Skatteverket SKV 295 utgåva 16

Skatteregler för enskilda näringsidkare

TAXERINGSÅR 2012

Den här broschyren vänder sig till dig som driver enskild näringsverksamhet, t.ex. i form av

- **enskild firma**
- **hyreshus**
- **jord- eller skogsbruk**
- **konstnärlig verksamhet.**

INNEHÅLL

Inledning ... 2
Belopp och procentsatser inkomståret 2011 ... 3
Inkomst av näringsverksamhet ... 4
Bokföring och deklaration ... 6
Intäkter och förmåner ... 6
Kostnader ... 9
Avdrag för värdeminskning (avskrivning) ... 17
Varulager ... 19
Räntefördelning ... 20
Expansionsfond ... 25
Periodiseringsfond ... 28
Ersättningsfond ... 29
Särskilt om näringsfastighet ... 30
Särskilt om jordbruks- och skogsbruksfastighet ... 35
Särskilt om kulturell verksamhet ... 44
Lön, egna uttag eller inkomstfördelning? ... 46
Underskott av näringsverksamhet ... 47
Överlåtelse och avveckling av näringsverksamhet ... 49
Ackumulerad inkomst ... 51
Broschyrer och annan information ... 52
Sökord ... 53

Inledning

Denna broschyr vänder sig till dig som behöver veta mer om beskattning av enskild näringsverksamhet. Broschyren är inte heltäckande, utan behandlar de viktigaste bestämmelserna om inkomstbeskattning som du bör känna till.

Hitta i broschyren

Till din hjälp att hitta i broschyren finns det en innehållsförteckning och ett sökordsregister.

Ytterligare information

Information om NE-blanketten kan du hitta i följande broschyrer:

- För dig som har en liten verksamhet finns det en broschyr med kortfattad information om hur man fyller i sin NE-blankett, ”Deklarera på NE-blanketten – kortfattad information med exempel” (SKV 306)*
- I broschyren ”Så här upprättar du ett förenklat årsbokslut” (SKV 307)* kan du följa hur en frisör upprättar ett förenklat årsbokslut med kolumndagbok och bokslutsunderlag.
- Information hur du *ska fylla i näringsblanketten* hittar du i broschyrerna ”Bokföring, bokslut och deklaration del 1 och 2” (SKV 282 och 283). I del 1 får du information om hur du kan upprätta ett förenklat årsbokslut. Del 2 innehåller deklarationsanvisningar till blankett NE och bilagorna NEA, N8 och momsbilagan.

På sidan 52 i denna broschyr hittar du ytterligare tips på broschyrer från Skatteverket som kan vara till hjälp i din verksamhet. Broschyrerna kan hämtas på **www.skatteverket.se**. De kan också beställas via vår servicetelefon **020-567 000**.

På **www.verksamt.se** hittar du råd och information kring hur du planerar,startar, driver och avslutar ditt företag. **Verksamt.se** är en företagarsajt som utvecklas av tre myndigheter i samverkan: Skatteverket, Bolagsverket och Tillväxtverket.

* Finns bara som pdf-fil på *www.skatteverket.se*.

Nyheter till taxeringen 2012

Nedsättning av egenavgifterna

Blankett N9 behöver inte längre lämnas och har därför tagits bort.

Hur du begär nedsättning för egenavgifterna är också nytt. Du behöver inte längre sätta ett kryss på din inkomstdeklaration för att få nedsättningen, nedsättningsbeloppet beräknas automatiskt. Det finns emellertid två situationer då det inte kan beräknas automatiskt. Då måste du själv beräkna och ange nedsättningsbeloppet.

Den första situationen gäller om du inte har rätt till nedsättning, eftersom du har fått statliga stöd av mindre betydelse över vissa beloppsnivåer. Då ska du ange 0 i ruta 143. Det kan endast bli aktuell om du bedriver jordbruks- eller fiskeriverksamhet och endast för ett litet fåtal.

Den andra situationen är om du är delägare i ett handelsbolag eller enkelt bolag med fler än två delägande fysiska personer, och de tillsammans har ett avgiftsunderlag som överstiger 400 000 kr. Då måste delägarna själva fördela inkomsten från handelsbolaget.

Om du har ett avgiftsunderlag på 200 000 kr eller mer i din enskilda näringsverksamhet behöver du inte begära något avdrag i ruta 143 även om du är handelsbolagsdelägare. Det beror på att du rätt till full nedsättning utan hänsyn till dina inkomster från handelsbolaget.

Deklarationsombud

Deklarationsskyldigheten kan fr.o.m. 2012 uppfyllas genom ett deklarationsombud. Inkomstdeklarationen och samtliga bilagor ska då lämnas elektroniskt, d.v.s. ingen del av deklarationen får lämnas på papper. Förutom att lämna inkomstdeklaration (samt arbetsgivar- och momsdeklarationer) får ombudet:

- ta del av de deklarations- och skattekontouppgifter som den deklarationsskyldige har direktåtkomst till,
- komplettera lämnade uppgifter i en deklaration, och
- begära anstånd med att lämna deklaration.

Deklarationsombudet ska godkännas av Skattverket. Ansökan kan göras på blankett SKV 4809. Där hittar du också mer information.

Belopp och procentsatser inkomståret 2011

Bilkostnader

Resor till och från arbetet	
Egen bil	18,50 kr per mil
Bilförmån och betalar privata drivmedel själv	bensin 9,50 kr per mil diesel 6,50 kr per mil
Motorcykel	9,00 kr per mil
Moped	4,50 kr per mil

Avdrag för resor till och från arbetet får endast dras av till den del som överstiger 9 000 kr.

Resor med egen bil i tjänsten eller i verksamheten	18,50 kr per mil

Resa med traktamente

Hel dag	210 kr per dag (Resdag: resan påbörjas före kl 12.00 eller avslutas efter kl 19.00)
Halv dag	105 kr per halv dag (Resdag: resan påbörjas efter kl 12.00 eller avslutas före kl 19.00)
Efter tre månader	Om resan skett i näringsverksamhet: verklig merkostnad
Nattschablon	105 kr

Reduceringsbelopp – inrikes tjänsteresa

Traktamente	210 kr	147 kr	105 kr	63 kr
Reducering för:				
frukost, lunch och middag	189 kr	132 kr	95 kr	57 kr
lunch och middag	147 kr	103 kr	74 kr	44 kr
lunch/middag	74 kr	51 kr	37 kr	22 kr
frukost	42 kr	29 kr	21 kr	13 kr

Kostförmån

Helt fri kost (minst tre måltider)	190 kr
En fri måltid (lunch eller middag)	76 kr
Frukost	38 kr

Representation

Extern	*Moms-redovisare*	*Icke moms-redovisare*
Lunch, middag, supé	90 kr	112,50 kr
Frukost	60 kr	75 kr
Golf, teater etc.	180 kr	190,80 kr

Intern	*Moms-redovisare*	*Icke moms-redovisare*
Lunch, middag, supé	90 kr	112,50 kr
Frukost	60 kr	75 kr
Hyra underhållning etc. vid personalfest	180 kr	225 kr
Teater etc.	180 kr	190,80 kr

Gåvor till anställda

Julgåva	max.	450 kr inkl. moms
Jubileumsgåva	max.	1 350 kr inkl. moms
Minnesgåva	max.	10 000 kr inkl. moms

Egenavgifter

Ålderspensionsavgift	10,21 %
Efterlevandepension	1,17 %
Sjukförsäkringsavgift	5,11 %
Arbetsskadeavgift	0,68 %
Föräldraförsäkring	2,20 %
Arbetsmarknadsavgift	0,37 %
Allmän löneavgift	9,23 %
Summa	28,97 %

född 1938-1945	10,21 %
född 1985 eller senare	14,88 %

Avdrag (nedsättning) från egenavgifterna kan medges dels enligt generella regler, dels för företag inom stödområden, se broschyrerna SKV 283 och SKV 425.

Särskild löneskatt

Särskild löneskatt på pensionskostnader	24,26 %

Prisbasbelopp

Prisbasbelopp	42 800 kr
Förhöjt prisbasbelopp	43 700 kr

Statslåneräntan

2010-11-30	2,84 %

Moms

25 %	(20 % av priset) den generella skattesatsen
12 %	(10,71 % av priset) t.ex. livsmedel eller hotelltjänster
6 %	(5,66 % av priset) t.ex. dagstidningar, böcker eller persontransporter

Inkomst av näringsverksamhet

Inkomstslag

Inkomster beskattas i något av dessa tre inkomstslag
- tjänst
- kapital
- näringsverksamhet.

Till tjänst räknas bl.a. anställningsinkomster och pensioner. Till kapital räknas kapitalvinst/kapitalförlust när du säljer näringsfastighet, t.ex. hyreshus eller jordbruksfastighet. Räntor och utdelningar samt kapitalvinster och kapitalförluster på värdepapper beskattas också som kapital. Räntor som du får på tillgångar som du har i näringsverksamheten ska du däremot ta upp i inkomstslaget näringsverksamhet, liksom övriga inkomster som du får i din enskilda näringsverksamhet.

Vad är näringsverksamhet?

Om du får inkomst för att du yrkesmässigt driver en verksamhet, beskattas inkomsten som inkomst av näringsverksamhet. För att verksamheten ska anses som näringsverksamhet måste den uppfylla vissa villkor. Verksamheten ska utmärkas av att den drivs *varaktigt*, *självständigt* och i *vinstsyfte*. Alla tre villkoren måste vara uppfyllda.

Om alla villkoren inte är uppfyllda beskattas inte inkomsten som inkomst av näringsverksamhet, utan någon av de två andra inkomstslagen blir aktuella. Om kravet på *vinstsyfte* inte är uppfyllt kan inkomsten i stället anses som hobbyverksamhet som beskattas i inkomstslaget tjänst. När kravet på *självständighet* inte är uppfyllt har även det betydelse för om en inkomst i stället kan komma att beskattas i inkomstslaget tjänst. Om kravet på *varaktighet* inte är uppfyllt kan inkomsten i stället beskattas som inkomst av kapital (bl.a. kapitalvinster). Den här bedömningen måste göras för att det är skillnad i beskattningen av de olika inkomstslagen.

Förutom dessa allmänna villkor om vad som räknas som näringsverksamhet finns också särskilda regler om vissa slag av inkomster som alltid ska räknas som näringsverksamhet. Dit hör näringsfastighet (vanligen hyreshus eller jord- och skogsbruk), i vissa fall tomtförsäljningar, byggmästares försäljning av fastigheter samt skogsavverkning på annans mark på grund av särskild upplåtelse. Till näringsverksamhet räknas även näringsverksamhet som du driver i utlandet.

