick rulla det till nästa år (punkt 46).

Vid beskattningen år 2017 redovisar Erik en positiv justerad anskaffningsutgift i punkt 33 på 44 000 kr. Med det sparade fördelningsbeloppet från föregående år på 10 000 kr beräknas kapitalunderlaget till 54 000 kr (punkt 39). Årets positiva fördelningsbelopp beräknas i punkt 40 till 3 591 kr ($6,65 \% \times 54\,000$ kr). Årets positiva fördelningsbelopp summeras med det sparade fördelningsbeloppet 10 000 kr från föregående år. Summa positivt fördelningsbelopp 13 591 kr anger han i punkt 43. Av detta belopp väljer han att utnyttja 5 000 kr i punkt 15 (anges också i punkt 45 samt i inkomstdeklarationen i punkt 11.1). I punkt 46 redovisar Erik det belopp som han sparar till nästa års deklaration, d.v.s. 8 591 kr.

Punkt 54–67: Underskott

Redovisningen av underskott i blanketten delas in i två avsnitt, underskott som påverkar anskaffningsutgiften (bolagsnivå) och underskott som inte påverkar anskaffningsutgiften (delägarnivå). Denna indelning är nödvändig bl.a. för att du inte ska beskattas i kapital för dina egna utgifter, t.ex. ökade levnadskostnader, när du säljer andelen.

Underskott som påverkar anskaffningsutgiften är indelat i fyra olika kvittningssituationer. I punkt 55 kvittar du underskottet i punkt 11 mot den inkomst som uppkommer vid negativ räntefördelning, återförd periodiseringsfond och minskning av expansionsfond. Har du ett underskott i punkt 11 kan det också kvittas bort mot överskott som uppkommer vid avstämning av egenavgifter eller erhållen sjukpenning. Denna kvittning gör du i punkt 57. När du gör denna kvittning måste du också ta hänsyn till avdrag som du gör efter punkten 11, t.ex. resor till och från arbetet och egenavgifter.

På sidorna 13–14 redovisas fyra situationer när ett underskott kan utnyttjas som allmänt avdrag eller dras av i inkomstslaget kapital. Har ett underskott utnyttjats på något av dessa sätt ska det minska den justerade anskaffningsutgiften. I punkt 59 redovisar du underskott som utnyttjats genom att minska kapitalvinst vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt. Här kan du också redovisa underskott hänförligt till bostad i andelshus som utnyttjats vid punkt 31b. Här i punkt 59 är 100 % av ett sådant underskott förbrukat (men endast 70 % påverkar anskaffningsutgiften, se nedan och punkt 78). I punkt 61 redovisas

övriga kvittningssituationer, d.v.s. när underskottet utnyttjats som allmänt avdrag.

Det belopp som redovisas i punkt 55, 57 och 61 ska påverka den justerade anskaffningsutgiften och redovisas därför i punkt 76. Av det underskott i punkt 59 som är hänförligt till bostad i andelshus ska 70 % påverka anskaffningsutgiften, d.v.s. de 70 % som är avdragsgilla i kapital. Detta kvoterade belopp redovisas i punkt 78. Den del av underskottet i punkt 59 som avser underskott som utnyttjats genom att minska kapitalvinst vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt ska däremot inte redovisas i punkt 78. Den justerade anskaffningsutgiften påverkas i stället genom att i punkt 77 redovisas den kapitalvinst som ska tas upp till beskattning, d.v.s. kapitalvinst minskad med utnyttjat underskott, enligt blankett K7/K8.

