

21 Räntefördelning

33 kap. IL

prop. 1993/94:50 s. 226f, 244f, 309 f.

ds 1993:28 s. 156f, 182f, 275 f.

prop. 1993/94:234 s. 95f, 140 f.

prop. 1996/97:12 s. 28f, 52 f.

prop. 1996/97:154 s. 54f och 58

prop. 1999/2000:2 del 2 s. 397 f.

Sammanfattning

Bestämmelserna om räntefördelning finns i 33 kap. IL. Tidigare fanns bestämmelserna i lagen (1993:1536) om räntefördelning.

Enskilda näringsidkare och svenska dödsbon som driver näringsverksamhet får göra positiv räntefördelning när kapitalunderlaget i verksamheten vid årets ingång överstiger 50 000 kr. Detta görs genom att en schablonmässigt beräknad avkastning på kapitalunderlaget flyttas från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital.

Man får dock inte flytta ett större belopp än ett justerat resultat av näringsverksamheten. Fördelningsbelopp som inte utnyttjas får sparas.

På motsvarande sätt ska negativ räntefördelning ske då kapitalunderlaget i verksamheten är negativt med mer än 50 000 kr. Detta görs genom att en schablonmässigt bestämd utgiftsränta på det negativa kapitalunderlaget, dvs. ett avdrag, flyttas från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital. Negativ räntefördelning är obligatoriskt och görs oavsett om det föreligger överskott eller underskott i verksamheten.

För fysiska personer och dödsbon som är delägare i handelsbolag finns motsvarande regler. Man räknar då ränta på den justerade anskaffningsutgiften på andelen i stället för på kapitalet i handelsbolaget.

Bakgrund

Vid 1990 års skattereform infördes bestämmelser om negativ räntefördelning. Dessa trädde emellertid aldrig i kraft och är numera borttagna. Reglerna var i många stycken annorlunda kon-

struerade än de nuvarande, men i vissa specialfall kan ledning för rättstillämpningen finnas i de äldre förarbetena. Efter utredning infördes i stället lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Bestämmelserna om räntefördelning finns numera i 33 kap. IL.

Syftet

Genom 1990 års skattereform uppkom en skillnad i skattebelastningen mellan inkomstslaget kapital, där skattesatsen är 30 %, och inkomstslaget näringsverksamhet där skatten är progressiv och kan vara väsentligt högre. Dessutom utgår egenavgifter eller särskild löneskatt på resultatet av näringsverksamheten. För enskilda näringsidkare beskattas avkastningen på i näringsverksamheten satsat kapital som arbetsinkomst.

= enmansaktiebolag

För att i någon mån jämställa enskilda näringsidkare med ägare till enmansaktiebolag finns regler om positiv räntefördelning. En ägare till ett enmansaktiebolag kan låna ut pengar till bolaget och erhålla ränta som enkelbeskattas till 30 %.

**Avkastningen på eget kapital
-30 % i skatt**

Positiv räntefördelning ger näringsidkaren en möjlighet att få en del av resultatet av näringsverksamhet motsvarande avkastning på i näringsverksamheten satsat kapital beskattad i inkomstslaget kapital. Detta sker genom att en beräknad inkomstränta flyttas från näringsverksamhet (minskning) till kapital (ökning).

Positiv räntefördelning är frivillig.

Privata utgiftsräntor i kapital

Negativ räntefördelning är avsedd att förhindra att näringsidkaren drar av sina privata utgiftsräntor i näringsverksamheten och på så sätt får en större skatteeffekt av dem. I detta fall flyttas ett ränteavdrag från näringsverksamhet (ökning) till kapital (minskning).

Negativ räntefördelning är obligatorisk.

Resultatet av enskild näringsverksamhet beskattas således i princip som om kapitalet i verksamheten utgjort noll kronor oberoende av det faktiska kapital som redovisas. Mindre belopp räntefördelas dock inte.

21.1 Tillämpningsområde

Vem gör räntefördelning?

Reglerna om räntefördelning är enligt 33 kap. 1 § IL tillämpliga på *enskilda näringsidkare* och på *svenska dödsbon som driver näringsverksamhet*.

Reglerna tillämpas även på *fysiska personer och svenska dödsbon som är delägare i handelsbolag* och av det skälet redovisar resultat av näringsverksamhet. Räntefördelningen görs för varje delägare för sig och inte för handelsbolaget som helhet.

Räntefördelning ska däremot inte ske för personer som är delägare i utländska juridiska personer eller i Europeiska Ekonomiska Intressegrupperingar – EEIG.

Näringsverksamhet redovisas i Sverige

En förutsättning är att resultatet av näringsverksamheten redovisas i Sverige. För fysisk person bosatt utomlands m.m. se närmare Skatteverkets Handledning för internationell beskattning.

Aktiv och passiv näringsverksamhet

Reglerna om räntefördelning är tillämpliga i både aktiv och passiv näringsverksamhet.

21.2 Hur räntefördelning görs

21.2.1 Positiv räntefördelning

Kapitalunderlag på mer än 50 000 kr

Positiv räntefördelning får göras om det vid utgången av föregående beskattningsår finns ett positivt kapitalunderlag i verksamheten, efter vissa justeringar, på mer än 50 000 kr (33 kap. 2 och 4 §§ IL, om flera näringsverksamheter, se avsnitt 21.6).

Med kapitalunderlag avses för enskild näringsidkare eget kapital, dvs. tillgångar minus skulder, efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 21.3, och för delägare i handelsbolag den justerade anskaffningsutgiften på andelen i bolaget, också efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 21.4.

Gånger SLR + 5 %

Detta kapital multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med fem procentenheter (33 kap. 3 § 1 st. IL).

Räntesatsen är 9,71 % vid 2005 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat.

Fördelningsbelopp

Man får på så sätt fram det fördelningsbelopp som finns för flyttning från inkomstslaget näringsverksamhet till inkomstslaget kapital.

Högst resultatet

Man får emellertid enligt 33 kap. 5 § IL flytta högst ett belopp motsvarande det justerade resultatet i näringsverksamheten. Om vad som menas med resultat, se nedan under avsnitt 21.2.3.

Frivilligt

Positiv räntefördelning behöver inte göras. Om den skattskyldige så önskar kan han välja att låta bli.

Sparat fördelningsbelopp

Fördelningsbelopp som inte utnyttjats kan i stället sparas till ett senare år (33 kap. 7 § IL). Om sparat fördelningsbelopp, se nedan under avsnitt 21.2.4.

21.2.2 Negativ räntefördelning**Kapitalunderlag negativt med mer än 50 000 kr**

Negativ räntefördelning ska göras om det vid utgången av föregående räkenskapsår finns ett negativt kapitalunderlag i verksamheten, efter vissa justeringar, som beloppsmässigt överstiger -50 000 kr (33 kap. 2 och 4 §§ IL, om flera näringsverksamheter, se avsnitt 21.6). Om så är fallet ska negativ räntefördelning ske för hela beloppet.

Med kapitalunderlag avses även här för enskilda näringsidkare det egna kapitalet, dvs. tillgångar minus skulder efter vissa justeringar, och för delägare i handelsbolag den justerade anskaffningsutgiften på andelen i bolaget, också efter vissa justeringar, se nedan under avsnitt 21.3 och 21.4.

SLR + 1 %

Detta negativa kapitalunderlag multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med en procentenhet (33 kap. 3 § 2 st. IL).

Räntesatsen är 5,71 % vid 2005 års taxering oavsett när räkenskapsåret börjat.

Fördelningsbelopp

Man får på så sätt fram det fördelningsbelopp som ska öka resultatet av näringsverksamhet och minska resultatet av kapital.

Obligatoriskt

Negativ räntefördelning är obligatorisk. Den ska också göras oavsett om verksamheten gått med överskott eller underskott.

21.2.3 Särskilt om positiv räntefördelning**Det justerade resultatet**

I 33 kap. 5 § IL anges det resultat av näringsverksamhet, det justerade resultatet, som är aktuellt vid räntefördelning. Det rör sig om resultatet *före*;

- sjukpenning,
- kostnad för pensionssparande,
- egenavgifter,
- avsättning till periodiseringsfond och
- avsättning till expansionsfond.

Med kostnad för pensionssparande avses pensionsförsäkringspremie, inbetalning avseende individuellt pensionssparande till den del detta är avdragsgillt enligt bestämmelserna i 59 kap. IL, samt särskild löneskatt på beloppen.