De flesta intäkter och kostnader som har direkt med verksamheten att göra är skattepliktiga respektive får dras av i näringsverksamheten. Betalning för varor och tjänster samt annan ersättning som du får som näringsidkare är skattepliktig intäkt i näringsverksamheten.

Kostnader i näringsverksamhet

Du får avdrag för alla kostnader som behövs för att du ska kunna driva verksamheten. Men det finns många gränsfall. I en del fall ska intäkten eller kostnaden tas upp i andra inkomstslag än näringsverksamhet. I andra fall gränsar kostnaden till personliga kostnader, som aldrig får dras av. Till kostnader i näringsverksamheten räknas förluster som uppstått i verksamheten om det inte finns särskilda orsaker till att avdrag inte får göras.

Flera näringsverksamheter

En fysisk person som driver flera verksamheter ska inte redovisa och beskatta dessa var för sig – de räknas som en näringsverksamhet. Om du däremot äger en del i ett handelsbolag är det en egen näringsverksamhet som redovisas för sig. Om du driver en självständig näringsverksamhet i en stat utanför EU är den också en egen näringsverksamhet som inte kan läggas samman med näringsverksamhet du driver här i landet. Det här har betydelse om en näringsverksamhet har överskott och en annan underskott. Du får inte kvitta ett underskott i en näringsverksamhet mot ett överskott i en annan näringsverksamhet. Underskott får i regel inte heller dras av från inkomst av tjänst eller kapital. Undantag finns, se sidan 47–58.

Aktiv och passiv näringsverksamhet

Enskild näringsverksamhet är antingen aktiv eller passiv. Om du driver flera olika enskilda verksamheter bedöms dessa tillsammans. En näringsverksamhet är aktiv om du både driver och i stor omfattning arbetar i verksamheten. Annars är verksamheten passiv. Kravet på att i stor omfattning arbeta i verksamheten innebär att du ska lägga ner arbetstid motsvarande minst en tredjedel av en vanlig anställning på heltid. Detta krav kan justeras om det behövs i det enskilda fallet. En näringsverksamhet som bygger på din egen arbetsinsats (t.ex. som konsult, skribent eller hantverkare) är aktiv oavsett omfattningen eller antalet nedlagda timmar. Detta gäller däremot inte verksamheter där det ingår stora ekonomiska värden (stor balansomslutning)och typiskt sett är kapitalförvaltning. Vid t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör alltså arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en anställning på heltid för att verksamheten ska anses vara aktiv.

Självständig näringsverksamhet i utlandet är normalt passiv näringsverksamhet, läs mer i broschyren ”Socialavgifter för dig som bedriver näringsverksamhet utomlands” (SKV 291). Uppdelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har betydelse för hur mycket du ska betala i socialavgifter, s.k. egenavgifter eller särskild löneskatt. Det har också betydelse för sociala förmåner, grundavdrag, avdrag för pensionsförsäkring och för att få underskottsavdrag, se sidorna 49–50.

Beskattning av enskild näringsidkare (enskild firma)

Den enskilda firman beskattas inte eftersom den inte är något självständigt skattesubjekt. Inkomsten blir i stället beskattad hos den fysiska personen, det vill säga ägaren och i vissa fall ägarens make, maka eller partner. Det är vinsten i den enskilda firman som beskattas. Vinsten är, enkelt uttryckt, skillnaden mellan inkomster och utgifter. Som inkomster räknas främst det verksamheten får in vid försäljning av varor och tjänster.

Utgifter är de kostnader som behövs för att verksamheten ska få inkomster. Däremot ses inte de pengar som den som driver verksamheten behöver för att själv kunna leva, som en utgift för verksamheten. Den enskilda firmans inkomster beskattas efter de skattesatser som gäller för fysiska personer (privatpersoner). Skillnaden i näringsinkomsten mot tjänsteinkomster är att det inte finns någon arbetsgivare. De socialavgifter som arbetsgivaren normalt betalar ska i stället näringsidkaren själv betala. De kallas då egenavgifter eller särskild löneskatt. Även i övriga avseenden beräknas skatten efter de regler som gäller för fysiska personer.

Särskilda regler

För att beskattningen ska bli så lik som möjligt mellan de olika företagsformerna gäller särskilda regler för enskild firma när det gäller hur man:

- delar upp inkomsten mellan makar eller mellan sambor med gemensamt barn, se sidan 46
- får dra av för egenavgifter, se sidan 13
- får dra av pensionsförsäkring till ägaren, se sidan 14
- kan sätta av till ersättningsfond (skjuta upp beskattningen), se sidan 29
- kan fondera vinsten (skjuta upp beskattningen) och använda den till att öka ut verksamheten, se sidorna 25–27
- kan sätta av del av vinsten till periodiseringsfonder (skjuta upp beskattningen) och på så sätt jämna ut resultatet av verksamheten mellan olika beskattningsår, se sidan 28
- får möjlighet till positiv räntefördelning som betyder att man räknar fram en schablonmässig ränta på kapitalet i verksamheten som oftast ger en lägre beskattning, se sidorna 20–25
- ska räkna fram negativ räntefördelning som betyder att man räknar fram en schablonmässig kostnadsränta på skulden i verksamheten som flyttas från näringsverksamhet till kapital, se sidan 21–22.

Enkelt bolag

Ett enkelt bolag har kommit till när två eller flera personer avtalat att driva verksamhet i bolag utan att de bildat ett handelsbolag.

Reglerna för enkelt bolag stämmer i stort överens med enskild firma. Det enkla bolaget är inte skattesubjekt, utan delägaren beskattas för sin del av det enkla bolaget. Ägarna till ett enkelt bolag kan vara enskild firma, handelsbolag eller aktiebolag med flera. För fysisk person sker beskattning i det inkomstslag som hade blivit aktuellt om delägaren drivit verksamheten som enskild firma.

Varje post av intäkter och kostnader delas upp på delägarna. Eftersom det enkla bolaget inte är en juridisk person tillhör tillgångarna i verksamheten delägarna. De gör värdeminskningsavdrag på inventarier och byggnader var för sig på sin andel. Om det enkla bolaget driver flera olika verksamheter och en person driver verksamhet både i ett enkelt bolag och vid sidan om som enskild näringsidkare, räknas verksamheterna vanligtvis som en näringsverksamhet, se ”Flera näringsverksamheter”, sidan 4.

Samma regler som för enskild firma gäller också för rätt att dra av för underskott. Normalt ska underskottet tas med till nästa inkomstår, om man inte driver annan verksamhet där det finns ett överskott att kvitta mot. Överlåtelse av andel i enkelt bolag betyder att delägaren överlåter sin andel i tillgångarna, eventuellt mot att köparen som betalning får överta hans andel av skulderna. Den ersättning man får för överlåtelsen, t.ex. för varulager och inventarier, beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Ersättning för näringsfastighet beskattas som inkomst av kapital.

Fysiska personer som bedriver verksamhet i enkelt bolag kan redovisa resultatet på blankett NEA.

Bokföring och deklaration

Bokföringsskyldighet

När du driver näringsverksamhet är du bokföringsskyldig. Reglerna i bokföringslagen gäller då för dig. Bokföring innebär att alla affärshändelser ska bokföras löpande. Kontanta in- och utbetalningar ska bokföras senast följande arbetsdag. Övriga affärshändelser bokförs så snart det kan ske. Till varje bokföringspost ska finnas en verifikation, t.ex. ett kvitto eller en faktura. Bokföringen ska avslutas med bokslut, dvs. balansräkning och resultaträkning.

Allt bokföringsmaterial, t.ex. verifikationer, bokföringsböcker och det som bokförts i dator, måste du spara i minst sju år.

Olika bokslut

Det finns olika former av bokslut; årsredovisning, årsbokslut och förenklat årsbokslut. Att enskild näringsidkare upprättar årsredovisning är mycket ovanligt, och torde främst gälla den som är moderföretag i en koncern. Ett förenklat årsbokslut får upprättas av den som har en nettoomsättning som normalt understiger 3 Mkr. Om du tillämpar kontantprincipen vid den löpande bokföringen och ska upprätta ett förenklat årsbokslut kan du göra det genom att förteckna dina bokslutshändelser på bokslutsunderlag. För ytterligare information om löpande bokföring och att upprätta förenklat årsbokslut se broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 1”(SKV 282). Se även broschyren ”Så här upprättar du ett förenklat årsbokslut” (SKV 307).

Bilagor till NE-blanketten

Du ska redovisa din inkomst av näringsverksamheten på en särskild bilaga till din inkomstdeklaration, NE-blanketten.

Det finns ett antal bilagor som du kan behöva bifoga till NE-blanketten och Inkomstdeklaration 1. Det är bl.a.

- NEA-blanketten om du har flera verksamheter eller driver verksamhet gemensamt med någon annan.
- Momsbilagan om du redovisar moms i inkomstdeklarationen.
- N7 om du övertagit periodiseringsfond, expansionsfond eller räntefördelningsbelopp.
- N8 om du begär avdrag för skogsavdrag eller substansminskningsavdrag.
- K7 om du sålt näringsfastighet.
- K8 om du sålt näringsbostad.

Utöver de näringsbilagor som du ska lämna till Skatteverket finns det också hjälpbilagor som är för dina egna beräkningar. Kapitalunderlaget för räntefördelning och expansionsfond kan du beräkna på hjälpbilaga SKV 2196. Uppgift om värdeminskningsavdrag för inventarier och byggnader samt skogs- och substansminskningsavdrag beräknar du och sammanställer på hjälpbilaga SKV 2194.

Intäkter och förmåner

Försäljning och privata uttag

Försäljning

Som intäkt i din näringsverksamhet ska du ta upp alla ersättningar du får som har anknytning till verksamheten. Det kan vara försäljning av varor, tjänster och inventarier. Det kan också vara avkastning på tillgångar t.ex. ränta på verksamhetens pengar.

Även ersättning vid försäljning av immateriella tillgångar ska tas upp som intäkt, exempelvis goodwill och hyresrätter.

Vid försäljning av hela näringsverksamheten, se ”Överlåtelse och avveckling av näringsverksamhet”, sidan 51.

Det är inte bara ersättning i form av pengar som ska tas upp som intäkt. Det gäller även vid byte, d.v.s. om du får ersättning i form av varor, tjänster eller annat.

Kundfordringar

De fordringar du har för sålda varor eller utfört arbete m.m. vid inkomstsårets slut ska du ta upp till beskattning. De räknas alltså som en intäkt i verksamheten även om du inte fått betalt.

Din kundfordran har vanligen uppstått när du levererade varan eller när du utförde ett arbete. Fordran på lån är däremot inte skattepliktig och skuld på lån får inte dras av.