Underskott som påverkar anskaffningsutgiften		
54. Underskott vid p. 11	-	
55. Negativ räntefördelning enligt p. 16, återföring av periodiseringsfond enligt p. 17, minskning av expansionsfond enligt p. 22 (i nu nämnd ordning) dock högst negativt belopp vid p. 54	+	
56. Summan av p. 54 och 55	Underskott -	←
57. Om summan av p. 12,13, 23-26, 28 och 29 är positiv förs summan in här, dock högst negativt belopp vid p. 56	+	
58. Summan av p. 56 och 57	Underskott -	←
59. Utnyttjat underskott vid p. 31b, dock högst negativt belopp vid p. 58	+	
60. Summan av p. 58 och 59	Underskott -	←
61. Utnyttjat underskott vid p. 31a, dock högst negativt belopp vid p. 60	+	
62. Underskott att dras av nästa år vid p. 8	Underskott -	←
Underskott som inte påverkar anskaffningsutgiften		
63. Underskott vid p. 30	-	
64. Summan av utnyttjade underskott enligt p. 59 och 61 ovan	+	
65. Kvarvarande utnyttjade underskott (belopp vid p. 31a och b minus utnyttjat belopp vid p. 59 och 61)	+	
66. Underskott enligt p. 62 ovan	+	
67. Underskott att dras av nästa år vid p. 12	Underskott -	←

3. Beräkning av andelens anskaffningsutgift

Den justerade anskaffningsutgiften ligger till grund för att beräkna kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond. Har du avyttrat andelen under året måste du beräkna den justerade anskaffningsutgiften vid avyttringstillfället, eftersom denna påverkar kapitalvinsten eller kapital-

förlusten. Observera att du ska beräkna den justerade anskaffningsutgiften även om du inte utnyttjar reglerna om räntefördelning eller expansionsfond eller om du inte har avyttrat andelen under året. Justerad anskaffningsutgift behandlas på sidorna 16–17.

Punkt 68–69: Ingående värde JAU

Värdet hämtar du från punkt 84 eller 85 i föregående års blankett. Notera att det är samma belopp som förs in i punkt 33 eller 34. Har du köpt andelen under året anger du det belopp som du har betalt för andelen i punkt 68.

Punkt 70: Årets inkomst m.m.

Beloppet hämtar du från punkt 11, d.v.s. inkomst som ska påverka anskaffningsutgiften. Om du som delägare blir beskattad i inkomstslaget tjänst för ett så kallat förbjudet lån som ett aktiebolag lämnar ditt handelsbolag har du rätt att i punkt 70 öka din justerade anskaffningsutgift på andelen i handelsbolaget med detta belopp. Det förbjudna lånet ska redovisas som en inkomst av tjänst i din inkomstdeklaration 1, punkt 1.7. Om du samma år redovisar ett överskott från handelsbolagets näringsverksamhet i punkt 11 ska du räkna samman dessa belopp och redovisa totalbeloppet i punkt 70. Har du däremot ett underskott i punkt 11 ska någon sammanräkning inte ske.

Notera att har du ett underskott ska det påverka din anskaffningsutgift bara om det har utnyttjats t.ex. som allmänt avdrag. Underskott som utnyttjats redovisas i punkterna 76 och 78.

Punkt 71: Tillskott

Har du satt in pengar eller tillskjutit annan egendom som tillskott till bolaget ska det öka din anskaffningsutgift. Annan egendom än pengar värderas till högst marknadsvärdet. De tillskott som du har gjort bör löpande redovisas i bokföringen mot ditt kapitalkonto, varför beloppet som ska tas upp i punkt 71 i regel kan hämtas direkt från handelsbolagets bokföring. Handelsbolaget ska i huvudbilagan INK4 DU lämna uppgift om bokförda tillskott under handelsbolagets räkenskapsår.

Punkt 72: Uttag förmåner

Har du haft förmån av t.ex. fri bil eller bostad är detta ett uttag som ska redovisas i punkt 72. Har du bokfört uttaget i räkenskaper som eget kapitaluttag, och ingår det i det uttag som redovisats i handelsbolagets huvudbilaga INK4DU, ska du inte ta upp det vid denna punkt utan vid punkt 73. Om det bokförda uttaget är lägre än marknadsvärdet ska du ta upp mellanskillnaden här vid punkt 72, se exempel "Uttag av varor" vid punkt 4.

Uttaget ska värderas till marknadsvärdet. Har du haft en förmån som värderas enligt schablon, d.v.s. förmån av fri bil, kan du använda samma värde som du har tagit upp som inkomst.