Handelsbolag

Det justerade resultatet beräknas på samma sätt för delägare i handelsbolag som för enskilda näringsidkare. Man utgår från det skattepliktiga resultatet i näringsverksamheten före sjukpenning etc., jfr ovan för enskilda näringsidkare. Resultatet inkluderar

således både sådana poster som kommer från bolaget och sådana poster som är delägarens men ändå ska räknas in i resultatet i näringsverksamheten.

21.2.4 Sparat fördelningsbelopp

Sparande

Den som inte kan utnyttja den positiva räntefördelningen därför att resultatet av näringsverksamheten inte räcker till eller som av någon anledning inte vill utnyttja räntefördelningen, kan spara hela eller delar av det till ett senare år. Detta benämns sparat fördelningsbelopp (33 kap. 7 § IL).

Avsikten med ett frivilligt sparande kan vara att exempelvis höja sjukpenning- och pensionsgrundande inkomst eller att kunna utnyttja ett grundavdrag.

Utnyttja

Den skattskyldige bestämmer normalt själv när han ska utnyttja det sparade fördelningsbeloppet. Det kan användas på en gång eller delas upp på flera år. Det kan också sparas under ett obegränsat antal år.

Kvittas mot negativt fördelningsbelopp

Om fördelningsbelopp sparats och det ett senare år uppkommer ett negativt fördelningsbelopp ska emellertid det sparade fördelningsbeloppet kvittas mot detta. (Observera dock att det sparade fördelningsbeloppet först läggs till kapitalunderlaget innan fördelningsbeloppet räknas ut och kvittning sker, se nedan under avsnitt 21.3.9 och 21.4.4.)

Kapitalunderlaget 50 000 kr eller mindre

Sådana år då ingen räntefördelning görs pga. att det positiva eller negativa kapitalunderlaget i verksamheten är högst 50 000 kr kan inget fördelningsbelopp sparas. Det görs då inte heller någon kvittning av tidigare sparat fördelningsbelopp mot negativa fördelningsbelopp. Något fördelningsbelopp ska ju sådana år över huvud taget inte beräknas. Man kan således inte utnyttja ett sparat fördelningsbelopp ett år då räntefördelning inte ska göras. I stället kommer det sparade fördelningsbeloppet att rullas vidare till nästa år.

Flera näringsverksamheter

Eftersom räntefördelning ska ske för varje näringsverksamhet för sig kan ett sparat fördelningsbelopp i en näringsverksamhet inte utnyttjas i en annan, se nedan avsnitt 21.6.

Sparat fördelningsbelopp kan inte överlåtas

Sparat fördelningsbelopp kan inte överlåtas till någon annan. Detta gäller även då hela näringsverksamheten överläts och även när överlåtelsen sker benefikt. Däremot torde dödsbon kunna överta den avlidnes sparade fördelningsbelopp. En allmän beskattningsprincip är nämligen att dödsbon anses inträda i den dödes skattemässiga situation. Det finns ingen generell bestämmelse om detta, men att så är fallet framgår av prop. 1999/2000:2, del 2 s. 65.

Dödsbodelägare kan däremot inte överta den dödes eller dödsboets sparade fördelningsbelopp, vilket framgår av RÅ 2001 not 196.

Fr.o.m. den 1 januari 2005, dvs. till 2006 års taxering, kommer dessa regler att ändras så att man vid benefika överlåtelser även kan föra över sparade räntefördelningsbelopp till mottagaren (se prop. 2004/05:32).

21.3 Kapitalunderlaget – Enskilda näringsidkare

Utgången av föregående år

Kapitalunderlaget utgörs för enskilda näringsidkare och dödsbon som driver näringsverksamhet av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av föregående räkenskapsår med vissa ytterligare justeringar;

1. Underskott av verksamheten från föregående år, som inte dragits av, läggs till.
2. 72 % av vid utgången av föregående år avsatta expansionsfonder dras ifrån.
3. Tillskott föregående år som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån.
4. Sparat fördelningsbelopp läggs till.
5. En övergångspost = negativt kapitalunderlag första året (vanligen 1995 års taxering), läggs till, se avsnitt 21.3.10.
6. En särskild post läggs i vissa fall till. Se avsnitt 21.3.3.

Långa och korta räkenskapsår

Vid räkenskapsår som är längre eller kortare än tolv månader ska fördelningsbeloppet justeras, se avsnitt 21.5.

Nystartad verksamhet

En nystartad verksamhet har inget föregående beskattningsår. Av prop. 1993/94:50 s. 314 framgår emellertid att justering för räkenskapsår ska ske bl.a. när en näringsverksamhet påbörjas. Enligt Skatteverkets mening ska därför räntefördelning tillåtas i nystartad verksamhet. Kapitalunderlaget beräknas med utgångspunkt i den ingående balansen som ska upprättas när verksamheten påbörjas.

Sista året Även det år en näringsverksamhet läggs ner eller överläts kan räntefördelning komma i fråga. När räkenskapsåret är förkortat ska justering av fördelningsbeloppet ske, se avsnitt 21.5.

**Baserar sig på
survlagen** Förebilden för kapitalunderlaget för räntefördelning utgörs av kapitalunderlaget enligt den numera upphävda survlagen. Denna lag och förarbetena till den kan därför ge ledning i vissa frågor.

21.3.1 Tillgångar

**Ingå i närings-
verksamheten** Kapitalunderlaget utgörs av *skillnaden mellan tillgångar och skulder* i näringsverksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

**God redovisnings-
sed** Bedömningen av vad som utgör tillgång i verksamheten görs bl.a. med ledning av god redovisningssed. I 13 kap. 1 och 7 §§ IL regleras vilka slags tillgångar som ingår i näringsverksamheten.

**Näringsfastigheter
och närings-
bostadsrätter** Dit räknas näringsfastigheter och näringsbostadsrätter som är kapitaltillgångar och används i verksamheten. De får därför ingå i kapitalunderlaget trots att de kapitalbeskattas i inkomstslaget kapital vid försäljning.

Med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt (2 kap. 19 § IL). Med privatbostadsföretag avses bl.a. s.k. äkta bostadsrättsföreningar. Däremot ingår inte s.k. oäkta bostadsrättsföreningar. Andel i en oäkta bostadsrättsförening är en andel i en ekonomisk förening. En sådan andel kan inte ingå i kapitalunderlaget eftersom det inte är en tillgång i näringsverksamheten (se även 13 kap. 1 och 7 §§ IL).

Lantbruk Om det finns en privatbostad på en jordbruksfastighet ska privatbostadsdelen, byggnad och tomt, inte ingå bland tillgångarna.

**Likvida medel,
inventarier m.m.** Som tillgångar i näringsverksamheten räknas också kontanta medel, bankmedel o.d. i svensk och utländsk valuta som används i verksamheten och alla tillgångar som beskattas i näringsverksamhet vid försäljning såsom inventarier m.m.

Av RÅ 1997 ref. 5 II framgår att specialinlånning till bank jämföras med bankkonto och kan ingå i kapitalunderlaget. Insättning på Riksgäldskonto, realränteobligation, svensk marknadsnoterad fordran i form av kortfristigt papper, som t.ex. certifikat och växlar, eller privatobligation, som t.ex. diskonteringspapper, eller andel i räntefond kan däremot inte räknas in i kapitalunderlaget.

Värdepapper o.d. Som tillgång räknas inte egendom som aktier, konvertibla skuldebrev och liknande aktieanknutna värdepapper, räntebärande värdepapper, utländsk valuta eller annan lös egendom om avkastning eller försäljning beskattas i kapital. Om försäljning beskattas i näringsverksamhet får däremot egendomen räknas in i underlaget.