Fordringar behöver inte tas upp till högre belopp än vad du räknar med att få betalt. Förlust på kundfordringar får du dra av därför att kundfordran i sig själv är skattepliktig. Du kan få dra av för konstaterad förlust på kundfordringar, dvs. när du vet hur stor förlusten blev. Om en verksamhet har fått ett ackord eller gått i konkurs är förlusten konstaterad. Men du får också avdrag om du har haft fordran länge jämfört med vanlig kredittid och du har försökt få betalt

för den flera gånger utan att få det. Det är m.a.o. sannolikt att du inte kommer få betalt.

Du ska bedöma förlustrisken för varje fordran för sig. Om du får betalt för en fordran som du tidigare har skrivit ned, ska det belopp som du får betalt tas upp som intäkt i din verksamhet. Om du har fordringar och skulder i utländsk valuta ska de värderas till kursen i kronor på bokslutsdagen (vanligtvis den 31 december).

Privata uttag av varor och tjänster

Som intäkt av näringsverksamhet ska du också ta upp allt som du själv tar ut från verksamheten. Det kan gälla varor, bilförmån, fri bostad, andra tjänster eller liknande. Detta gäller inte bara det du tar ut till dig själv eller familjen. Även det du tar ut till vänner och närstående ska tas upp. Samma sak gäller om du använder något som bytesvaluta.

Det uttagna ska värderas till marknadsvärdet, dvs. det pris du hade fått betala om du köpt det i handeln. För bilförmån finns särskilda värderingsregler, se nedan Värdering av bilförmån.

Du ska redovisa dina privata uttag löpande i bokföringen, se avsnitt Överlåtelse och avveckling av näringsverksamhet om hur uttag kan bokföras. Har du av någon anledning inte bokfört uttaget det måste du lägga till värdet av dem i deklarationen. Tänk på att föra noggranna anteckningar över vilka uttag du gör.

Privata uttag av kontanter

Om du tar ut kontanter för privat bruk räknas detta som ett eget uttag och ska bokföras mot kontot eget kapital. Till skillnad från uttag av varor och tjänster beskattas du inte för uttag av kontanter, eftersom du i stället blir beskattad för verksamhetens resultat.

Du får heller inte göra avdrag för uttagen som om de vore lön. Se vidare ”Lön, egna uttag eller inkomstfördelning?”, sidan 46–47. Om du för över pengar till dina privata bankkonton m.m. räknas det också som ett eget uttag som ska bokföras mot eget kapital.

Observera att även de flesta skatter är en privat kostnad. Betalning av F-skatt ska därför behandlas som ett eget uttag.

Bilförmån

Om du har en bil som bokförts i näringsverksamheten ska du ta upp bilförmån om du använder bilen privat. Detta gäller om du drar av kostnaderna för bilen i näringsverksamheten. Det spelar då ingen roll om bilen är ett inventarium eller om den är hyrd (leasad). Se vidare ”Utgifter för resor”, sidan 10.

Du ska ta upp bilförmån om du har använt bilen i mer än ”ringa omfattning” för privatkörning. Det innebär att om du privat (som riktvärde) använder bilen mer än 10 gånger per år eller kör mer än 100 mil ska du redovisa bilförmån.

Om du har bil i näringsverksamheten måste du kunna visa att du faktiskt inte använder den privat i mer än ringa omfattning för att inte beskattas för bilförmån. Ett sätt att visa detta är att föra en ordentlig körjournal. Tänk på att även resor mellan bostaden och din näringsverksamhet är privata resor.

Det finns inga uttryckliga regler som anger vilka uppgifter en körjournal ska innehålla. Du kan därför framföra vilka omständigheter som helst för att visa att du inte använt bilen privat i så stor omfattning att du ska ta upp bilförmån. Enligt Skatteverkets uppfattning anses fullgod bevisning uppfylld om körjournalen innehåller följande uppgifter:

- mätarställning vid årets början,
- datum samt mätarställning vid tjänsteresans start samt varifrån resan startade,
- syftet med tjänsteresan,
- vilka orter/företag/kontaktpersoner du besökt,
- hur många kilometer du kört och
- datum samt mätarställning vid hemkomsten.

Används bilen privat bör också datum samt mätarställning vid start och hemkomst framgå av körjournalen.

Värdering av bilförmån

Bilförmån ska värderas enligt schablon. Värderingen görs på samma sätt som för anställda. Läs mer på *www.skatteverket.se*. Observera att drivmedel inte ingår i bilförmånsvärdet.

För att få avdrag för bilkostnaderna i näringsverksamheten gäller samma förutsättningar som för alla andra kostnader. Bilen måste vara avsedd att användas i driften av verksamheten. Om den behövs för verksamheten får du göra avdrag för alla kostnader för bilen, dock inte det drivmedel som avser privat körning.

Ett alternativ till att endast kostnadsföra drivmedel för resor i näringsverksamheten är att kostnadsföra samtliga drivmedelskostnader och ta upp den del som avser privat körning som förmån. Drivmedelsförmån ska då tas upp till marknadsvärdet multiplicerat med 1,2. Även för att visa hur stor förmånen av drivmedel till privat körning är kan en körjournal vara ett bra verktyg.

Bokföring av bilförmån

Har du upprättat förenklat årsbokslut ska du notera värdet av bilförmån som intäkt i bokföringen. Normalt bokförs detta som eget uttag (debet) och intäkt (kredit). Om du upprättar ett vanligt årsbokslut

behöver du inte bokföra bilförmånen. Då tar du upp den i deklarationen som en intäktspost (pluspost) under skattemässiga justeringar.

Bostadsförmån

Om du i din näringsverksamhet har hus, garage eller dylikt som du använder privat ska du ta upp bostadsförmån som intäkt. Detta gäller även om det är en närstående som nyttjar t.ex. ett garage.

Liksom för andra uttag ur verksamheten är det marknadsvärdet som gäller. Det innebär att förmånen ska värderas till ortens pris.

Har du låtit en närstående hyra till ett lägre pris, är det mellanskillnaden mellan detta och den marknadsmässiga hyran som du ska ta upp som intäkt.

Bokföring av bostadsförmån

Har du upprättat förenklat årsbokslut ska du notera värdet av bostadsförmån som intäkt i bokföringen. Normalt bokförs detta som eget uttag (debet) och intäkt (kredit). Om du upprättar ett vanligt årsbokslut behöver du inte bokföra bostadsförmånen. Då tar du upp den i deklarationen som en intäktspost (pluspost) under skattemässiga justeringar.

Näringsbidrag

Om näringsbidrag ska tas upp som intäkt, eller inte, beror på till vilket ändamål bidraget betalats ut. Har du använt bidraget till en utgift som du inte får göra avdrag för (varken direkt eller genom värdeminskning) ska du inte ta upp bidraget som intäkt. Avser bidraget däremot något som du får göra avdrag för ska bidraget tas upp som intäkt. Bidraget ska redovisas på olika sätt beroende på vad det är avsett att användas till.

Vad är näringsbidrag?

Som näringsbidrag räknas:

- Stöd från staten, EU, landsting, kommuner m.fl. som du fått för din näringsverksamhet, och som du inte behöver betala tillbaka.
- Stöd som endast måste betalas tillbaka, om t.ex. uppställda villkor inte uppfylls, föreskrifter i samband med beviljande inte har följts, något oväntat inträffar som rubbar förutsättningarna för stödet, eller om stödet strider mot EU-regler.

Hur ska näringsbidrag redovisas?

Hur bidraget ska redovisas beror på ändamålet med bidraget. Om bidraget avser:

- En utgift som får dras av direkt
  - då ska du ta upp hela bidraget som intäkt.
- En utgift som får dras av genom värdeminskningsavdrag
  - då ska underlaget för värdeminskningsavdrag (anskaffningsvärdet) minskas med bidraget. Om bidraget är större än anskaffningsvärdet ska mellanskillnaden tas upp som intäkt.
- Anskaffning av lagertillgång
  - då ska du ta upp hela bidraget som intäkt, men vid lagervärderingen ska du inte räkna med den del av lagret som täcks av bidraget. Se exemplet ”Lagertillgångar”.

När ska näringsbidrag redovisas?

Du ska normalt ta upp näringsbidrag som intäkt det år du har den kostnad som bidraget är avsett att täcka. Bidrag betalas ofta ut i efterhand, vilket i regel innebär att du ska ta upp näringsbidraget som en fordran vid beskattningsårets slut. Detta kan t.ex. vara fallet när ett beslut om bidrag har fattats under beskattningsåret, men utbetalningen inte görs förrän året efter. Samma sak gäller också om något beslut inte har fattats under beskattningsåret men bidraget ändå i huvudsak kan beräknas och bedömas vid årets slut.

Hur redovisas ett återbetalt näringsbidrag?

Om du har tagit upp näringsbidrag som intäkt ska du göra avdrag med det återbetalade beloppet. Därutöver ska du:

- I de fall du sänkte anskaffningsvärdet (för en tillgång som dras av genom värdeminskningsavdrag)
  - då ska du öka avskrivningsunderlaget med återbetalat belopp, men maximalt med vad du tidigare sänkt anskaffningsvärdet med.
- I de fall lagrets anskaffningsvärde minskats med det erhållna bidraget
  - då ska lagrets anskaffningsvärde ökas med återbetalat belopp.

Exempel: Lagertillgångar

Du har fått 100 000 kr i näringsbidrag och använder hela bidraget till att köpa in lagertillgångar. Du ska då redovisa hela bidraget som intäkt och redovisa hela inköpet som varuinköp. När du vid beskattningsårets slut gör en lagerinventering visar sig kvarvarande lager vara värt 60 000 kr. Av dessa 60 000 kr avser 40 000 kr varor som inköpts med bidraget. Som utgående lager ska du därför bara ta upp 20 000 kr.

På detta sätt kommer näringsbidraget i princip att beskattas först när de lagertillgångar som anskaffats för bidraget har sålts.

Försäkringsersättning

Om en försäkringsersättning är en kompensation för utebliven intäkt ska den tas upp till beskattning. Samma sak gäller om den avser en kostnad som du gjort avdrag för t.ex.

- ersättning för lager och inventarier
- ersättning för byggnad i näringsverksamheten
- ersättning för markanläggningar.

Se ”Ersättningsfond” sidan 29 om möjligheter att göra avdrag för avsättning till ersättningsfond.

För den som upprättar ett förenklat årsbokslut redovisas försäkringsersättning för inventarier inte som intäkt utan som en minskning av inventariekontot, se broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 1” (SKV 282).