Beräkning av anskaffningsutgift för handelsbolag

68. Positiv justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets ingång/ ersättning om andelen förvärvats under beskattningsåret	+	
69. Negativ justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets ingång	-	
70. Min skattepliktiga inkomst enligt p.11 (om överskott) m.m.	+	
71. Mina tillskott enligt bilaga INK4DU ³ samt privata intäkter vid p. 5b	+	
72. Mina ej bokförda uttag från bolaget avseende under p. 3-4 upptagna förmåner	-	
73. Mina övriga uttag enligt bilaga INK4DU ³ samt privata kostnader vid p. 5a m.m.	-	
74. Årets avsättning till periodiseringsfond enligt p. 19	-	
75. Årets återföring av periodiseringsfond enligt p. 17	+	
76. Utnyttjat underskott under p. 55, 57 och 61	-	
77. Skattepliktig vinst på fastighet, bostadsrätt m.m.	+	
78. Avdragsgill förlust på fastighet, bostadsrätt m.m	-	
79. Justerad anskaffningsutgift före expansionsfond (+/-)	=	
80. Ökning av expansionsfond enligt p. 21	-	
81. Expansionsfondsskatt att betala, 22 % på beloppet vid p. 80	+	
82. Minskning av expansionsfond enligt p. 22	+	
83. Expansionsfondsskatt att tillgodoföras på minskning av expansionsfond, 22 % av beloppet vid p. 82	-	
84. Positiv justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång/ avyttringstidpunkten (+)	=	
85. Negativ justerad anskaffningsutgift vid beskattningsårets utgång/avyttringstidpunkten (-)	=	

³ Bilaga "Delägaruppgifter" till Inkomstdeklaration 4.

⁴ Inkomstdeklaration 1.

Punkt 73: Övriga uttag m.m

Har du tagit ut pengar eller annan egendom från handelsbolaget ska det minska din anskaffningsutgift. Annan egendom än pengar värderas till marknadsvärdet. De uttag som du har gjort bör löpande redovisas i bokföringen mot ditt kapitalkonto, varför beloppet som ska tas upp i punkt 73 i regel kan hämtas direkt från handelsbolagets bokföring. Handelsbolaget ska i huvudbilagan INK4DU lämna uppgift om bokförda uttag under handelsbolagets räkenskapsår.

Observera, har handelsbolaget betalat och kostnadsfört dina privata utgifter ska beloppet inte bara återläggas i din N3A-blankett, punkt 5a, utan ska också behandlas som

ett uttag, se exempel "Delägarens privata utgifter" på sidan 16.

Om ett handelsbolag överlåter en fastighet eller bostadsrätt till en fysisk delägare eller en närstående till en delägare till ett pris som understiger marknadsvärdet och denna blir eller kan antas komma att bli privatbostad anses den avyttrad till marknadsvärdet. Det innebär att delägarens anskaffningsutgift ska justeras på följande vis. Av den skattemässiga kapitalvinsten är det endast den skattepliktiga delen (90 %) som får öka delägarens anskaffningsutgift i punkt 77. Skillnaden mellan den betalda ersättningen och marknadsvärdet ska däremot till 100 % minska delägarens anskaffningsutgift och redovisas i punkt 73.

Punkt 74–75: Periodiseringsfond

En avsättning till periodiseringsfond minskar ditt resultat och ska därför också minska din anskaffningsutgift i punkt 74. Återföring av periodiseringsfond är en intäkt som ska öka anskaffningsutgiften i punkt 75.

Punkt 76: Utnyttjat underskott

Har du utnyttjat ett underskott ska det minska anskaffningsutgiften. I punkt 76 redovisas utnyttjat underskott, utom underskott som dras av i inkomstslaget kapital. Det innebär att du i denna punkt tar upp underskott som har kvittats mot negativ räntefördelning, återförd periodiseringsfond och minskad expansionsfond. Du tar också upp underskott som kvittats mot avstämning av egenavgifter och erhållen sjukpenning samt underskott som har utnyttjats som allmänt avdrag, d.v.s. underskott som har utnyttjats vid punkterna 55, 57 och 61.

Punkt 77: Kapitalvinst

Kapitalvinsten vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt ska öka anskaffningsutgiften i punkt 77. Det finns dock två undantag:

Undantag 1: Den del av kapitalvinsten som eventuellt har kvittats bort mot underskott av näringsverksamhet vid punkt 59 ska inte öka anskaffningsutgiften (det sker tyst kvittning genom att det utnyttjade underskottet inte heller minskar anskaffningsutgiften).