	Eftersom även näringsbetingade värdepapper kapitalbeskattas ska de undantas och inte ingå i underlaget.
Andel i kooperativ förening	Andel i kooperativ ekonomisk förening som ingår i verksamheten ska dock tas med. Detsamma gäller även för medlemsfordran på en sådan förening. Detta gäller efter yrkande även retroaktivt från och med 1995 års taxering.
Andel i handelsbolag	Andel i handelsbolag räknas inte som tillgång utan räntefördelning sker separat, se avsnitt 21.4.
Avverkningsrätt till skog	Beträffande fordran på framtida ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog som redovisas enligt kontantmetoden i 21 kap. 2 § IL, anser Skatteverket att denna inte ska ingå i kapitalunderlaget. Endast erhållen likvid ska räknas med. Samma ställningstagande har Kammarrätten i Jönköping tagit i dom den 4 december 2002, mål nr 656-2000.
21.3.2 Värderingen	
Skattemässiga värden	Tillgångarna bör i princip tas upp till de värden som gäller vid beskattningen (prop. 1993/94:50 s. 231). Denna huvudregel framgår av 33 kap. 12 § IL som föreskriver att en tillgång ska tas upp till det skattemässiga värdet. Vad som avses med skattemässigt värde framgår av 2 kap. 31–33 §§ IL. Specialbestämmelser finns för vissa slag av egendom. Värdering av fastigheter behandlas nedan i avsnitt 21.3.3.
Lager och kundfordringar	Lager och kundfordringar tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Att bl.a. kundfordringar ska tas upp till värdet inkl. mervärdesskatt framgår av Skatteverkets skrivelse 2004-10-07 (dnr 130 579473-04/111). Detta gäller oavsett om mervärdesskatten redovisas i inkomstdeklaration eller i skattedeklaration.
Inventarier o.d.	Inventarier och andra tillgångar för vilka avdrag medges enligt 18 kap. 13–22 §§ IL tas upp till skattemässiga restvärden efter värdeminskningssavdrag t.o.m. föregående års taxering.
Andel i ekonomisk förening	Sådana andelar i ekonomiska föreningar som ska tas med i kapitalunderlaget och som är kapitaltillgångar tas upp till anskaffningsutgiften enligt genomsnittsmetoden. Andra värdepapper kommer inte i fråga eftersom de beskattas i inkomstslaget kapital vid försäljning.
Utländsk valuta	Fordringar i utländsk valuta som ingår i näringsverksamheten tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen, dvs. värdet enligt god redovisningssed. Eventuell kvarstående avsättning till valutakursreserv ska således räknas av eftersom den utgör en del av värderingen.

Brandförsäkring	För sådan brandförsäkring som tecknats mot engångspremie får de 95 % av premien som inte dragits av ingå i kapitalunderlaget.
Skogskonto, skogsskadekonto, upphovsmannakonto	Medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet eftersom de innehåller en latent skattekuld (33 kap. 12 § 2 st. IL).
Vederlagsreverser	Vederlagsreverser vid förvärv genom arv eller gåva ska inte räknas med eftersom de inte ingår i den skattemässiga anskaffningsutgiften (prop. 1989/90:110 s. 585 och RÅ 1996 ref. 48).

21.3.3 Värdering av fastigheter

a) Lagertillgångar

Beträffande sådana fastigheter som är lagertillgångar gäller att de tas upp till värdet enligt räkenskaperna minskat med sådana värdeminskingsavdrag och liknande avdrag som inte har gjorts i räkenskaperna (2 kap. 31 § IL).

Regeln behövs eftersom avdrag för värdeminskning medges för sådana fastigheter trots att de utgör lager.

Värdeminskingsavdrag o.d.

Med värdeminskingsavdrag och liknande avdrag avses också belopp varmed ersättningsfond och liknande fonder tagits i anspråk.

Med liknande avdrag avses exempelvis skogsavdrag (prop. 1989/90:110 s. 738 beträffande K-surven) och avdrag för substansminskning. Näringsbidrag är däremot enligt Skatteverkets mening inte "liknande avdrag", eftersom den del av anskaffningsutgiften som täcks av bidraget inte ska räknas med vid själva värderingen av lagret.

Eftersom den aktuella tidpunkt då värderingen görs är utgången av föregående räkenskapsår, ska man dra av värdeminskingsavdrag och liknande. t.o.m. närmast föregående taxering men inte det aktuella taxeringsårets avdrag.

b) Kapitaltillgångar

Beträffande fastigheter som är kapitaltillgångar finns två regler, en huvudregel i 33 kap. 12 § IL och en alternativregel i 33 kap. 13 § IL.

Huvudregel

Enligt 33 kap. 12 § IL ska en fastighet som är kapitaltillgång tas upp till anskaffningsutgiften för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag (jfr 2 kap. 32 § IL).

Värdeminskingsavdrag o.d.

Med värdeminskingsavdrag och liknande avdrag avses detsamma som för lagerfastigheter, se ovan under a).

Arv, gåva o.d.	Om fastigheten erhållits i arv eller gåva övertas tidigare ägarens avskrivningsunderlag för byggnader. Även beträffande marken övertas – i analogi med kapitalvinstreglerna – tidigare ägarens anskaffningsutgift, se RÅ 1996 ref. 48.
Vederlagsreverser	Eftersom det är skattemässiga värden som gäller och vederlagsreverser vid benefika förvärv inte räknas med i den skattemässiga anskaffningsutgiften vid kapitalbeskattningen finns ingen möjlighet att ta hänsyn till dem vid värderingen av fastigheten. Däremot kan man i vissa lägen ta hänsyn till vederlagsreverser vid beräkning av särskild post. Se nedan vid kantribriken ”En särskild post”.
Alternativregel	Enligt 33 kap. 13 § IL får en fastighet som är kapitaltillgång och som förvärvats före den 1 januari 1991 i stället tas upp till ett alternativt värde som utgår från att den förvärvats den 1 januari 1993. När man räknar ut detta värde utgår man från viss del av taxeringsvärdet 1993: – småhusenheter 54 % – hyreshusenheter 48 % – industrienheter 64 % – lantbruksenheter 39 %. Beträffande lantbruksenheter avses bara 39 % av den del av fastigheten som utgör näringsfastighet. Privatbostadsdelen, bostadsbyggnadsvärdet och tomtmarksvärdet, får inte räknas med till någon del.
Tomträtt	För bebyggd tomträtt där alternativregeln använts för byggnaden torde man enligt Skatteverkets mening kunna använda taxeringsvärdet på tomten som värde på tomträtten.
Värdeminskningsavdrag o.d.	Från denna andel av taxeringsvärdet drar man av värdeminskningsavdrag och liknande avdrag vid 1982–1993 års taxering om avdragen för år räknat uppgått till sammanlagt minst 10 procent av andelen av taxeringsvärdet. Uttrycket värdeminskningsavdrag och liknande avdrag har samma betydelse som beträffande lagerfastigheterna, se ovan under a). Uttrycket ”för år räknat” innebär att vid förlängda och förkortade räkenskapsår måste man räkna om beloppsgränsen på 10 % av andelen av taxeringsvärdet i proportion till det. Uttrycket ”sammanlagt” innebär att när flera olika slag av avdrag gjorts samma år ska de läggas samman innan man jämför med beloppsgränsen.

Man drar också av värdeminskingsavdrag som gjorts för tiden efter stickdagen, 1 januari 1993, dvs. normalt fr.o.m. 1994 t.o.m. förra årets taxeringar.

Syftet

Skälet till att regeln införts är att man vill ge möjlighet till ett högre underlag vid äldre fastighetsinnehav då anskaffningsutgiften är låg. Ett annat skäl är att ge ett värde även i de fall då det är svårt att fastställa det skattemässiga restvärdet.

Justering

Enligt 33 kap. 13 § 3 st. IL ska värdet enligt alternativregeln justeras om marknadsvärdet på byggnader, mark och markanläggningar vid föregående beskattningsårs utgång understeg 75 % av värdet enligt alternativregeln efter värdeminskingsavdrag m.m.

Justering kan bli aktuell om en inte oväsentlig del av taxeringsvärdet är att hänföra till inventarier. Ett annat fall är om fastighetens värde minskat p.g. brand eller av andra orsaker.

Jämförelsen ska bara avse de delar av fastigheten som fanns den 1 januari 1993 och som finns kvar vid den tidpunkt då jämförelsen görs. Övriga delar av fastigheten berörs inte av justeringen.

Senare ändringar

Detta torde innebära att om man förvärvat en del av fastigheten före 1991 och en annan del senare, kan man använda huvudregeln eller alternativregeln för den första delen och huvudregeln för den andra.

Om en ny byggnad uppförts eller någon annan byggnation utförts 1993 eller senare som innebär att värdeminskingsunderlaget för fastigheten ska ökas, ska denna ökning läggas till det skattemässiga värdet för fastigheten även om alternativregeln använts.