Sjukpenning

Sjukpenning m.m. ska tas upp som intäkt av näringsverksamhet om ersättningen grundas på inkomst av näringsverksamhet. Sjukpenning på grund av anställning ska du däremot ta upp som inkomst av tjänst.

Sjukpenning bokförs inte som intäkt i räkenskaperna (bokförs den ska den redovisas mot eget kapital).

I stället ska sjukpenningen tas upp som skattemässig intäktspost i deklarationen, se broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 2” (SKV 283).

Diverse intäkter

Som intäkt i näringsverksamheten ska du också ta upp:

- Royalty och regelbunden ersättning för nyttjanderätt till patent, mönster m.m. Om royaltyn är en ersättning för tillfälligt driven vetenskaplig, litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet ska den i vissa fall tas upp som inkomst av tjänst.
- Erhållna rabatter, dröjsmålsräntor och liknande intäkter.
- Räntor på näringsverksamhetens kapital.
- Kursvinster på näringsverksamhetens fordringar och skulder i utländsk valuta.

Kostnader

Alla utgifter som krävs för din verksamhet får du dra av som kostnad. En del utgifter ska du dra av direkt med hela beloppet, men i vissa fall måste avdraget fördelas över flera år, se ”Avdrag för värdeminskning (avskrivning)”, sidan 17. Inom några områden finns begränsningar eller schabloner för hur stort avdrag som får göras (t.ex. resor och ökade levnadskostnader).

Dina privata kostnader får du aldrig göra avdrag för.

Vilka utgifter får dras av?

Du får dra av alla utgifter som behövs för att driva din verksamhet. Vilka utgifter som får dras av är beroende av vad just din verksamhet kräver. Till exempel får hundmat dras av i en kennelverksamhet, men inte hos en massör. Grundregeln är att det du måste köpa in för att kunna tjäna pengar i din verksamhet får du också göra avdrag för.

Privata kostnader för dig, familjen eller andra närstående får du aldrig dra av.

Avdrag direkt, eller fördelat över flera år?

För så kallade löpande kostnader, exempelvis material, telefon och resor, får du göra avdrag direkt med hela utgiften. Utgifter för inköp av maskiner och inventarier måste däremot, om beloppet överstiger ett halvt prisbasbelopp, fördelas över flera år. Detta kan du läsa mer om i ”Avdrag för värdeminskning (avskrivning)”, sidan 17.

Utgifter innan verksamheten har kommit i gång

Om du har haft utgifter innan verksamheten kommit i gång får du dra av dem förutsatt att

- det gäller inköp under startåret och året före, dvs. om verksamheten kom i gång i slutet av 2011, får du dra av de utgifter du haft under 2010 och 2011
- det är en sådan kostnad som du skulle få dra av också efter att verksamheten kommit i gång, dvs. den behövs för din verksamhet
- du inte dragit av utgiften tidigare t.ex. i en annan verksamhet
- det är fråga om sådana inköp som du skulle få dra av direkt vid inköpet, t.ex. förbrukningsartiklar och inventarier av mindre värde
- det inte avser inventarier som du i samband med starten tagit in i verksamheten till ett beräknat anskaffningsvärde (se nedan).

Om du innan du startade din verksamhet har köpt något för privat bruk, t.ex. en svarv, kan du ta in den i din näringsverksamhet. Men du får inte ta in den till ditt anskaffningspris, utan till marknadsvärdet svarven har den dag du tar in den i näringsverksamheten. Marknadsvärdet kan du t.ex. visa med ett opartiskt värderingsintyg som visar svarvens värde den dag du för över den. Du bör också göra en ”öppen begäran” i din deklaration. Det vill säga att du tydligt talar om att du fört över en privat tillgång och till vilket värde du fört över den. Avdrag får du göra enligt reglerna för värdeminskningsavdrag. Se ”Avdrag för värdeminskning (avskrivning)”, sidan 17. Observera att du inte får dra av beräknad fiktiv ingående moms.

Om den tillgång du för över till näringsverksamheten har ökat i värde med stora belopp kan det bli aktuellt med så kallad avskattning. Du måste då redovisa vinsten i inkomstslaget kapital.

Utgifter för resor

Du får göra avdrag för utgifter som avser resor både till och från verksamheten och i verksamheten. För vissa typer av resor finns begränsningar i avdragets storlek.

Arbetsresor

Om du driver din verksamhet på annan plats än i ditt hem får du dra av utgifter för resorna mellan hemmet och verksamhetslokalen. Här gäller samma regler som för resor till och från arbetsplatsen vid inkomst av tjänst.

Åker du t.ex. med buss eller tåg får du avdrag med den verkliga kostnaden. Kör du med din privata bil (ej förmånsbil) får du avdrag med 18,50 kr per mil. Kör du med förmånsbil får du bara avdrag för drivmedelskostnaden. För dieselbilar innebär det 6,50 kr per mil, annars är det 9,50 kr per mil. Detta gäller så fort det är fråga om en förmånsbil. Det spelar ingen roll om det är en förmånsbil på grund av att du använder näringsverksamhetens bil privat (se ”Bilförmån”, sidan 7) eller om det är en förmånsbil som du eller någon närstående har i sin tjänst.

Du får bara göra avdrag för den del av dina kostnader som överstiger 9 000 kr. Det innebär att de första 9 000 kronorna får du aldrig avdrag för, oavsett de verkliga kostnadernas storlek.

Har du utgifter för resor både i tjänst och i din näringsverksamhet gäller beloppsgränsen bara en gång för de sammanlagda utgifterna. I första hand minskas utgifterna i inkomstslaget tjänst.

Exempel:
Resor både i tjänst och näringsverksamhet

	År 1	År 2
Resor till arbetet (tjänst)	6 000	10 000
Resor till verksamhetslokalen (näringsverksamhet)	4 000	5 000
Sammanlagda kostnader	10 000	15 000
Avdragsbegränsning	- 9 000	- 9 000
Du får dra av totalt:	1 000	6 000
Avdrag i tjänst	0	1 000
Avdrag i näringsverksamhet	1 000	5 000

För mer upplysningar om t.ex. förutsättningar för att göra avdrag överhuvudtaget eller för att göra avdrag för resor med bil, se broschyren ”Skatteregler för privatpersoner” (SKV 330).

Resor med privat bil i näringsverksamheten

Om du kör med din privata bil i din näringsverksamhet, t.ex. för inköps- eller försäljningsresor, får du avdrag med 18,50 kr per mil. För att få avdrag måste du ha ett underlag i form av körjournal eller liknande som visar hur mycket du har kört i verksamheten.

Andra resor i verksamheten

Om du i verksamheten måste ut på tjänsteresor med exempelvis tåg och flyg får du dra av utgifterna för detta på samma sätt som andra utgifter i din verksamhet, dvs. den faktiska utgiften.

Bilkostnader

Om du behöver bil i din näringsverksamhet får du göra avdrag för samtliga driftskostnader om bilen är en tillgång i näringsverksamheten. Avdrag för inköpet av bilen får då göras genom värdeminskningsavdrag, se ”Avdrag för värdeminskning (avskrivning)”, sidan 17. Använder du bilen privat, t.ex. för resor mellan hemmet och verksamhetslokalen, kan du bli beskattad för bilförmån, se ”Bilförmån”, sidan 7.

Försäkringspremier

Försäkringspremier som avser näringsverksamheten får du normalt göra avdrag för. Detta kan t.ex. gälla sakförsäkringen för en bil som tillhör näringsverksamheten.

För grupplivförsäkringar gäller särskilda begränsningar. En grupplivförsäkring som du tecknar för dig, i egenskap av näringsidkare, får du i vissa fall endast dra av delvis. Så blir fallet om en eventuell ersättning är förmånligare än motsvarande ersättning enligt den statliga grupplivförsäkringen. I så fall får du maximalt göra avdrag motsvarande premiekostnaden för den statliga grupplivförsäkringen.

Sjuk- och hälsovård

Utgifter för offentligt finansierad hälso- och sjukvård, patientavgifter och liknande räknas som privata levnadskostnader. Sådana utgifter får du alltså inte göra avdrag för. Normalt kan du inte heller göra avdrag för privat hälso- och sjukvård eller tandvård. Det är bara om du inte omfattas av den offentligt finansierade vården som sådana utgifter får dras av.

Avdrag får däremot göras för

- företagshälsovård (För definition se ”Skatteverkets information om vissa förmåner” på *www.skatteverket.se*)
- vaccinationer som behövs i din verksamhet
- utgifter för arbetslivsinriktad rehabilitering och förebyggande behandling om åtgärderna syftar till att du ska kunna fortsätta ditt arbete
- utgifter för hälso- och sjukvård, tandvård och läkemedel utomlands, om du blir sjuk när du arbetar utomlands.

Avdrag för kostnader för motion och friskvård gäller endast för anställd personal. Det gäller däremot inte för den enskilde näringsidkaren, eftersom denna inte anses anställd. Utgifter för friskvård som ingår som ett led i arbetslivsinriktad rehabilitering kan däremot dras av som sjuk- och hälsovård.

Medlemsavgifter

Medlemsavgifter till föreningar får du normalt inte dra av.

Om föreningen har ett särskilt servicebolag som utför direkta tjänster åt medlemmarna, får du dra av avgiften till servicebolaget (vad som är medlemsavgift och vad som är serviceavgift framgår normalt av fakturan). Om du betalar avgift till en arbetsgivarorganisation får du göra avdrag för den del av avgiften som avser medel för konfliktändamål.

Skatter och sanktionsavgifter

Du får inte göra avdrag för svenska allmänna skatter, t.ex. kommunal och statlig inkomstskatt och kupongskatt. Du får inte heller göra avdrag för t.ex. restavgifter, förseningsavgifter, skattetillägg, viten, böter, felparkeringsavgifter, överlastavgifter eller indrivningsavgifter som betalas till staten.

Fastighetsskatt/avgift som avser näringsfastighet (se sidan 30) får du däremot dra av. Samma sak gäller särskild löneskatt och speciella skatter och avgifter såsom vissa tillverkningsskatter, fordonsskatt samt tull- och hamnavgifter.

Fastighetsskatten får dras av det år den avser. Den skatt som avser 2011 får alltså dras av i den deklaration som du lämnar 2012.

Representation

Representation kan vara både extern och intern.

Extern, t.ex. i samband med förhandlingar vid inköp och försäljningar eller med konsulter.

Intern, t.ex. personalfester och informationsmöten.

Vanliga kostnader för representation är t.ex. mat, dryck (även vin och sprit), teaterbiljetter, betjäning och hotellrum.

För att du ska få göra avdrag för representation måste det finnas *ett omedelbart samband* med din näringsverksamhet. Det måste alltså finnas en naturlig koppling till verksamheten. Det gäller både för platsen där representationen sker och personerna som representationen riktar sig emot. Exempel på omedelbart samband kan vara representation som sker i syfte att inleda eller upprätthålla affärsförbindelser.