Undantag 2: Endast 90 % av kapitalvinsten ska tas upp till beskattning, d.v.s. 10 % är skattefritt.

Det innebär i praktiken att det är den skattepliktiga delen av kapitalvinsten enligt blankett K7/K8 som ska tas upp i punkt 77. I de fall du vid punkt 65 har utnyttjat underskott som inte ska påverka anskaffningsutgiften, är den skattepliktiga kapitalvinsten på bostadsrätten eller fastigheten på blankett K7/K8 reducerad med detta underskott. Den kapitalvinst som ska påverka anskaffningsutgiften i punkt 77 måste därför beräknas på särskilt sätt för att anskaffningsutgiften inte ska minskas med det underskott som inte ska påverka anskaffningsutgiften. Enklast beräknar du det belopp som ska anges i punkt 77 genom att först ta 90 % av det utnyttjade underskottet som inte ska påverka anskaffningsutgiften. Beloppet lägger du sedan till den skattepliktiga kapitalvinsten, se exempel nästa sida.

Exempel: Kapitalvinst fastighet och underskott som inte påverkar JAU

Ett handelsbolag har sålt en fastighet för 1 000 000 kr. Fastighetens omkostnadsbelopp är 800 000 kr. Handelsbolagets näringsverksamhet där fastigheten har ingått har gått med ett underskott på 60 000 kr. Hela resultatet ska tas upp av Olle.

Den skattepliktiga kapitalvinsten är 90 000 kr enligt blankett K7 ($[1\,000\,000 - 800\,000 - 100\,000] \times 90\%$). Olle redovisar detta belopp i punkt 77.

Om en viss del av underskottet är på delägarnivå, d.v.s. hänförlig till egna utgifter, måste beloppet i punkt 77 räknas om. I blankett N3A har Olle redovisat ett underskott på bolagsnivå vid punkt 11 på 60 000 kr. Han har också egna utgifter på 40 000 kr som han drar av i punkt 13. Underskottet är m.a.o. totalt 100 000 kr, varav 40 000 kr är på delägarnivå.

När Olle beräknar det belopp som han ska ta upp i punkt 77 ska han öka kapitalvinsten med 90% av underskottet på delägarnivå. Olle får därför in 126 000 kr ($90\,000 + 90\% \times 40\,000$).

Alternativt kan beloppet beräknas som kapitalvinsten (200 000 kr) minskad med underskottet på bolagsnivå (60 000 kr) multiplicerat med 90%, d.v.s. $(200\,000 - 60\,000) \times 90\% = 126\,000$ kr.

Punkt 78: Kapitalförlust

Kapitalförlust vid avyttring av fastighet och bostadsrätt ska minska anskaffningsutgiften. I punkt 78 minskar du anskaffningsutgiften med den del av kapitalförlusten som är avdragsgill, dvs. 63 % av kapitalförlusten.

Här ska du också ta upp underskott som är hänförlig till sådan bostad i ett andelshus som dras av i kapital. Du ska dock bara ta upp den del som får dras av i kapital, d.v.s. 70% av det vid punkt 31 utnyttjade underskottet.

Exempel: Avyttrad fastighet med kapitalförlust

En handelsbolagsdelägare Knut gör ett tillskott på 500 000 kr som bolaget använder för att förvärva en fastighet. Fastigheten avyttras samma år för 450 000 kr. Knut tar ut dessa pengar. Inga andra transaktioner har skett och Knut ska beskattas för hela bolagets resultat.

Den bokförda förlusten 50 000 kr justeras i handelsbolagets deklaration punkt 4.10 (INK4).

Tillskottet 500 000 kr fyller Knut i punkt 71, och uttaget 450 000 kr redovisas i punkt 73. I punkt 78 drar han av kapitalförlusten som han får dra i inkomstslaget kapital 31 500 kr ($63\% \times 50\,000$ kr). Knuts positiva justerade anskaffningsutgift i punkt 84 uppgår därefter till 18 500 kr.