Om en del av fastigheten överlåtits till annan efter 1992 bör man enligt Skatteverkets mening på motsvarande sätt sätta ner värdet enligt alternativregeln i proportion till värdet av den del som överlåtits. Om taxeringsvärdet är uppdelat på den del som överlåtits och den del som behållits bör anskaffningsutgiften sättas ner i proportion till detta. När det är fråga om likvärdiga markdelar kan man eventuellt proportionera det taxerade markvärdet. De ändringar av taxeringsvärdet som blir följden av överlåtelsen kan också ge ledning.

Benefikt förvärv efter 1990

Om fastigheten förvärvats efter 1990 genom ett benefikt förvärv och det närmast föregående onerösa förvärvet var före den 1 januari 1991 torde alternativregeln enligt Skatteverkets mening kunna användas. Skälet är att samma behov av en alternativregel föreligger, se ovan vid kantrubriken "Syftet". En analog tillämpning av alternativregeln då nya ägaren övertar förre ägarens anskaffningsutgift på byggnaderna är därför motiverad. I äldre rätt har en analog tillämpning också gjorts i liknande fall (GRS Skatte-

handbok, 1985, s. 36:38). Övertagande torde dock inte kunna ske om fastigheten varit en lagertillgång för förra ägaren.

En särskild post

Om en fastighet som är kapitaltillgång förvärvats genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid äktenskapets upplösning men *mot viss betalning*, vederlagsrevers, utlösen av andra, övertagande av fastighetslån e.d., ska således inte betalningen utan överlåtarens anskaffningsutgift tas upp som värde på fastigheten. För fastighet förvärvad 1995 eller tidigare gäller detta utan undantag. För fastighet som förvärvats 1996 eller senare gäller i vissa fall andra regler i 33 kap. 15–17 §§ IL.

Reglerna tillämpas endast för dem som förvärvat fastigheten 1996 eller senare. (Se lagen om ikraftträdande till inkomstskattelagen, övergångsbestämmelser till 33 kap. och 34 kap. 54 §) De gäller bl.a. för dem som påbörjat näringsverksamhet genom förvärv av fastigheten under 2004, eftersom räntefördelningen då grundas på den ingående balansen i verksamheten där fastigheten ingår. Reglerna gäller däremot vid årets taxering inte för dem som tidigare bedrivit näringsverksamhet om de förvärvat fastighet under 2004 eftersom räntefördelning i de fallen görs på grundval av kapitalet vid föregående räkenskapsårs utgång och fastigheten då inte var någon tillgång i verksamheten.

Reglerna, som är frivilliga, innebär att man inte ska behöva göra sådan negativ räntefördelning som beror på att fastighetsförvärvet i här aktuella fall sänker kapitalunderlaget. Detta inträffar när värdet på fastigheten beräknad enligt reglerna för kapitalunderlag understiger de lån som uppkommit genom förvärvet t.ex. övertagna fastighetslån, lämnad vederlagsrevers eller nya lån som tagits från utomstående för att lösa fastigheten. (Övertagande av expansionsfond räknas inte som vederlag).

Negativ räntefördelning undviks genom att *en särskild post* motsvarande den sänkning av kapitalunderlaget som beror på fastighetsförvärvet får läggas till kapitalunderlaget. Man får dock inte lägga till ett större belopp än att ett negativt kapitalunderlag i hela näringsverksamheten undviks.

Exempel

En fastighet har taxeringsvärdet 900 000 kr och räntefördelningsvärdet 400 000 kr. Den har förvärvats år 1 genom gåva mot att fastighetslånen på 600 000 kr övertagits.

Vid beräkning av kapitalunderlag ska fastigheten värderas till 400 000 kr och skulderna till 600 000 kr. Man får således ett negativt kapitalunderlag för fastigheten på 200 000 kr vid förvärvstillfället.

Vid beräkning av kapitalunderlag för år 1, dvs. i deklarationen år 2, finns i näringsverksamheten inga ytterligare tillgångar eller skulder. Det negativa kapitalunderlaget i hela näringsverksamheten blir 200 000 kr. Man får då lägga till högst detta belopp så att kapitalunderlaget blir 0 kr och negativ räntefördelning undviks.

Om totalt negativt kapitalunderlag i näringsverksamheten ett senare år blir 100 000 kr (pga. amortering av skulden eller av annat skäl) kan inte hela den särskilda posten läggas till utan högst 100 000 kr. Kapitalunderlaget blir då 0 kr.

Om totalt negativt kapitalunderlag i stället skulle bli 300 000 kr, får man lägga till högst 200 000 kr = den särskilda posten. Negativ räntefördelning ska då göras på ett kapitalunderlag på 100 000 kr.

Den särskilda posten beräknas per förvärvstillfället, se prop. 1996/97:12 s. 30.

När man beräknar den särskilda posten måste man använda det högsta värdet på fastigheten enligt huvudregeln och alternativregeln nedan. Man kan således inte öka den särskilda posten genom att välja en låg värdering av fastigheten första året.

Om expansionsfond övertas tillsammans med fastigheten kommer den särskilda posten att öka med 72 % av expansionsfonden. I avsnitt 22.3.3 finns ett exempel på denna situation.

Om kapitalunderlaget i näringsverksamheten ett år inte längre är negativt före tillägget, faller den särskilda posten bort och får inte användas igen. Däremot kan den särskilda posten ändras från ett år till ett annat. Den fastställs vid förvärvstillfället men sen kan den minska ett år för att nästa år höjas till det ursprungliga beloppet igen. Så länge man har ett negativt kapitalunderlag utan beaktande av den särskilda posten kan den fluktuera mellan 1 kr och det ursprungliga beloppet.

Den särskilda posten får bara läggas till kapitalunderlaget så länge fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om bara en del av fastigheten överläts sätter man ner den särskilda posten i motsvarande mån.

Är fastigheten och driften av den uppdelade på olika näringsverksamheter och den skattskyldige själv eller närstående till honom tillskjutit kapital till den näringsverksamhet där driften bedrivs ska den särskilda posten minskas i motsvarande mån. För att minska den särskilda posten ska tillskottet ha skett antingen inom två år före förvärvet eller efter förvärvet. Tillskottet ska också ha varit av mer än obetydlig omfattning.

En särskild post torde kunna beräknas även om fastigheten varit en lagertillgång i tidigare ägarens hand under förutsättning att den är en kapitaltillgång fr.o.m. förvärvet.

21.3.4 Skulder

Ingå i närings- verksamheten

Kapitalunderlaget för fysiska personer och dödsbon utgörs av skillnaden mellan tillgångar och *skulder i näringsverksamheten* vid utgången av närmast föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

God redovisnings- sed

Uppdelningen av skulder mellan privatsfären och näringsverksamheten ska i princip göras enligt god redovisningssed (prop. 1993/94:50 s. 229).

För enskilda näringsidkare ska en skuld inte räknas till näringsverksamheten, om skulden hänför sig till tillgångar som enligt 13 kap. 7 § IL inte ska räknas som tillgångar i näringsverksamheten (13 kap. 8 § IL).

Till näringsverksamheten räknas således leverantörsskulder, lånat kapital som investerats i verksamheten, skulder som övertagits eller lämnats som likvid i samband med förvärvande av verksamheten eller del av den genom köp, arv, gåva e.d.

Det avgörande är vad lånet använts till, inte vad som ligger som säkerhet för det. Om en näringsidkare belånat sin privatbostad och investerat pengarna i sin näringsverksamhet, ska skulden hänföras till näringsverksamheten. Om han däremot belånat sin näringsfastighet för att köpa kapitalplaceringspapper kan skulden inte anses ingå i verksamheten.