Det får inte vara fråga om kostnader för sällskapsliv av mer personlig natur, personlig gästfrihet eller liknande.

Du får inte avdrag med mer än vad som anses vara skäligt. Därför kan du aldrig få avdrag för lyxbetonad representation.

För vissa kostnader finns schablonbelopp. Du kan maximalt få avdrag med

- 90 kr per person för lunch, middag eller supé
- 60 kr per person för andra måltider
- 180 kr för t.ex. teaterbiljetter och greenfee vid golf.

Beloppen avser pris exklusive moms. Om du har en inte momspliktig verksamhet får beloppen ökas med momsen.

Om kostnaden för representation är större än schablonbeloppen, får du inte heller göra avdrag för ingående moms på den del av kostnaden som överstiger schablonbeloppen.

Exempel: Representation som inte får dras av

En enskild näringsidkare bjuder fyra av sina kunder på middag (inkl. näringsidkaren medges avdrag för fem personer). Middagen kostar totalt 1 500 kr (vara 300 kr i moms).

Vid inkomstbeskattningen medges avdrag med 450 kr (5 x 90 kr). Avdrag för ingående moms medges med 112,5 kr (5 x 22,5 kr). Resterande belopp 937,5 kr (1 500 - 450 - 112,5) är en kostnad som inte får dras av. Belopp som inte får dras av ska tas upp i deklarationen som en justerad intäktspost (pluspost). Det bokförs därför lämpligen i räkenskaperna på ett särskilt resultatkonto (se SKV 282).

Ovanstående beloppsbegränsningar bör användas även om representationen riktas mot företag i annat land. Om representationen sker i din verksamhetslokal eller i ditt hem gäller också ovanstående belopp, men du kan aldrig få högre avdrag än vad som är skäligt, med hänsyn till de uppgifter du kan lämna kring aktuell representation.

Mer information finns i ”Skatteverkets allmänna råd” (SKV A 2004:5).

Gåvor

Gåvor får du normalt inte göra avdrag för, men det finns undantag. Till exempel får du göra avdrag för reklamgåvor av mindre värde och, i vissa fall, för representationsgåvor.

Representationsgåvor måste, på samma sätt som annan representation, ha ett samband med din verksamhet. Det kan t.ex. bli aktuellt med blommor när ett kundföretag firar jubileum.

Du kan inte få avdrag för representationsgåvor till dina affärsförbindelser i samband med helger eller deras personliga högtidsdagar.

Mutor kan du aldrig få avdrag för.

Ökade levnadskostnader

Om du i din verksamhet gör resor med övernattning utanför den vanliga verksamhetsorten får du göra avdrag för ökade levnadskostnader, enligt samma regler som för anställda.

Du får göra avdrag enligt schablon om följande förutsättningar är uppfyllda:

- det avser resa utanför den vanliga verksamhetsorten (se nedan),
- du har övernattat utanför den vanliga verksamhetsorten,
- du kan visa att det är sannolikt att du har haft merkostnader.

Dessa regler gäller inte om du arbetat mer än tre månader i följd på samma ort utanför din vanliga verksamhetsort. Du får då endast avdrag med den verkliga merkostnaden. I vissa fall kan dock Skatteverket godkänna att du får avdrag enligt schablon, se Skatteverkets ställningstagande 2009-04-14, dnr 131 352291-09/111.

Verksamhetsort

Till din vanliga verksamhetsort räknas allt som ligger inom 5 mil från din verksamhetslokal eller din bostad. Det är den närmaste färdvägen som avgör. En ort som ligger 9 mil från din verksamhetslokal kan alltså tillhöra din vanliga verksamhetsort om den ligger inom 5 mil från din bostad.

Schablonbelopp

För resor i Sverige är schablonavdraget för ökade levnadskostnader 210 kr per hel dag. Som hel dag räknas också avresedagen om du åkte före kl. 12 och hemresedagen om du kom tillbaka efter kl. 19. Om avrese- eller hemkomstdagen inte blir hel dag är schablonavdraget 105 kr.

För resor i utlandet finns särskilt fastställda normalbelopp för varje land. Se ”Skatteverkets allmänna råd” om normalbelopp för ökade levnadskostnader i utlandet vid tjänsteresa, tillfälligt arbete och dubbel bosättning.

Om dina faktiska utgifter är högre än schablonbeloppen, kan du i stället få avdrag för de faktiska utgifterna. Du måste då visa att dina faktiska utgifter för samtliga resor i Sverige under året är högre än vad det totala schablonavdraget skulle bli. För resor i utlandet räcker det med att de faktiska utgifterna är större än normalbeloppet för den aktuella resan.

Visa att det är sannolikt att du haft merkostnader

För att få avdrag måste du kunna visa att det är sannolikt att du har haft merkostnader. Hur du visar detta kan naturligtvis variera från fall till fall, men du bör alltid åtminstone kunna lämna uppgifter om

- datum för resan
- syftet med resan
- vart du har åkt
- hur dags du åkte respektive kom tillbaka.

Logi

Har du utgifter för övernattning, t.ex. hotellkostnader, får du dra av den verkliga kostnaden. Har du övernattat, men inte kan visa de verkliga kostnaderna för övernattningen, får du dra av 105 kr per natt. Du måste dock kunna visa att du har övernattat på arbetsorten.

Exempel: Ökade levnadskostnader

Start måndag morgon kl 09.00, hemkomst fredag eftermiddag kl 16.00.

Måndag (avresedag) är hel dag eftersom du åker före kl 12.00: 210 kr

Tisdag t.o.m. torsdag är hela dagar: 210 kr.

Fredag räknas som halvdag (hemma före kl 19.00): 105 kr.

Totalt kan du få avdrag med 945 kr (4 x 210 + 105).

Utöver ovanstående kan du få avdrag för logikostnader. Om du inte gör avdrag för hotellkostnader eller liknande kan du i stället få dra av 105 kr per natt för fyra nätter, dvs. 420 kr.

Lokalkostnader, arbetsrum

Hyrd lokal

Om du hyr en lokal för din verksamhet får du dra av hyreskostnaden. Om du betalar reparationer i denna lokal får du normalt dra av reparationskostnaderna direkt – även om det innebär en förbättring av lokalen.

Lokal i egen näringsfastighet

Om du äger en så kallad näringsfastighet (se ”Särskilt om näringsfastighet”, sidan 32) och den används helt i din näringsverksamhet, får du göra avdrag för alla driftskostnader i fastigheten. Om du gör ändrings- eller förbättringsarbeten på denna fastighet får du göra avdrag antingen direkt (underhåll och reparation) eller genom värdeminskningsavdrag. Mer om vad som är reparation och vad som är förbättringar kan du läsa under rubriken ”Kostnader” på sidan 33.

Särskilt anpassad lokal i bostaden

Om du använder en del av din bostad till näringsverksamheten kan du i vissa fall få avdrag för det. En förutsättning är att det är en särskilt anpassad del av bostaden. Med hänsyn till läge, inredning eller användning ska denna del inte alls, eller endast obetydligt, kunna användas som bostad.

Du kan i så fall få avdrag för skälig del av hyra, värme, vatten m.m. Räntor och tomträttsavgäld kan du inte få avdrag för eftersom du får det i inkomstslaget kapital. Särskilda kostnader för verksamheten, t.ex. speciell ventilation, får du också avdrag för. Däremot kan du inte få avdrag för någon del av allmänna kostnader för bostaden. Du får t.ex. inte något avdrag om du målar om eller reparerar hela husfasaden.

Om bostaden ägs av din make (vilka som räknas som make i skattesammanhang, se sidan 48) har du samma möjligheter till avdrag som maken skulle haft om han bedrev verksamheten. Det vill säga du kan då göra avdrag för skälig del av hyra, värme vatten m.m.

Arbetsrum i bostaden

Om du inte har någon särskilt inredd lokal kan du under vissa förutsättningar göra ett schablonavdrag för arbetsrum. Du kan då göra avdrag med 2 000 kr om arbetsrummet finns i en fastighet som ägs av dig eller din make. Har du arbetsrum i en bostadsrätt eller i en hyresrätt är avdraget 4 000 kr. I schablonavdraget ingår samtliga merkostnader för arbetsrum i bostaden, t.ex. kostnader för värme, vatten, el m.m.

Förutsättningar:

- Du har arbetat minst 800 timmar i din bostad.
- Det får inte vara fråga om arbetsuppgifter som du lika gärna kunde ha gjort i en särskild lokal som du har för din verksamhet.

Vid tillämpning av 800-timmarsregeln räknas inte bara din egen tid. Ditt barns tid kan också räknas om barnet är över 16 år. Din makes tid räknas bara om ni driver verksamheten gemensamt (se ”Inkomstfördelning mellan makar”, sidan 48).

Räntor

De räntekostnader du har för lån i verksamheten får du dra av. Amorteringar får du däremot inte dra av, eftersom det inte är en kostnad. Du gör i stället avdrag för det du har köpt för de lånade pengarna.

Se även ”Räntefördelning”, sidan 20.

Egenavgifter

När du driver aktiv näringsverksamhet måste du själv betala dina socialavgifter i form av egenavgifter. Du ska inte betala egenavgifter om avgiftsunderlaget, dvs. överskottet i näringsverksamheten, understiger 1 000 kr. Skattemässigt räknas dessa också som en kostnad i din verksamhet, men innan skatteberäkningen är klar vet du ju inte exakt hur stora dina egenavgifter blir för beskattningsåret. Du får därför göra ett schablonavdrag för beräknade egenavgifter. Observera att egenavgifter inte ska bokföras, eftersom de inte räknas som näringsverksamhetens skatter, utan tillhör dina inkomstskatter.

Om både du och din make ska beskattas för näringsverksamhetens överskott ska avdrag för egenavgifter beräknas för var och en.

Schablonavdrag

Vid aktiv näringsverksamhet får du göra avdrag för egenavgifter med maximalt 25 % av underlaget. I vissa fall ska du göra schablonavdrag med ett lägre belopp. Om du ska betala 14,88 % i avgifter gör du schablonavdrag med 14 % och om du endast betalar ålderspensionsavgift med 10,21 % ska du göra schablonavdrag med 10 %. Se vidare broschyrerna ”Bokföring, bokslut och deklaration del 2” (SKV 283) och ”Skatteuträkningsbroschyren” (SKV 425).

Vid beräkningen utgår du från överskottet i din verksamhet, men du måste räkna bort eventuell sjukpenning och liknande samt vissa inkomster som i detta sammanhang behandlas som anställningsinkomster.