Punkt 79: JAU före expansionsfond

I punkt 79 summerar du punkterna 68–78. Beloppet i denna punkt är den anskaffningsutgift som ligger till grund för din beräkning av kapitalunderlaget för expansionsfond. För ytterligare information se under avsnittet ”Hur beräknas avdraget?” på sidan 21.

Notera att när kapitalunderlaget för expansionsfond beräknas ska hänsyn inte tas till den expansionsfondsskatt som ska betalas, och som i punkt 81 ökar anskaffningsutgiften, se exempel ”Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt” på sidan 24.

Punkt 80–83: Expansionsfondsskatt

Ökar du expansionsfonden minskar resultatet och minskar du expansionsfonden ökar du resultatet. Av denna anledning ska en ökning av fonden minska anskaffningsutgiften i punkt 80, och en minskning av fonden öka anskaffningsutgiften i punkt 82.

Ökar du expansionsfonden ska du betala expansionsfondsskatt med 22% på ökningen. Tar du ut pengar från bolaget för att betala denna skatt minskar det anskaffningsutgiften (i punkt 73). För att du inte ska tvingas att minska expansionsfonden p.g.a. av detta uttag ska du i punkt 81 öka anskaffningsutgiften med expansionsfondsskatten, se sidan 24 och exempel ”Kapitalunderlag och expansionsfondsskatt”. För tillgodoförd expansionsfondsskatt gäller det motsatta, d.v.s. att i punkt 83 ska du minska anskaffningsutgiften med återbetalt belopp. Om du som tillskott till bolaget sätter in den expansionsfondsskatt som du har fått tillbaka blir anskaffningsutgiften oförändrad.

Punkt 86–89: Expansionsfond

Här redovisar du din expansionsfond vid beskattningsårets ingång samt de förändringar som skett under året.

Övriga uppgifter

1. Upplåtelse av lokal

Här ska du ange om du har uppburit ersättning från handelsbolaget för upplåtelse av lokal eller annat utrymme. Om det är fråga om lokal i privatbostadsfastighet eller privatbostad ska ersättningen beskattas i inkomstslaget kapital. Hur stor del av ersättningen som ska beskattas kan du räkna ut i hjälpblankett SKV 2199. Skattepliktigt belopp redovisas i inkomstdeklarationen.

Ska ersättningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet ska den deklarerars på blankett NE. För ytterligare information se under avsnittet ”Särskilda regler” på sidan 27 och exempel på sidan 29 ”Upplåtelse av lokal och överhyra”.

Så här fyller du i blankett N3B

Blanketten ska lämnas av juridiska personer, t.ex. aktiebolag, som äger andel i handelsbolag. Notera att, blanketten också ska lämnas av handelsbolag som äger andel i annat handelsbolag. Anta att ett aktiebolag äger en andel i ett handelsbolag 1 som äger andel i handelsbolag 2. Aktiebolaget ska då bifoga blankett N3B för handelsbolaget 1 och handelsbolaget 1 ska bifoga blankett N3B för handelsbolaget 2.

Blankett N3B är i princip uppdelad i fyra olika delar. Den inleds med vissa identifieringsuppgifter, uppgifter om räkenskapsår m.m. Därefter beräknas årets resultat, summan av punkterna 1–10. I punkterna 11–17 ska handelsbolag som äger andel i handelsbolag lämna uppgifter för beräkning av andelens justerade anskaffningsutgift (JAU). Längst ner på sidan redovisas slutligen också uppgift om begränsat ansvar.

1. Räkenskapsår m.m.

Datum då blanketten fylls i. Ange datum då blanketten fylls i. Det kan vara ett datum mellan den dag du faktiskt upprättar blanketten och den dag du lämnar in den. Uppgiften behöver Skatteverket för att veta vilken blankett som är den senaste inlämnade, om du vid ett senare tillfälle lämnar in en ny rättad blankett.

Räkenskapsår. Här ska du ange delägarens räkenskapsår.

2. Beräkning av resultat

I detta avsnitt ska du beräkna årets överskott eller underskott som du ska föra över till Inkomstdeklaration 2, 3 eller 4.

I Inkomstdeklaration 2 och 4 ska du först justera för det bokförda resultatet för andelen. Du drar av bokförd vinst (minuspost) och lägger till bokförd förlust (pluspost). Därefter för du överskottet eller underskottet från blankett N3B till inkomstdeklarationen. Justeringarna gör du i punkt 4.8 i INK 2 eller INK4.