Enligt Skatteverkets uppfattning kan man inte öka sitt kapitalunderlag genom att ”plocka ut” en skuld ur näringsverksamheten och hävda att man tagit över skulden ”privat”. Om medlen använts i näringsverksamheten ska också skulden enligt god redovisningssed hänföras till näringsverksamheten och inte till privatsfären. Någon fri allokeringssrätt avseende skulder finns inte. För att näringsidkaren ska kunna ta ut en skuld ur näringsverksamheten krävs det antingen att medlen inte längre används i den ifrågakörande näringsverksamheten, dvs. en ändrad användning, eller att medlen direkt kan hänföras till en specifik tillgång och att även denna tas ut ur verksamheten. Frågan har prövats av Regeringsrätten i dom den 25 oktober 2004, målnr 6686-02. Bokföringsnämnden har i yttrande till Regeringsrätten anförts bl.a. att nämndens rekommendation BFN R 11, Enskild näringsidkares bokföring, behandlar hur bokföringsskyldigheten ska fullgöras i enskild näringsverksamhet. Rekommendationen trädde i kraft den 1 januari 1999 men blev inte tillämplig fullt ut förrän året därefter. Fram till och med inkomståret 1999 kan det därför inte sägas vara oförenligt med god redovisningssed att underlåta att bokföra en

skuld i enskild näringsverksamhet, även om de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten. För tiden under vilken BFN R 11 ska tillämpas är det däremot inte i överensstämmelse med god redovisningssed att underlåta att bokföra en skuld i enskild näringsverksamhet om det kan klarläggas att de upplånade medlen används för att finansiera införskaffandet av en tillgång som bokförs i näringsverksamheten (näringsstillgång). Eftersom målet avsåg taxeringsår 2000 konstaterade Regeringsrätten att man hade rätt att underlåta att bokföra den aktuella skulden i räkenskaper. Enligt Skatteverkets uppfattning ska en skuld som finns i räkenskaper fr.o.m. 1 januari 2000 beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget oavsett om den senare plockas ut ur räkenskaper. Motsvarande gäller för skulder som uppkommer fr.o.m. 1 januari 2000 om medlen används för att förvärva näringsstillgångar. Sådana skulder ska beaktas vid beräkning av kapitalunderlaget oavsett om de bokförts i näringsverksamheten. Däremot ska en skuld som plockats ut från näringsverksamheten före den 1 januari 2000 inte beaktas så länge den inte ånyo läggs in i räkenskaper. Detta med hänvisning till vad Bokföringsnämnden yttrat.

Lantbruk

Om en del av ett lantbruk utgör privatbostad ska sådana skulder som hänför sig till privatbostadsdelen inte räknas med. Om fastigheten förvärvats mot övertagande av lån ska således en så stor del av lånen som motsvarar privatbostadsdelen inte dras ifrån kapitalunderlaget. Lån som tagits för att renovera privatbostaden ska inte heller räknas med. Lån med privatbostadsfastigheten som säkerhet men som använts i näringsverksamheten tas däremot med. Jfr avsnitt 15.1.3.4.

Värdepapper o.d.

Lån hänförliga till värdepapper som är tillgångar i näringsverksamheten ska räknas som skulder i verksamheten och ingå i underlaget.

De värdepapper som anses som tillgångar i näringsverksamheten är andelar i kooperativa föreningar förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten eller fordringar på grund av avyttring av sådana andelar. Dessutom är fordringar som medlemmar i kooperativa föreningar har på föreningen, förutsatt att medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten, att anse som tillgångar i näringsverksamheten. Detta framgår av 13 kap. 7 § IL.

Lån hänförliga till övriga värdepapper hör inte till verksamheten enligt 13 kap. 8 § IL.

Enligt god redovisningssed ska privata skulder i övrigt inte heller hänföras till näringsverksamheten.

Skuld-reserveringar

Även vissa skuldreserveringar som man får avdrag för vid inkomsttaxeringen, som t.ex. avdragsgilla pensions- och garanti-avsättningar, ska reducera kapitalunderlaget (33 kap. 11 § IL).

Skattemässiga avsättningar

Följande skattemässiga avsättningar räknas också som skulder (33 kap. 8 och 11 §§ IL):

- ersättningsfond,
- periodiseringsfond och
- 72 % av expansionsfonder.

Det är avsättningarna vid årets ingång som avses, dvs. de avsättningar som återstår efter eventuella avsättningar, återföringar o.d. föregående år.

21.3.5 Skatter

Preliminär skattedebitering undantas

Skatter som debiteras som preliminär skatt räknas i allmänhet inte som tillgång eller skuld (33 kap. 10 § IL).

Detta innebär att man inte ska ta hänsyn till fordran eller skuld beträffande dessa skatter.

Andra skatter räknas med

För andra skatter och avgifter måste man däremot göra en sådan beräkning vilket också torde vara god redovisningssed. Dit hör mervärdesskatt som inte redovisas i inkomstdeklarationen, för anställda innehållen preliminär skatt, arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt för anställda. Sådana inbetalningar som avser förra räkenskapsåret men som inte gjorts innan det gick ut ska således tas upp som skulder. På motsvarande sätt ska exempelvis ännu ej återbetalad överskjutande mervärdesskatt avseende tidigare år tas upp som fordran.

21.3.6 Underskott från föregående år

Underskott läggs till

Till kapitalunderlaget i verksamheten lägger man underskott från föregående beskattningsår i den mån det inte har dragits av som allmänt avdrag (nystartad verksamhet och konstnärlig/litterär verksamhet), mot kapitalvinst (fastighet och bostadsrätt) eller som kapitalförlust på andelshus.

Detta underskott kan inkludera inrullat underskott från tidigare år än 1994 då reglerna om räntefördelning började gälla.

21.3.7 Expansionsfond

72 % av expansionsfond dras ifrån

Kapitalunderlaget minskas med 72 % av avsättningen till expansionsfond vid utgången av föregående beskattningsår (33 kap. 8 § IL).

Skälet är att kapitalunderlaget ska utgöras av fullbeskattade medel. Avsättning till expansionsfond är endast beskattad med expansionsfondsskatt och ska därför tas bort.

Eftersom skatten på expansionsfonder uppgår till 28 % kommer avsättningen till expansionsfonder bara att motsvaras av tillgångar på 72 % av avsättningen. Endast denna del ska därför minska kapitalunderlaget. Resterande 28 % har använts för att betala expansionsfondsskatten.

21.3.8 Tillskott föregående år

Icke varaktigt tillskott föregående år dras av

Kapitalunderlaget ska också sättas ner med tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten (33 kap. 8 § IL).

Skälet till bestämmelsen är att hindra att kapitalunderlaget blåses upp tillfälligt genom att kapital tillskjuts till näringsverksamheten inför årsskiftet och tas ut efter årsskiftet.

Med varaktigt avses inte att tillskottet ska förbli i verksamheten permanent. Däremot måste det vara fråga om en längre tidsperiod som åtminstone sträcker sig över flera år. Det är syftet som är avgörande vid bedömningen även om oförutsedda händelser senare medför att tillskottet åter måste tas ut. Den skattskyldige bör ha bevisbördan för syftet med transaktionen.

Tillskott vars syfte inte är att varaktigt öka kapitalet ska minska kapitalunderlaget om det fortfarande finns kvar i verksamheten vid beräkningstidpunkten. Till sådana tillskott som bör minska kapitalunderlaget hör t.ex. pengar som näringsidkaren satt in privat i verksamheten i slutet av ett år, t.ex. vid en tillfällig likviditetskris och sedan får tillbaka efter årsskiftet när likviditeten förbättrats. Har tillskott och återbetalning i stället skett under samma beskattningsår ska tillskottet inte minska kapitalunderlaget eftersom det inte ingår i detta. För det fall näringsidkaren i slutet av ett år skulle skjuta till pengar vilka sedan används för privata uttag under nästa år ska sådana tillskott minska kapitalunderlaget. Se prop. 1996/97:12 s. 52–53.

Initialt tillskott

Kapital som tillskjutits när man börjat verksamheten räknas inte som tillskjutet under året och ska inte dras ifrån vid påföljande års räntefördelning (prop. 1993/94:50 s. 231).

Exempel

En person påbörjar en verksamhet i april 2003 och tillskjuter då 100 000 kr i kontanter som utgör tillgångarna i den ingående balansen.

Senare under 2003 tillskjuter han ytterligare 20 000 kr som inte varaktigt ska stanna i verksamheten.

Det senare beloppet ska vid 2005 års taxering dras ifrån kapitalunderlaget men däremot inte det ursprungliga tillskottet på 100 000 kr.

21.3.9 Sparat fördelningsbelopp

Sparat fördelningsbelopp läggs till

Sparat fördelningsbelopp läggs enligt 33 kap. 8 § IL till kapitalunderlaget och ökar därmed kapitalunderlaget för positiv räntefördelning eller minskar ett negativt kapitalunderlag.

Den som sparar fördelningsbelopp varje år kan på så sätt få ett ständigt stigande kapitalunderlag som i sin tur ger stigande utrymme att spara till nästa år osv.

Om kapitalunderlaget i verksamheten efter övriga justeringar är negativt och det finns sparade fördelningsbelopp från tidigare år gör man på följande sätt.

Det sparade fördelningsbeloppet läggs först till kapitalunderlaget.