Avstämning

Det avdrag du gör i år måste du nästa år stämma av mot de slutliga egenavgifterna, dvs. de egenavgifter som du verkligen fick betala. Mellanskillnaden ska du lägga till eller räkna bort från nästa års skattepliktiga resultat. En sån här avstämning måste du även göra året efter att du avslutat din verksamhet. Se ”Överlåtelse och avveckling av näringsverksamhet”, sidan 51.

Exempel:
Beräkning och avstämning av egenavgifter

I exemplet bortses från nedsättning av egenavgifter.

Vinst år 1	100 000 kr
Vinst år 2	50 000 kr
varav sjukpenning	5 000 kr
År 1	
Underlag år 1	100 000 kr
Beräknade avgifter 25 %	- 25 000 kr
Överskott	75 000 kr
Skatt och egenavgifter beräknas på 75 000 kr. År 1 blir egenavgifterna 22 005 kr	
År 2	
Vinst	+ 50 000 kr
Sjukpenning	- 5 000 kr
Avdrag egenavgifter år 1	+ 25 000 kr
Påförda egenavgifter år 1	- 22 005 kr
Underlag år 2	47 995 kr
Beräknade avgifter 25 %	- 11 998 kr
Sjukpenning	+ 5 000 kr
Överskott	40 997 kr

Egenavgifternas storlek och nedsättning av egenavgifter kan du läsa mer om i ”Skatteuträkningsbroschyren 2010” (SKV 425) eller på *www.skatteverket.se*.

Särskild löneskatt

I vissa fall ska du betala särskild löneskatt i stället för egenavgifter. För den som betalar särskild löneskatt gäller samma förutsättningar för avdrag som för den som betalar egenavgifter. Tillåtet schablonavdrag är dock begränsat till maximalt 20 % av underlaget.

Du ska betala särskild löneskatt om något av följande gäller dig:

- din näringsverksamhet är passiv (se ”Aktiv och passiv näringsverksamhet”, sidan 4)
- om du i näringsverksamheten har redovisat ersättning som betalats ut enligt trygghetsförsäkring vid arbetsskada (TFA) och som inte avser inkomstförlust
- om du i näringsverksamheten har redovisat ersättning från avtalsgruppsjukförsäkring (AGS).

Du behöver inte betala särskild löneskatt om avgiftsunderlaget, dvs. överskottet i näringsverksamheten, understiger 1 000 kr.

Du kan läsa mer om särskild löneskatt i ”Skatteuträkningsbroschyren 2011” (SKV 425).

Egna pensionskostnader

Du får göra avdrag för egna pensionsförsäkringar och för inbetalning på eget pensionssparkonto.

Här finns begränsningar både i form av beloppens storlek och när betalningen måste vara gjord. En del av avdraget kan du få göra i näringsverksamheten, medan en del ska dras av som allmänt avdrag direkt på blanketten Inkomstdeklaration 1.

Beloppsbegränsningar

Det högsta pensionssparavdrag du får göra kan du räkna fram utifrån dina avdragsgrundande inkomster. Vid denna beräkning kan du välja på att antingen använda de inkomster du hade 2011 eller de inkomster du hade år 2010. Du får välja det som är mest förmånligt. När du räknar ut högsta möjliga avdrag finns det både generella och specifika beloppsbegränsningar du måste ta hänsyn till. Utifrån dessa beloppsbegränsningar kan du räkna fram ditt avdragsutrymme, dvs. det belopp du maximalt får göra avdrag med under aktuellt beskattningsår (i detta fall inkomståret 2011).

Generell beloppsbegränsning

Det totala avdraget (pensionsförsäkringspremier och pensionssparkonto) får inte vara högre än summan av dina avdragsgrundande inkomster. Det vill säga summan av:

1. Inkomst av aktiv näringsverksamhet före
   – avdrag för egen pensionsförsäkring eller pensionssparkonto
   – avdrag för särskild löneskatt på ovanstående
   – avdrag för avsättning för egenavgifter.
2. Inkomst av tjänst (med undantag för det som beskattas som inkomst av tjänst enligt särskilda regler för fåmansföretag och fåmansägt handelsbolag).

Avdragsgrundande inkomst av aktiv näringsverksamhet kan du beräkna med hjälp av din NE-blankett. Avdragsgrundande inkomst är din inkomst av näringsverksamhet före avdrag för pensionsavdrag i R38 och särskild löneskatt i R39 samt avdrag för egenavgifter i R43. Se exempel 1.

Specifik beloppsbegränsning

Om du har inkomst av aktiv näringsverksamhet har du rätt att göra avdrag med 12 000 kr plus ett tillägg. Tillägget är 35 % av inkomsten, dock högst 428 000 kr (10 prisbasbelopp).

Om du har flera aktiva näringsverksamheter får det totala avdraget inte bli högre än vad det skulle bli om allt tillhörde en enda näringsverksamhet. Däremot får du fördela avdraget mellan de olika näringsverksamheterna som du vill. Om du t.ex. har inkomst både från enskild näringsverksamhet och från handelsbolag kan du lägga hela avdraget i en av verksamheterna eller fördela avdraget mellan dem.

Avdrag i näringsverksamheten eller allmänt avdrag?

De avdrag som grundar sig på inkomst av näringsverksamhet (punkt 1 ovan) ska dras av i näringsverksamheten. De avdrag som grundar sig på inkomst av tjänst (punkt 2 ovan) ska däremot dras av som allmänt avdrag direkt på blanketten Inkomstdeklaration 1.

Om du har såväl inkomst av tjänst som av näringsverksamhet får du fritt fördela avdraget 12 000 kr mellan allmänt avdrag och avdrag i näringsverksamheten.

Särskild löneskatt

Får du avdrag för pensionskostnader i näringsverksamheten måste du betala särskild löneskatt med 24,26 % på avdraget belopp. Endast det belopp för pensionskostnader som får dras av ska ligga till grund för särskild löneskatt, se exempel 3.

Särskild löneskatt på pensionskostnader får du dra av i näringsverksamheten.

Inbetalningen överstiger avdragsutrymmet

Om du har betalat in pensionsförsäkringspremie, eller gjort en insättning på pensionssparkonto med för högt belopp kan avdraget förskjutas ett år. Med för högt belopp menas att premien/insättningen är högre än det högsta pensionssparavdrag du kan göra enligt den generella och de specifika beloppsbegränsningarna (överstiger avdragsutrymmet).

Det överskjutande beloppet måste dock rymmas inom nästa års beloppsbegränsningar (avdragsutrymme). I första hand ska du dra av de inbetalningar som gjorts

under det året, dvs. inkomståret 2012 (taxeringsår 2013). Om det fortfarande finns utrymme kvar kan du dra av det överskjutande beloppet från inkomståret 2011 (taxeringsår 2012). Se exempel 1 och exempel 3.

Underskott när avdrag görs i näringsverksamhet

Om avdrag för pensionsförsäkringspremie eller insättning på pensionssparkonto gör att du får underskott av näringsverksamhet ska underskottet behandlas som vanligt. Se ”Underskott av näringsverksamhet”, sidan 49. Underskott i näringsverksamheten på grund av pensionssparavdrag kan uppkomma t.ex. om du beräknar avdragets storlek utifrån föregående års inkomst eller om hela avdraget 12 000 kr läggs i näringsverksamheten. Se exempel 1.

Underskott när avdrag görs som allmänt avdrag

Om du gör avdraget som allmänt avdrag får underskott inte uppstå. Maximalt avdrag är i dessa fall summan av inkomst av tjänst och inkomst av näringsverksamhet minus övriga allmänna avdrag.

Det avdrag du inte kan utnyttja får du spara tills det går att göra avdraget utan att underskott uppstår. Du får dock spara avdraget i maximalt 6 år. Det innebär att om du gör en inbetalning år 2011 och inte kan utnyttja avdraget fullt ut vid 2012 års taxering, får du göra avdrag ett senare år. Det senaste år du kan göra detta avdrag är vid 2018 års taxering (inkomståret 2017). Observera att om inbetalningen överstiger avdragsutrymmet får du bara spara överskjutande del ett år.

När måste inbetalningen göras?

För att du ska få avdrag för pensionsförsäkringspremie ska ansökan om pensionsförsäkring ha kommit in till försäkringsföretaget under beskattningsåret och premien vara betald senast vid deklarationstidpunkten. Insättning på pensionssparkonto ska dock ha gjorts före 2011 års utgång för att du ska få avdrag för inkomståret 2011. Det finns dock viss tveksamhet om inte bestämmelserna om avdrag för pensionsförsäkringspremie innebär att betalning också i dessa fall måste ha gjorts under inkomståret för att premien ska få dras av. Innan denna fråga har klarlagts rättsligt får dock bestämmelserna tillämpas som tidigare, dvs. enligt ovan.

Dispens

I undantagsfall kan Skatteverket ge dispens så att avdrag kan göras i inkomstslaget kapital eller med högre belopp än vad som gäller enligt ovanstående.

Den som saknar betryggande pensionsskydd och har drivit näringsverksamhet som har upphört kan – efter dispens – få göra avdrag mot den del av inkomst av kapital som är hänförlig till försäljning av näringsverksamheten.

Om särskilda omständigheter finns kan du – efter dispens – få beräkna underlaget utifrån inkomst av passiv näringsverksamhet.

Exempel 1:
Generell och specifik beloppsbegränsning

Klara driver aktiv näringsverksamhet och har under året betalt pensionsförsäkringspremier med 16 000 kr. Hon har på NE-blanketten på sidan 2 under skattemässiga justeringar redovisat:

- R12 bokförd vinst + 9 000 kr
- R40 medgivna avdrag avgifter + 6 000 kr
- R41 påförda avdrag avgifter - 5 000 kr, och
- R44 sjukpenning + 5 000 kr.

Hennes *avdragsgrundande inkomst* av aktiv näringsverksamhet är därmed 15 000 kr.

Specifik beloppsbegränsning 17 250 kr (12 000 kr + [35 % x 15 000 kr])

Generell beloppsbegränsning 15 000 kr (hon saknar inkomst av tjänst).

Pensionsavdrag medges med det lägsta av dessa beloppsbegränsningar, men givetvis aldrig med mer än vad hon har betalat i premier.

Klara får därför göra avdrag med 15 000 kr i pensionssparavdrag (R38). Hon ska betala särskild löneskatt på pensionskostnader med 3 639 kr (15 000 kr x 24,26 %), vilket hon drar av i R39. Klara kommer därför att redovisa ett underskott med 3 639 kr (R48).

Det belopp 1 000 kr som Klara inte får dra av får hon dra av nästa år, om beloppet och övriga pensionsförsäkringspremier då ryms inom vad som får dras av.