I Inkomstdeklaration 3 för du in överskottet eller underskottet från blankett N3B till punkt 2.1.

Punkt 1–2: Bolagets resultat

Från handelsbolaget ska du ha fått uppgift om din (den juridiska personens) del av överskottet eller underskottet i handelsbolagets verksamhet. Motsvarande uppgift ska handelsbolaget lämna i sin inkomstdeklaration (INK4DU).

Punkt 3: Avyttring av fastighet/bostadsrätt

För juridiska personer beskattas avyttring av fastighet/bostadsrätt, med vissa inskränkningar, enligt samma kapitalvinstregler som gäller för fysiska personer. En viktig

skillnad mellan juridiska och fysiska personer är att för juridiska personer ska någon kvotering av vinsten eller förlusten inte göras. Det gäller även om fastigheten/bostadsrätten ägs genom ett handelsbolag. För delägare som kan ha näringsbetingade andelar (t.ex. aktiebolag) får med vissa undantag kapitalförlusten endast dras av mot kapitalvinster på fastigheter, se avsnittet om särskilda regler.

För juridiska personer ska beskattning ske i inkomstlagen näringsverksamhet, till skillnad mot fysiska personer där beskattning sker i inkomstlagen kapital.

I punkt 3 ska du ta upp kapitalvinst som ska beskattas och dra av kapitalförlust som är avdragsgill. Observera att det bokförda resultatet ska justeras i handelsbolagets deklaration vid punkt 4.10.

Notera att när ett handelsbolag säljer en fastighet ska återföring av värdeminskningsskatt m.m. göras i inkomstdeklarationen INK4 vid punkt 4.6.

Punkt 4: Avyttring av värdepapper

I handelsbolagets inkomstdeklaration INK4 punkt 4.11 justeras bokförd vinst och förlust vid avyttring värdepapper och andelar i handelsbolag. Den del av resultatet som du på blankett N3B tar upp i punkt 1 eller 2 är därför ett resultat exklusive kapitalvinst och kapitalförlust på värdepapper och andelar handelsbolag.

Din del av den kapitalvinst som ska tas upp redovisar du i punkt 4a och din del av den kapitalförlust som ska dras av redovisar du i punkt 4b. Om du ska ta upp både kapitalvinst och kapitalförlust är det lämpligt att redovisa resultatet efter kvittning i en enda ruta. Se vidare avsnittet ”Särskilt om aktier och andelar” om vilka regler som gäller samt exempel ”Försäljning av aktier” vid punkt 6 på blankett N3A.

Punkt 5: Övriga justeringar av redovisat resultat

Här ska du justera resultatet från handelsbolagsandelen om det inte finns någon annan särskild ruta för en sådan justering. Du kan öka resultatet genom en intäktspost (a) eller minska resultatet genom en kostnadspost (b).

Exempel på transaktion som föranleder att resultatet ska ökas genom en justering är när handelsbolagsdelägaren har tagit ut en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet. Då ska en uttagsbeskattning ske. Det uttagsbeskattade beloppet ska tas upp som en intäktspost vid punkt 5a hos den delägare som tagit ut tillgången.

Utdelning till handelsbolag är exempel på transaktion som kan innebära att resultatet ska minskas genom en kostnadspost i punkt 5b. Det gäller om utdelningen hade varit skattefri om handelsbolagsdelägaren själv hade mottagit utdelningen och om utdelningen har redovisats som intäkt i handelsbolagets räkenskaper. Se vidare avsnittet ”Särskilt om aktier och andelar” och exempel ”Utdelning onoterade andelar till handelsbolag”, se nästa sida.

Exempel: Utdelning onoterade andelar till handelsbolag

Ett handelsbolag ägs till lika delar av ett aktiebolag och en fysisk person. Handelsbolaget har erhållit utdelning från ett onoterat aktiebolag med 100 000 kr. Handelsbolaget redovisar utdelningen som intäkt i bokföringen. Delägande aktiebolag ska dra av sin del av utdelningen som inte ska beskattas 50 000 kr som en justerad kostnadspost vid punkt 5b på blankett N3B.