Om räntefördelning ska ske räknar man sedan ut eventuellt fördelningsbelopp. Om fördelningsbeloppet blir negativt ska det först och främst kvittas mot det sparade fördelningsbeloppet från föregående år. Först därefter ska positiv eller negativ räntefördelning ske genom att belopp flyttas mellan inkomstslagen.

21.3.10 Övergångsposten

Neutralisera gamla förluster

För att undvika att gamla förluster från tiden före räntefördelningens införande leder till negativ räntefördelning har man infört en regel som innebär att man lyfte upp kapitalunderlaget till en 0-nivå när man gick in i systemet. Detta sker genom att ett belopp motsvarande det negativa kapitalunderlaget första året reglerna tillämpades efter införandet läggs till kapitalunderlaget varje år (33 kap. 14 § IL). Detta belopp benämns övergångspost.

Läggs till utan tidsbegränsning

Övergångsposten ska läggas till kapitalunderlaget varje år i framtiden utan någon tidsbegränsning.

Exempel

En näringsverksamhet har i deklarationen 1995 ett negativt kapitalunderlag före övergångsposten men efter övriga justeringar på 100 000 kr.

Eftersom detta belopp ska läggas till som övergångspost blev det slutliga kapitalunderlaget 1995 0 kr.

Nästa år är kapitalunderlaget efter andra justeringar -70 000 kr. Efter tillägg för övergångsposten på 100 000

kr blir kapitalunderlaget det året 30 000 kr.

Om övergångspostens storlek, se 1996 års upplaga av denna handledning.

Justering av övergångsposten för fastighet

Om det fanns en fastighet som utgjorde en kapitaltillgång i näringsverksamheten vid 1995 års taxering (eller vid förlängt räkenskapsår 1996 års taxering) då övergångsposten fastställdes, skulle denna post i vissa fall justerats vid taxeringen 1999 eller om räkenskapsåret börjat före den 1 december 1997 vid taxeringen år 2000.

Om fastigheten tagits upp till ett lägre belopp än det högsta av värdet enligt huvudregeln och värdet enligt alternativregeln ska övergångsposten minskas med mellanskillnaden. Denna nya, sänkta, övergångspost ska användas även i framtiden vid kommande taxeringar. Detta gäller även om fastigheten senare sålts.

För fastigheter som utgör lagertillgångar finns inget alternativt värde och någon omräkning behövs således inte.

21.3.11 Överlåtelse av övergångsposten

Benefik överlåtelse

Övergångsposten kan, till skillnad från sparat fördelningsbelopp, i vissa fall överlåtas till annan. För enskild näringsverksamhet gäller detta då näringsverksamheten övergått till en fysisk person eller ett dödsbo på annat sätt än genom köp, byte e.d. (33 kap. 14 § 3 st. IL). Överlåtelse ska således ha skett på ett benefikt sätt, dvs. genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Formuleringen i lagtexten tyder på att hela näringsverksamheten ska överlåtas för att övergångsposten ska kunna övertas av någon annan.

Övertagande av posten torde även kunna ske i det fallet att fastigheter vid överlåtelsen ändrar karaktär från lagertillgångar till kapitaltillgångar.

21.3.12 Makar

Var och en för sig

Om makar tillsammans driver en verksamhet gör var och en räntefördelning för sig på sitt kapitalunderlag i verksamheten.

Beloppsgränsen på 50 000 kr gäller också för vardera maken för sig.

Fördelning efter andel i kapitalet

Kapitalunderlaget delas upp mellan dem på grundval av deras andelar av kapitalet i verksamheten (60 kap. 11 § IL). Fördelning kan ske med utgångspunkt från hur stor behållning som finns på makarnas respektive kapitalkonton. Om de inte har två kapitalkonton i verksamheten bör en uppdelning ändå kunna ske.

Det är i princip den civilrättsliga äganderätten respektive betalningsansvarigheten för skulder som är avgörande för vem av

makarna som ska redovisa tillgångar och skulder. Om en jordbruksfastighet ägs av den ene av makarna är det givetvis denne som ska redovisa den som tillgång.

I de fall företagsegendomen ägs gemensamt av makarna är det deras respektive kapitalinsatser i näringsverksamheten som blir avgörande för uppdelningen.

I prop. 1993/94:50 s. 232 anförs följande:

”Vanliga bevisvärderingsregler gäller. I de fall en säker fördelning inte kan göras får man med tillgängliga uppgifter om anskaffningen av de i verksamheten ingående tillgångarna söka göra en så rättvisande fördelning som möjligt. Denna fördelning skiljer sig principiellt inte från den fördelning som skulle göras vid förmögenhetstaxeringen under den tid då s.k. arbetande kapital i enskild näringsverksamhet var förmögenhetsskattepliktig eller den fördelning som måste göras i samband med dödsfall och gåvor då lättnadsreglerna i 23 § F och 43 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt ska tillämpas.”

Underskott, tillskott, sparat fördelningsbelopp och övergångspost ska också redovisas av makarna med sina respektive belopp.

I det fallet ena maken varken äger del i tillgångarna, är betalningsansvarig för skulderna eller har gjort avsättning till exempelvis periodiseringsfond kan han inte göra någon räntefördelning utan hela hans resultat beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Gemensam verksamhet

Beträffande gemensam verksamhet torde det vanliga vara att makarna äger verksamheten gemensamt, antingen var och en sin egendom eller med ideella andelar. Räntefördelning ska då göras för var och en.

Det är emellertid också möjligt att ena maken inte äger några tillgångar alls och någon räntefördelning ska i så fall normalt inte ske för honom.

Medhjälpande make

Om en av makarna inkomstskattemässigt bedöms som medhjälpande make är det möjligt att vederbörande ändå äger vissa tillgångar och är betalningsansvarig för vissa skulder. Räntefördelning ska då ske för honom. Det vanligaste torde dock vara att den företagsledande maken äger tillgångarna och är ansvarig för skulderna. Räntefördelning kan också behöva göras i fall då medhjälpande maka t.ex. gjort avsättningar till periodiseringsfonder och därigenom skapat sig ett negativt kapitalunderlag

Dold äganderätt

Man kan sannolikt ta hänsyn till dold äganderätt i lika stor utsträckning som vid andra inkomstskattefrågor. Bevisningen i det enskilda fallet blir avgörande.

21.4 Kapitalunderlaget – Handelsbolagsdelägare

För näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolag görs räntefördelning av delägare som är fysisk person eller svenskt dödsbo, däremot inte för delägare som är annan juridisk person, t.ex. aktiebolag.

Räntefördelningen görs för varje delägare för sig på blankett N3A och inte för handelsbolaget som helhet.

Utgången av föregående år

Kapitalunderlaget för delägare i handelsbolag utgörs av *den justerade anskaffningsutgiften* på hans andel eller, för andel som är lagertillgång, andelens *skattemässiga värde* vid utgången av föregående räkenskapsår (jfr avsnitt 21.2.1 och 21.6) med vissa ytterligare justeringar:

1. Tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten dras ifrån.
2. Ränteförmånliga lån under det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller hans närstående dras ifrån.
3. Sparat fördelningsbelopp läggs till.
4. En övergångspost, normalt motsvarande negativt kapitalunderlag vid 1995 års taxering, läggs till, se avsnitt 21.3.10.

Långa och korta räkenskapsår

Liksom för enskilda näringsidkare ska fördelningsbeloppet jämkas om räkenskapsåret är längre eller kortare än tolv månader, se avsnitt 21.5.

Nyförvärvad andel

Om andelen i handelsbolaget förvärvats under året har bolagsägaren inget föregående beskattningsår. Av prop. 1993/94:50 s. 314 framgår emellertid att jämkning för räkenskapsår ska ske bl.a. när en näringsverksamhet påbörjas. Av s. 314 framgår att jämkning för förkortat räkenskapsår ska ske när en andel i ett handelsbolag överlåtits under bolagets löpande räkenskapsår och överlåtaren och förvärvaren fördelat det skattemässiga resultatet mellan sig. Enligt Skatteverkets mening ska därför räntefördelning tillåtas första året andelen innehas. Kapitalunderlaget beräknas med utgångspunkt ifrån den justerade anskaffningsutgiften när verksamheten påbörjas, dvs. normalt köpeskillingen vid förvärvet eller ursprungligt tillskott om handelsbolaget bildats under året.

Sista året

Det året andelen säljs kan räntefördelning också komma i fråga, men endast under förutsättning att årets resultat delas mellan köpare och säljare. För säljarens del ska räntefördelning i så fall

ske för ett förkortat räkenskapsår, se avsnitt 21.5.