Exempel 2:
Inkomst både av tjänst och näringsverksamhet

Markus har följande avdragsgrundande inkomster.

Inkomst av aktiv näringsverksamhet	120 000 kr
Inkomst av tjänst med pensionsrätt	+ 40 000 kr
Summa avdragsgrundande inkomst	160 000 kr
Avdraget 12 000 kr	12 000 kr
35 % av 120 000 kr	+ 42 000 kr
Maximalt avdrag	54000 kr

Markus antas i detta fall göra hela avdraget 12 000 kr i näringsverksamheten. I näringsverksamheten får Markus alltså dra av 54 000 kr, om han har köpt pensionsförsäkring för detta belopp.

Inkomsten av näringsverksamhet kan i så fall beräknas på följande sätt.

Avdragsgrundande underlag av aktiv näringsverksamhet	120 000 kr
Pensionsförsäkringspremie	- 54 000 kr
Löneskatt på premien ovan 24,26 %	- 13 100 kr
Skillnad	52 900 kr
Avsättning egenavgifter 25 % på skillnaden ovan	- 13 225 kr
Inkomst av näringsverksamhet	39 675 kr

Exempel 3:
Sparat avdrag

Om försäkringspremien i exempel 2 i stället uppgår till 70 000 kr, kan Markus ändå bara göra avdrag med 54 000 kr. Det är det högsta möjliga avdraget. Skillnaden, 16 000 kr, kan Markus i stället spara och utnyttja nästa år, om beloppet och övriga pensionsförsäkringspremier då ryms i avdragsutrymmet. På dessa 16 000 kr ska Markus inte betala särskild löneskatt förrän avdrag för premien görs.

Personalkostnader

Om du har anställda får du göra avdrag för deras löner och pensionskostnader.

Observera att du aldrig kan göra avdrag för lön till dig själv, din make eller till dina barn om de inte har fyllt 16 år. Se även ”Lön, egna uttag eller inkomstfördelning?”, sidan 48.

Lön

Som lön räknas inte bara kontanter utan också naturaförmåner, t.ex. fri kost, fri bil, fri bostad etc.

Arbetsgivaravgifter

Du får dra av de arbetsgivaravgifter som hör till inkomståret. Samma sak gäller den särskilda löneskatt och eventuell ålderspensionsavgift som du ska betala för personer som vid årets ingång var 65 år eller äldre.

I broschyren ”Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter” (SKV 401) kan du läsa mer om arbetsgivaravgifter och särskild löneskatt. Där kan du också läsa om avdrag för de anställdas skatt.

Pensioner – allmänt

Det som sägs i detta avsnitt gäller bara pensioner till anställda. När det gäller din egen pension som företagare, se ”Egna pensionskostnader”, sidan 14.

Pensionsförmåner som ska betalas ut enligt lag finansieras genom arbetsgivaravgifter och egenavgifter. Utöver dessa kan man göra överenskommelser om ytterligare pensionsförmåner. Detta görs ofta genom kollektivavtal, men kan också göras genom frivilliga överenskommelser.

Om du till dina anställda lämnat en pensionsutfästelse (pensionslöfte) om förmåner utöver pension enligt lag kan du trygga denna tjänstepension på olika sätt; betalning av premie för tjänstepensionsförsäkring, avsättning i balansräkning i förening med kreditförening eller överföring till pensionsstiftelse. I denna broschyr tas bara betalning av premie för tjänstepensionsförsäkring upp.

Avdrag kan du göra antingen enligt huvudregeln eller enligt kompletteringsregeln. Kompletteringsregeln kan användas om pensionsutfästelserna är otillräckligt tryggande eller när anställda går i pension i förtid. Denna regel behandlas inte i den här broschyren.

Pensioner – huvudregeln

Enligt huvudregeln kan avdrag göras med högst 35 % av en arbetstagares lön. Avdrag får dock inte göras med högre belopp än betald premie. Avdraget får heller inte överstiga 10 prisbasbelopp. För inkomståret 2011 innebär det 428 000 kr.

Som lön räknas all ersättning som är pensionsgrundande enligt pensionsavtalet. Om bilförmån enligt avtalet är pensionsgrundande ska den alltså räknas in i lönen.

Vid beräkning av avdragsutrymmet (35 % av lönen) får du välja antingen inkomstårets lön eller förgående års lön, dvs. lönen år 2011 eller år 2010.

Särskild löneskatt på pensionskostnader

På avdragen pensionsförsäkringspremie måste du betala särskild löneskatt med 24,26 %.

Denna får du dra av i din näringsverksamhet. Den särskilda löneskatten är en del av den slutliga skatten och framgår alltså av din slutskattesedel. Den ska inte redovisas i din skattedeklaration.

Kostnader för anställdas förmåner

Det finns två typer av förmåner: skattepliktiga och skattefria. Som arbetsgivare får du normalt avdrag för samtliga kostnader för förmåner. För de skattepliktiga förmånerna måste du däremot lämna kontrolluppgift, betala arbetsgivaravgifter och innehålla preliminärskatt.

Du kan läsa mer på *www.skatteverket.se*.

Personalfester, planeringskonferenser och liknande

Du kan normalt göra avdrag för kostnader för intern representation, utan att det ska redovisas som förmån för de anställda. En förutsättning för avdrag är att det inte är fråga om sällskapsliv eller gästfrihet av personlig karaktär.

Exempel på intern representation är t.ex. personalfester, informationsmöten, interna kurser och planeringskonferenser.

Personalfester

För att du ska få göra avdrag för personalfester bör dessa avse endast enklare måltider. De bör inte heller återkomma oftare än vad som kan anses rimligt, dvs. normalt inte mer än en till två gånger per år. Här gäller samma beloppsbegränsningar som för representation, se sidan 11. Avdrag får också göras för anställdas familjemedlemmar och pensionerade medarbetare som är med på festen.

Möten, kurser m.m.

För att du ska få göra avdrag ska det vara fråga om interna möten, men det får inte avse regelbundna möten med korta mellanrum (varje eller varannan vecka). Sammankomsten får inte heller vara längre än en vecka. Ytterligare en förutsättning är att det är fråga om gemensamma måltider.

Avdrag för värdeminskning (avskrivning)

Inventarier

Inventarier är tillgångar som du behöver i verksamheten för att kunna driva den. Det kan t.ex. vara maskiner som tillverkar olika produkter, verktyg, möbler, bilar, instrument, datorer eller en affärsinredning.

Avskrivning (värdeminskning) betyder att du får dra av utgiften för inköpet genom att dela upp den på flera år. Inventarierna blir på så sätt kostnadsförda i den takt de förbrukas.

Du har tre möjligheter att dra av för inventarier. Dra av hela kostnaden inköpsåret (omedelbart avdrag), räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdesavskrivning.

1. Omedelbart avdrag

Inventarier som bedöms ha en ekonomisk livslängd på högst tre år får du dra av redan samma år de skaffas till näringsverksamheten (så kallade treårsinventarier). Det är du som i första hand ska visa att livslängden är högst tre år. Observera att tre år inte är någon avskrivningstid, utan endast en bedömningstid. Inventarier kan inte skrivas av på tre år utan du måste använda någon av nedanstående avskrivningsalternativ när inventarien ska skrivas av.

Inventarier av mindre värde får du också dra av året de skaffas till näringsverksamheten. Med mindre värde avses att anskaffningsvärdet exklusive mervärdesskatt understiger ett halvt prisbasbelopp (dvs. för inköp understigande 21 400 kr).

Finns ett naturligt samband mellan flera inventarier, ska de anses vara av mindre värde bara om det sammanlagda anskaffningsvärdet understiger ett halvt prisbasbelopp. Detsamma gäller i det fall förvärv av olika inventarier kan anses ingå som ett led i en större inventarieanskaffning. Till exempel blir hårddisk, bildskärm, skrivare, tangentbord och mus ett inventarium i detta avseende.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det inventariets totala anskaffningsvärde som avgör om det är av mindre värde. Detta gäller även för inventarier som ägs gemensamt. En maskin som förvärvas gemensamt av två personer (t.ex. i enkelt bolag) för 25 000 kr får därför inte dras av omedelbart, utan varje ägare gör värdeminskningsavdrag på sin del.

Underlag för avskrivning

Det är inte bara själva inköps- eller tillverkningskostnaden som är underlag för avskrivning. Även andra kostnader som monteringskostnad, frakt, tull och liknande ingår. Man säger därför att *anskaffningsvärdet* är underlag för avskrivning. Det gäller både räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning.

Du kan ta in inventarier i din verksamhet som du ägt privat. Som anskaffningsvärde ska du ta upp det marknadsvärde som gäller den dagen du tar in dem i näringsverksamheten. Marknadsvärde är vad någon utomstående person vill betala för inventarierna, alltså det pris du skulle kunna sälja dem för.

Om du har tagit över en hel näringsverksamhet genom arv, gåva eller liknande, tar du över de värden överlåtaren har kvar att skriva av på inventarierna.

Om din verksamhet inte är skyldig att redovisa moms får du ta med den moms som ingår i inköpskostnaden som anskaffningsvärde. Har du fått näringsbidrag eller liknande för att skaffa inventarier måste du minska anskaffningsvärdet med det belopp du fått i bidrag.

2. Räkenskapsenlig avskrivning

Om du ska använda den här metoden ska det skattemässiga avdraget (värdeminskningsavdraget) motsvara avskrivningen i bokslutet. Värdet i balansräkningen ska också överensstämma med det skattemässiga värdet. Om du upprättar ett förenklat årsbokslut ska avskrivningen följa beskattningen, vilket innebär att man följer reglerna för räkenskapsenlig avskrivning.

Du har två alternativ att välja på när du använder räkenskapsenlig avskrivning.

Enligt **alternativ 1** (huvudregeln) får du dra av högst 30 % av

- inventariernas bokförda värde vid årets början (= förra årets utgående värde)
- ökat med värdet av de inventarier som du skaffat under året som fortfarande finns kvar vid årets slut

- minskat med betalning för inventarier du sålt under året som du skaffat till verksamheten tidigare år än detta år
- minskat med försäkringsersättning du fått för inventarier som du skaffat tidigare år än detta
- minskat med ersättningsfond som du använt.

Det har ingen betydelse när under året du köper inventarier, finns de kvar vid årets slut får du skriva av med 30 %. Men om du har ett längre eller kortare räkenskapsår än 12 månader justeras procentsatsen. Är ditt räkenskapsår 6 månader är procentsatsen 15 %, är det 18 månader blir procentsatsen 45 %.