Punkt 6–7: Andelsbyte - uppskov

Här justerar du resultatet för begärt uppskov med kapitalvinst eller återfört uppskov av kapitalvinst.

Läs mer i deklarationsanvisningarna till blankett N3A punkterna 9–10.

Punkt 8–9: Begränsning av underskott

För kommanditdelägare är möjligheten att utnyttja underskott begränsad till ett belopp motsvarande den del delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in. Avdragsbegränsningen utgår från delägarens ansvar mot tredje man och att den utfästa insatsen har registrerats hos Bolagsverket. Avdragsbegränsningen gäller också för delägare i svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för handelsbolagets förpliktelser.

Begränsningen gäller summan av årets avdrag för underskott och tidigare års avdrag. Ett underskott som inte kan utnyttjas får rullas vidare och utnyttjas det följande året, se exempel ”Begränsat underskott”. I punkt 8 för du in det underskott som inte kunde utnyttjas vid föregående års beskattning. Den del av årets underskott och tidigare års underskott som inte kan utnyttjas detta år anger du i punkt 9.

Begränsningen gäller även om ett handelsbolag äger andel i ett kommanditbolag, se exempel på sidan 15.

Observera att du längst ner på blanketten vid punkt 18 ska lämna uppgift om till vilket belopp delägaren har begränsat ansvar.

Punkt 10: Resultat som påverkar JAU

I punkt 10 summeras det resultat som ska påverka andelens justerade anskaffningsutgift. Observera att det bara är handelsbolag som ska beräkna justerad anskaffningsutgift på blankett N3B, d.v.s. handelsbolag som äger andel i annat handelsbolag.

Exempel: Begränsat underskott

Ett aktiebolag förvärvade år 10 en andel i ett kommanditbolag och blev genom förvärvet kommanditdelägare. Aktiebolaget har ett begränsat ansvar om 5000 kr.

Vid beskattningen år 11 ska aktiebolaget för sin andel ta upp ett underskott på 100 000 kr. På blankett N3B tar aktiebolaget upp 95000 kr i punkt 9. Underskottet på 5000 kr tar aktiebolaget upp i sin inkomstdeklaration INK2 vid punkt 4.8.

Vid beskattningen år 12 ska aktiebolaget för sin andel ta upp ett underskott på 20 000 kr. På blankett N3B tar aktiebolaget först upp 95000 kr (inrullat underskott) i punkt 8. Eftersom ingen del av årets eller inrullat underskott kan utnyttjas tar aktiebolaget upp 115 000 kr i punkt 9. Vid beskattningen uppkommer det inte något resultat för aktiebolaget att föra in i sin inkomstdeklaration.

Vid beskattningen år 13 ska aktiebolaget för sin andel ta upp ett överskott på 80 000 kr. På blankett N3B tar aktiebolaget först upp 115 000 kr (inrullat underskott) i punkt 8. Den del av det inrullade underskottet som inte kan utnyttjas, 35 000 kr, tas upp i punkt 9. Vid beskattningen uppkommer det inte något resultat för aktiebolaget att föra in i sin inkomstdeklaration.

3. Beräkning av andelens anskaffningsutgift

Punkt 11–17. Ett aktiebolag som avyttrar en andel i ett handelsbolag ska inte beskattas för kapitalvinst eller dra av kapitalförlust. Om det i stället är ett handelsbolag som avyttrar en andel i ett annat handelsbolag ska kapitalvinsten beskattas hos delägare i det avyttrande handelsbolaget som är en fysisk person. Av denna anledning är det bara handelsbolag som äger andel i annat handelsbolag som ska beräkna justerad anskaffningsutgift. Det gör du i punkterna 11–17.

4. Begränsat ansvar

Om den juridiska personen är kommanditdelägare ska du i punkt 18 ange till vilket belopp ansvaret är begränsat. Det gäller också om den juridiska personen är delägare i svenskt handelsbolag och, i förhållande till övriga delägare, har förbehållit sig ett begränsat ansvar för handelsbolagets förpliktelser. Se även punkterna 8–9.