Underlag

Underlaget för räntefördelning utgår från den justerade anskaffningsutgiften på andelen.

Ask-i-ask-situationer

Om handelsbolaget i sin tur är delägare i ett annat handelsbolag redovisas resultatet i samma näringsverksamhet och räntefördelning görs bara för det direktägda handelsbolaget.

21.4.1 Justerad anskaffningsutgift/skattemässigt värde

Andelar som kapitaltillgångar

För andelar i handelsbolag som är kapitaltillgångar utgår man från den justerade anskaffningsutgiften på andelen vid föregående beskattningsårs utgång.

Eftersom en justerad anskaffningsutgift på en andel påverkats endast av underskott som varit avdragsgilla och inte av underskott som rullats, behöver någon korrigering för gamla underskott inte göras.

Expansionsfonder

Enskild näringsidkare ska dra ifrån 72 % av avsättningar till expansionsfonder som fanns vid förra året utgång. Motsvarande gäller i princip för andel i handelsbolag fast tekniken är en annan. Skillnaden mot enskilda näringsidkare är att den justerade anskaffningsutgiften varje år justeras med ökning eller minskning av expansionsfonder. En ökning eller en minskning av expansionsfonder är en kostnad/intäkt på bolagsnivå som ska påverka den justerade anskaffningsutgiften. Enligt 50 kap. 5 § IL ska anskaffningsutgiften dessutom ökas med 28 % av avdrag för avsättning till expansionsfond och minskas med 28 % av återförda avdrag för avsättning till expansionsfond. Netto innebär detta att den justerade anskaffningsutgiften varje år kommer att påverkas med 72 % av en förändring av expansionsfonder. När en expansionsfond förs över från en andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 34 kap. 22 § IL ska 72 % av den överförda expansionsfonden öka den justerade anskaffningsutgiften. Detta regleras i 50 kap. 5 § IL. Anledningen till detta är att eftersom expansionsfonden inte återförs till beskattning i den aktuella näringsverksamheten kommer inte den skattepliktiga vinsten på bolagsnivå att öka, vilken den hade gjort om man återfört expansionsfonden. Eftersom den justerade anskaffningsutgiften minskades med 72 % netto vid avsättningen till fonden och den kommer att återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten, alternativt omvandlas till beskattat kapital i ett aktiebolag, skulle en trippelbeskattning äga rum om inte den justerade anskaffningsutgiften korrigerades genom att den ökas med 72 % av den övertagna expansionsfonden. Dessutom ska den justerade anskaffningsutgiften påverkas av de tillgångar respektive skulder som tagits ut ur handelsbolaget och förts över till den en-

Periodiseringsfonder m.m.

skilda näringsverksamheten. Är de övertagna tillgångarna större än de övertagna skulderna ses skillnaden som ett uttag. Är skulderna större än tillgångarna är det i stället fråga om ett tillskott.

När det gäller andra skattemässiga avsättningar som t.ex. avsättning till periodiseringsfonder och ersättningsfond är det kostnader på bolagsnivå som därigenom påverkar den justerade anskaffningsutgiften negativt. På motsvarande sätt är en återföring av dessa fonder en intäkt på bolagsnivå som därigenom ökar den justerade anskaffningsutgiften. Det innebär att den justerade anskaffningsutgiften varje år påverkas av förändringen av dessa fonder.

När periodiseringsfonder förs över från andel i handelsbolag till enskild näringsverksamhet enligt 30 kap. 13 § IL bör, enligt Skatteverkets uppfattning, den justerade anskaffningsutgiften ökas med de överförda fonderna. Eftersom periodiseringsfonderna inte återförs till beskattning i den aktuella näringsverksamheten kommer den skattepliktiga vinsten på bolagsnivå inte att öka och därigenom kommer inte heller den justerade anskaffningsutgiften att påverkas.

Den justerade anskaffningsutgiften har dock påverkats i negativ riktning när avsättningen till periodiseringsfonder gjordes, eftersom den avsättningen påverkade det skattepliktiga resultatet på bolagsnivå. I likhet med vad som ovan beskrivits när det gäller expansionsfonder kommer en trippelbeskattning att ske vid återföring av periodiseringsfonderna i enskild näringsverksamhet/aktiebolaget om man inte ökar den justerade anskaffningsutgiften. Detta är emellertid, till skillnad mot överförda expansionsfonder, inte reglerat i inkomstskattelagen. Därför har Skatteverket uttalat sin mening att man ändå bör korrigera den justerade anskaffningsutgiften. På samma sätt som ovan beskrivits när det gäller expansionsfonder kommer den justerade anskaffningsutgiften även att påverkas av de tillgångar och skulder som förts ut ur näringsverksamheten.

I det fall man för över verksamheten i ett handelsbolag till ett aktiebolag och samtidigt för över periodiseringsfonder enligt 30 kap. 12 § IL blir tillvägagångssättet ett annat. Skillnaden mellan de överförda tillgångarna och skulderna tas upp som en fordran i handelsbolagets räkenskaper. Eftersom periodiseringsfonderna dessutom ska bokföras i aktiebolagets räkenskaper kommer ett belopp motsvarande överförda periodiseringsfonder normalt att reducera denna fordran. Därför behöver ingen särskild justering av anskaffningsutgiften göras i dessa fall. Tillgångsmassan i handelsbolaget har minskat med ett belopp motsvarande periodiseringsfonderna, varför framtida uttag därigenom också minskar. Alternativt skulle man kunna

behandla ett belopp motsvarande överförda periodiseringsfonder som ett uttag, då skulle den justerade anskaffningsutgiften ökas med överförda periodiseringsfonder och minskas med motsvarande belopp som uttag. I bägge fallen kommer den justerade anskaffningsutgiften netto att vara opåverkad.

I vissa lägen kanske man i stället först bokför in periodiseringsfonden i handelsbolagets räkenskaper och därefter för över hela balansräkningen till ett aktiebolag. I detta läge kan man också underlåta att beakta periodiseringsfonden när det gäller den justerad anskaffningsutgiften.

Andelar som lagertillgångar

Beträffande andelar som är lagertillgångar utgår man från andelens skattemässiga värde.

21.4.2 Tillskott

Icke varaktiga tillskott föregående år dras ifrån

Kapitalunderlaget ska sättas ner med tillskott under närmast föregående beskattningsår som gjorts i annat syfte än att varaktigt öka kapitalet i verksamheten (33 kap. 19 § IL), se avsnitt 21.3.8.

Skälet är detsamma som för enskilda näringsidkare; att hindra att kapitalunderlaget blåses upp över årsskiftet genom att kapital tillskjuts till handelsbolaget inför årsskiftet och tas ut efter årsskiftet.

Beträffande initialt tillskott gäller detsamma som för enskilda näringsidkare.

21.4.3 Ränteförmånligt lån

Ränteförmånligt lån dras ifrån

Från kapitalunderlaget för räntefördelning ska man också dra ränteförmånliga lån avseende det aktuella beskattningsåret från bolaget till delägaren eller till hans närstående. Det rör sig här om lån som normalt sett löpt under 2004.

Skälet till bestämmelsen är att delägarna annars hade kunnat låna handelsbolagets pengar med liten eller ingen ränta och på så sätt i praktiken både disponerat dem privat och fått räntefördelning för dem.

Inte förskott på årets resultat

Löpande förtida uttag av årets resultat ska inte ses som lån i detta sammanhang. I stället avses sedvanliga lån. Se prop. 1993/94:50 s. 313.

Även lån under del av året

Lånet ska dras ifrån i sin helhet även om det bara löpt under en begränsad del av räkenskapsåret, prop. 1993/94:50 s. 244. Om lånebeloppets storlek varierat under året bör man därför på motsvarande sätt dra ifrån det högsta beloppet.

Närstående

Vem som är närstående definieras i 2 kap. 22 § IL (se avsnitt 5.17 i del 1.).

Marknadsmässig ränta

Vad som menas med marknadsmässig ränta har inte närmare kommenterats. Utgångspunkten är att det är den ränta man skulle behövt erlagga till en utomstående långivare. Det saknas uttryckliga regler om hur hög räntan måste vara för att kunna bedömas som marknadsmässig. Någon fast praxis finns inte heller. Bedömningen av räntenivån måste göras i varje enskilt fall. Man måste utgå från lånevillkoren och jämföra med den ränta som bank eller liknande inrättning skulle ta ut på motsvarande lån med motsvarande säkerhet. Faktorer som påverkar bedömningen är bl.a. lånets karaktär (villkor, fast eller rörlig ränta m.m.), räntan på marknaden, risktagande och de säkerheter som har lämnats.

Sparat fördelningsbelopp läggs till**21.4.4 Sparat fördelningsbelopp**

Sparat fördelningsbelopp läggs till kapitalunderlaget och ökar därmed kapitalunderlaget för positiv räntefördelning eller minskar ett negativt kapitalunderlag.

Den som sparar fördelningsbelopp varje år får på så sätt en "ränta-på-ränta-effekt".

Kvittning mot negativt fördelningsbelopp

Om det finns ett sparat fördelningsbelopp ska detta alltid läggas till kapitalunderlaget. Om det efter det att även andra poster lagts till (övergångspost m.m.) föreligger ett negativt kapitalunderlag med mer än 50 000 kr, räknar man ut det negativa fördelningsbeloppet (procentsatsen multiplicerad med det negativa kapitalunderlaget).

Det sparade fördelningsbeloppet ska sedan kvittas mot det negativa fördelningsbeloppet. Först därefter ska positiv eller negativ räntefördelning ske.

21.4.5 Övergångsposten

Liksom för enskilda näringsidkare skulle en övergångspost fastställas vid 1995 års taxering (33 kap. 20 § IL, se avsnitt 21.3.10). Denna övergångspost läggs till kapitalunderlaget varje år framöver utan tidsbegränsning.

Om övergångspostens storlek, se 1996 års upplaga av denna handledning.

21.4.6 Överlåtelse av övergångsposten

För delägare i handelsbolag gäller samma möjlighet att överlåta övergångsposten tillsammans med andelen i handelsbolaget som för enskilda näringsidkare när de överlåter sin näringsverksamhet.

Till fysisk person eller dödsbo

Förutsättningarna är att överlåtelsen sker till en fysisk person eller ett dödsbo och på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (33 kap. 20 § 4 st. IL).

Arv, gåva o.d. Överlåtelse ska således ha skett genom arv, testamente, gåva eller bodelning.

Hela andelen Hela andelen i handelsbolaget ska överlåtas.

21.4.7 Makar

Endast delägare För handelsbolag gäller att kapitalunderlaget utgår från den justerade anskaffningsutgiften eller, för lagertillgångar, det skattemässiga värdet. Det innebär att endast delägare i handelsbolaget kan göra räntefördelning. För makar gäller att om båda ska göra räntefördelning måste båda vara delägare. Om den ene maken arbetar i handelsbolaget utan att vara delägare är ersättningen, upp till marknadsmässig ersättning, lön för denne och inte resultat av näringsverksamhet.

Var för sig Är båda makarna delägare gör de räntefördelning var för sig på grundval av vars och ens justerade anskaffningsutgift, resultat, tillskott etc.

21.5 Justering vid långa och korta räkenskapsår

Enligt 33 kap. 3 § 3 st. IL ska fördelningsbeloppet justeras när räkenskapsåret inte är 12 månader.

Exempel

Fördelningsbeloppet före justering är 120 000 kr och räkenskapsåret 18 månader.

Fördelningsbeloppet blir

$$\frac{120\,000 \times 18}{12} = 180\,000 \text{ kr}$$

Även ett negativt fördelningsbelopp justeras på motsvarande sätt. Före införandet av inkomstskattelagen var det inte fördelningsbeloppet som skulle justeras. I stället justerades kapitalunderlaget.

Förlängda räkenskapsår

Vid förlängda räkenskapsår görs räntefördelning även för tid som avser 2003. Räntesatsen är numera knuten till det aktuella taxeringsårets.

Överlåtelse av andel i handelsbolag

Även i en del andra fall när den skattskyldige beskattas för en annan tidsperiod än tolv månader kan justering komma i fråga.

Prop 1993/94:50 s 314

”Bestämmelsen ska tillämpas även om i annat fall en delägare i ett handelsbolag taxeras för inkomst hos bolaget avseende annan tidsperiod än tolv månader. Detta inträffar när en andel i ett handelsbolag överlåts under bolagets

löpande beskattningsår och överlåtaren och förvärvaren fördelar det skattemässiga resultatet mellan sig.”

Ordet beskattningsår får således i det här avseendet tolkas som den tidsperiod för vilken beskattning ska ske. Detta torde gälla såväl vid överskott som vid underskott i verksamheten.

I de fall då resultatet inte delas mellan köpare och säljare beskattas köparen för årets hela resultat. Med hänsyn till syftet med räntefördelningen kan man tycka att man endast ska få räkna räntefördelning för den tid man innehaft andelen. Enligt 33 kap. 3 § 3 st. IL sägs att om beskattningsåret omfattar längre eller kortare tid än tolv månader, ska fördelningsbeloppet justeras i motsvarande mån. Definitionen av beskattningsår finns i 1 kap. 13–15 §§ IL. Av 13 § framgår att beskattningsåret för fysiska personer är kalenderåret före taxeringsåret. Därefter regleras att en fysisk person som bedriver enskild näringsverksamhet kan ha ett annat beskattningsår än kalenderår. När det gäller delägare i handelsbolag finns inget reglerat utan det är handelsbolagets räkenskapsår som styr. Eftersom handelsbolaget har kalenderår som räkenskapsår innebär det att den nye ägaren också får kalenderår som räkenskapsår. Räntefördelning ska således ske för den nye ägaren för hela handelsbolagets räkenskapsår fastän han endast varit ägare en del av året.

För säljaren kan däremot någon räntefördelning inte ske eftersom ingen del av räkenskapsårets resultat ska hänföras till honom. Han kan inte anses ha haft något beskattningsår avseende den aktuella näringsverksamheten i den betydelse ordet används i 33 kap. 3 § 3 st. IL och fördelningsbeloppet jämkas till 0 kr. Varken positiv eller negativ räntefördelning kan komma i fråga.

21.6 Flera näringsverksamheter

Räntefördelning för varje närings- verksamhet för sig

Av allmänna bestämmelser i 14 kap. 12–13 §§ IL följer att räntefördelning ska göras för varje näringsverksamhet för sig (jfr författningskommentaren till 2 § 33 kap. IL).

Om en person driver dels enskild näringsverksamhet, dels innehar en andel i ett handelsbolag, ska alltså två räntefördelningar göras, en för den enskilda näringsverksamheten och en för handelsbolaget.

Exempel

En person har dels en enskild näringsverksamhet med en nettoskuld på 70 000 kr, dels en andel i ett handelsbolag med en anskaffningsutgift efter justeringar på 200 000 kr.

I den enskilda näringsverksamheten görs en negativ räntefördelning och för andelen i handelsbolaget görs en positiv räntefördelning.

Om ett handelsbolag äger del i ett annat handelsbolag föreligger bara en näringsverksamhet inkluderande båda bolagen och räntefördelning ska bara avse det direktägda bolaget.

**50 000 kr-gränsen
avser samtliga näringsverksamheter**

Beträffande minimigränsen på 50 000 kr gäller dock att summan av samtliga kapitalunderlag ska ligga mellan +50 000 kr och -50 000 kr (33 kap. 4 § IL).

Exempel

En person har en näringsverksamhet med ett kapitalunderlag på 70 000 kr och en annan med ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Eftersom summan bara är 40 000 kr blir det ingen räntefördelning i någondera näringsverksamheten.

I vissa fall gör man räntefördelning i en näringsverksamhet trots att kapitalunderlaget i den näringsverksamheten är mindre än 50 000 kr.

Exempel

En näringsverksamhet har ett kapitalunderlag på 200 000 kr och en annan ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Eftersom summan är 170 000 kr och större än 50 000 kr ska negativ räntefördelning göras i den andra näringsverksamheten trots att det negativa kapitalunderlaget där inte överskrider -50 000 kr.

Positiv räntefördelning görs i den ena näringsverksamheten på ett kapitalunderlag på 200 000 kr och negativ räntefördelning görs i den andra näringsverksamheten på ett kapitalunderlag på -30 000 kr.

Sparat utrymme

Att räntefördelning ska ske för varje näringsverksamhet för sig innebär bl.a. att utrymme för positiv räntefördelning sparas för varje näringsverksamhet för sig. Den kan inte heller flyttas till en annan näringsverksamhet och utnyttjas där (prop. 1993/94:50 s. 310).