Andel i handelsbolag Juridisk person (ej dödsbo)

N3B

Blanketten ska lämnas av juridisk person (dock ej dödsbo) som är delägare i handelsbolag för att redovisa sin andel i handelsbolaget. Information om hur man fyller i blanketten finns i broschyren Skatteregler för delägare i handelsbolag, SKV 299. Ange belopp i hela kronor. Övriga upplysningar kan bara lämnas i särskild skrivelse.

Fr.o.m.

T.o.m.

Räkenskapsår

Datum då blanketten fylls i

Samråd enligt SFS 1982:668 har skett med Näringslivets Regelråd.

Den skattskyldiges namn

Organisationsnummer

Handelsbolagets namn (firma)

Organisationsnummer

Fr.o.m.

T.o.m.

Handelsbolagets räkenskapsår

A. Beräkning av resultat

1. Min andel av bolagets överskott	+	
2. Min andel av bolagets underskott	-	
3. Avyttring av fastighet/bostadsrätt		
a. Andel av kapitalvinst som ska tas upp till beskattning	+	
b. Andel av kapitalförlust som ska dras av	-	
4. Avyttring av värdepapper		
a. Andel av kapitalvinst som ska tas upp till beskattning	+	
b. Andel av kapitalförlust som ska dras av	-	
5. Övriga justeringar av redovisat resultat		
a. Intäktsposter, t.ex. uttagsbeskattat belopp	+	
b. Kostnadsposter, t.ex. skattefri utdelning	-	
6. Uppskov med vinst enligt blankett N4	-	
7. Återfört uppskov av vinst enligt blankett N4	+	
8. Ej utnyttjat underskott från föregående år	-	
9. Underskott som inte ska dras av (sparas till efterföljande år)	+	
10. Resultat		
Överskott (+)	=	
Underskott (-)	=	

B. Beräkning av anskaffningsutgift för handelsbolaget (endast för handelsbolag som äger andel i handelsbolag)

11. Justerad anskaffningsutgift från föregående år/ersättning om andelen förvärvats under året			+/ -	
12. Överskott enligt p. 10			+	
13. Delägarens tillskott till bolaget under handelsbolagets räkenskapsår			+	
14. Delägarens uttag från bolaget under handelsbolagets räkenskapsår			-	
15. Underskott enligt p. 10			-	
16. Positiv justerad anskaffningsutgift vid räkenskapsårets utgång/avyttringstidpunkten	(+)	=		
17. Negativ justerad anskaffningsutgift vid räkenskapsårets utgång/avyttringstidpunkten	(-)	=		

C. Begränsat ansvar

18. Är delägaren kommanditdelägare anges det belopp som delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in. Delägare i svenskt handelsbolag som i förhållande till övriga delägare har förbehållit sig ett begränsat ansvar för handelsbolagets förpliktelser anger till vilket belopp ansvaret är begränsat.		
--	--	--

Skaffa e-legitimation?

En e-legitimation är en elektronisk identitetshandling, och en vanlig e-legitimation är BankID. En e-legitimation fungerar ungefär som ett körkort eller ett vanligt id-kort. Skillnaden är att du använder den när du ska göra ärenden elektroniskt, t.ex. betala räkningar eller använda tjänster hos myndigheter och kommuner.

På **www.skatteverket.se** kan du bland annat göra följande om du skaffar en e-legitimation:

- anmäla flyttning
- anmäla bankkonto för skatteåterbäring
- ansöka om skattejämkning (ändrad beräkning av preliminär skatt)
- lämna din inkomstdeklaration inklusive de flesta bilagor
- lägga till eller ändra uppgifter i inkomstdeklarationen
- låta ett deklarationsombud lämna de flesta av dina deklarerationer
- lämna kontrolluppgifter
- lämna moms- eller arbetsgivardeklarerationer
- lämna din preliminära inkomstdeklaration
- se saldot på ditt skattekonto
- se hur mycket rot- eller rutavdrag du utnyttjat (s.k. köparintyg)
- skriva ut personbevis.

Självbetjäning dygnet runt:

Webbplats: skatteverket.se,
Servicetelefon: 020-567 000

Personlig service:

Ring Skatteupplysningen,
inom Sverige: 0771-567 567,
från utlandet: +46 8 564 851 60