Eftersom avskrivningsunderlaget minskar med de avskrivningar du gjort betyder det att avskrivningens storlek blir mindre med åren. Teoretiskt sett blir inventarier aldrig avskrivna när du använder alternativ 1 (notera vad som gäller för den som upprättar ett förenklat årsbokslut, sidan 19). För att du ska ha möjlighet att få dina inventarier helt avskrivna finns det en kompletteringsregel, alternativ 2, som innebär hel avskrivning på 5 år, dvs. 20 % avskrivning varje år.

Om du t.ex. har sålt eller fått försäkringsersättning för inventarier som du skaffat före beskattningsårets ingång, har du fått ersättning som ska beskattas. Då får du ett särskilt avdrag med detta belopp, se exemplet nedan. Om ersättningen bokförs mot inventariekontot får du inte detta avdrag eftersom ersättningen inte tas upp som intäkt. Har du upprättat ett förenklat årsbokslut ska du bokföra försäkringsersättning och försäkringsinkomst mot inventariekontot.

Exempel: Räkenskapsenlig avskrivning

Bokfört värde vid årets början	+ 50 000 kr
Inköp under året	+ 20 000 kr
Sålt under året som köpts tidigare år	- 10 000 kr
Underlag att skriva av på	60 000 kr
Årets avskrivning 30 %	- 18 000 kr
Oavskrivet värde vid årets utgång	42 000 kr

Har den ersättning som erhållits vid försäljning av inventarier i sin helhet bokförts som intäkt medges ett särskilt avdrag (avskrivning) med 10 000 kr. Avskrivning kan därför göras med högst 28 000 kr. Har ersättningen bokförts mot inventariekontot kan avdrag göras med högst 18 000 kr.

Se nedan och exemplet ”Räkenskapsenlig avskrivning enligt, ett praktiskt synsätt”.

Om du ska använda **alternativ 2** (kompletteringsregeln) måste du veta anskaffningskostnader och anskaffningsår för de inventarier du köpt de senaste fyra räkenskapsåren och som fortfarande finns kvar i verksamheten. Årets totala avskrivning får du genom att skriva av på vart och ett av de tidigare fyra årens kvarvarande anskaffningskostnad och årets anskaffningskostnad med 20 %. Avskrivningsprocenten påverkas inte av när under året du köper inventarier. Däremot justeras procentsatsen om du har längre eller kortare räkenskapsår än 12 månader precis som med alternativ 1.

2. Räkenskapsenlig avskrivning enligt huvudregeln, ett praktiskt synsätt

Den som vill göra avdrag enligt alternativ 1 (huvudregeln) kan göra det enligt ett mer praktisk synsätt. Resultatet blir detsamma men du behöver inte fundera på hur du har bokfört dina försäljningar av inventarier.

I stället för att beräkna 30 % i avskrivning enligt ovan beräknar du ett lägsta värde på inventarierna. Det lägsta värdet är 70 % av avskrivningsunderlaget. Om räkenskapsåret inte är 12 månader justeras procentsatsen. Är t.ex. räkenskapsåret 6 månader är det lägsta värdet 85 % av avskrivningsunderlaget.

När du har beräknat det lägsta värdet gör du avdrag med högst så stort belopp att bokfört värde uppgår till detta lägsta värde. Om t.ex. ditt bokförda värde på inventarier är 75 000 kr och det lägsta skattemässiga värdet är 50 000 kr kan du alltså skriva av med 25 000 kr. Du får givetvis skriva av med ett lägre belopp. Fördelen med att beräkna ett lägsta värde är också att du lättare kan jämföra vilken av huvudregeln (alternativ 1) och kompletteringsregeln (alternativ 2) som ger störst avskrivning. Den metod som ger det lägsta värdet möjliggör högsta avskrivning.

Exempel: Räkenskapsenlig avskrivning, praktisk tillämpning

Bokfört värde vid årets början	+ 50 000 kr
Inköp under året	+ 20 000 kr
Sålt under året som köpts tidigare år	- 10 000 kr
Underlag att skriva av på	60 000 kr
Lägsta värde 70 %	42 000 kr

Hur stor avskrivning som medges beror på inventariernas bokförda värde före årets avskrivning. Är det bokförda värdet 70 000 kr (om försäljningsintäkten bokförts som intäkt) medges avdrag med 28 000 kr. Har försäljningsintäkten istället bokförts som minskning av inventariekontot är bokfört värde 60 000 kr. Avskrivning medges med då med 18 000 kr.

3. Restvärdesavskrivning

Den här metoden ska användas av den som inte uppfyller kraven för att få använda räkenskapsenlig avskrivning (beror vanligen på att bokföringsmässig avskrivning inte stämmer överens med skattemässig). Restvärdesavskrivning liknar räkenskapsenlig avskrivning och kan ses som en version av denna.

Det bör dock observeras att restvärdesavskrivning i vissa fall kan vara svår att tillämpa i praktiken.

Det gäller främst när inventarier har sålts under året. Den stora skillnaden i förhållande till räkenskapsenlig avskrivning är att det bokförda värdet för inventarierna inte behöver vara lika med det värde du redovisar i deklarationen, dvs. det skattemässiga värdet.

Du får skriva av med högst 25 % i stället för 30 %. Det finns ingen alternativ kompletteringsregel som vid räkenskapsenlig avskrivning. Avskrivningsunderlaget är det värde som du redovisade att du hade kvar på inventarierna oavskrivet i förra årets deklaration (= skattemässigt värde). Du lägger också till anskaffningskostnaden av inventarier som du skaffat under året och som finns kvar i näringsverksamheten vid årets slut. Om du sålt inventarier under året (eller fått försäkringsersättning) som du skaffat tidigare år än detta räkenskapsår, måste du minska avskrivningsunderlaget med den intäkten.

Om du t.ex. har sålt eller fått försäkringsersättning för inventarier som du skaffat före beskattningsårets ingång, har du fått ersättning som ska beskattas. Då får du ett särskilt avdrag med detta belopp, se exemplet nedan. Om ersättningen bokförs mot inventariekontot får du inte detta avdrag eftersom ersättningen inte tas upp som intäkt.

Exempel: Restvärdesavskrivning

Skattemässigt värde vid årets ingång		90 000 kr
Inköp	+	15 000 kr
Försäljning	-	5 000 kr
Avskrivningsunderlag		100 000 kr
Värdeminskningsavdrag 25 %	-	25 000 kr
Skattemässigt värde vid årets utgång		75 000 kr

Har ersättningen för inventarierna i sin helhet bokförts som intäkt medges ett särskilt avdrag med 5 000 kr. Värdeminskningsavdrag medges då med 30 000 kr. Har däremot ersättningen bokförts mot inventariekontot medges värdeminskningsavdrag med 25 000 kr.

Patenträtt, hyresrätt, goodwill

Dessa tillgångar kallas immateriella, dvs. sådana som inte består av föremål, i motsats till materiella tillgångar som inventarier. Kostnaden för dessa tillgångar får du dra av genom avskrivning, dvs. dela upp kostnaden på flera år precis på samma sätt som med inventarier. Men reglerna för så kallade treårsinventarier gäller inte för immateriella tillgångar. Du får välja mellan räkenskapsenlig avskrivning och restvärdesavskrivning. Om du väljer räkenskapsenlig avskrivning för dina inventarier får du välja restvärdesavskrivning för t.ex. hyresrätten till din affärslokal.

Med patenträtt menas både rättighet som du skaffat för att använda i din egen tillverkning och rättighet som du får betalt för när du låter någon annan använda den, se även sidan 38 om stödrättigheter.

Förenklat årsbokslut

Har du valt att upprätta ett förenklat årsbokslut finns det särskilda förenklingsregler för inventarier.

- Är avskrivningsunderlaget mindre än 5 000 kr medges värdeminskningsavdrag med hela beloppet.
- Har du andra utgifter i samband med inköpet, t.ex. transport, behöver de inte tas upp som inventarier om de inte överstiger 5 000 kr. Dessa utgifter dras av omedelbart.
- Om du tillverkar egna inventarier behöver du inte ta upp värdet av anställdas arbete när du värderar inventariernas anskaffningsvärde.

Om du upprättar ett förenklat årsbokslut behöver du inte ta upp inventarier med en anskaffningsutgift som understiger ett halvt basbelopp. I stället får du redovisa inköpet som kostnad i sin helhet det år du förvärvar inventariet.

För ytterligare information se broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 1” (SKV 282).

Varulager

Vid årets slut, vanligtvis den 31 december, måste du bestämma varulagrets värde. Med varulager menas de tillgångar som du har till försäljning (= omsättning) eller som du ska använda i verksamheten. I värdet på lagret ska du alltså räkna in råämnen, halvfabrikat och färdiga varor.

Om varorna levererats från säljaren till köparen – även om fakturering inte gjorts – ska varorna redovisas som en fordran hos säljaren.

I lagret ska inte räknas in varor som mottagits i kommission. Kommission är ett slags handelsförmedling där varorna inte ägs av säljaren utan bara förmedlas av honom.

Värdering och inventering

Du ska värdera lagret som det ser ut på balansdagen genom en inventering. I korthet gäller vid inventering att du ska anteckna anskaffningsvärdet för varje tillgång i lagret, dvs. post för post. Om nettoförsäljningsvärdet är lägre än ditt anskaffningsvärde, ska du ta upp detta värde. De varor som du tar upp till anskaffningsvärdet ska du räkna som att det var de som du anskaffade senast (regeln kallas ”först in – först ut”). Om du upprättar ett förenklat årsbokslut gäller inte detta, utan lagertillgångarna får tas upp till värdet enligt den senaste fakturan.

Om du väljer schablonregeln (se nedan) för att värdera ditt varulager ska du ta upp anskaffningsvärdet för varje post vid inventeringen.

Du ska skriva under inventeringslistorna på heder och samvete. Om du inte följer reglerna för inventering kan de värden du tagit upp bli underkända av Skatteverket.

Huvudregel

Enligt huvudregeln får du inte ta upp en lagertillgång till lägre värde än anskaffningsvärdet. Men om tillgångens nettoförsäljningsvärde är lägre än anskaffningsvärdet ska du ta upp tillgången till detta lägre värde (lägsta värdets princip). Huvudregeln gäller för alla slags lagertillgångar som finns i lagret på balansdagen.

I anskaffningsvärdet för de lagertillgångar du köpt ska du räkna med inköpspris, frakt, tull och liknande kostnader. För lagertillgångar som du tillverkat eller bearbetat i näringsverksamheten (egentillverkat lager) räknar du anskaffningskostnaden på direkta kostnader som kostnader för material, arbetslöner och liknande med visst tillägg för indirekta kostnader som lokalkostnader, avskrivningar på inventarier och liknande.

Med nettoförsäljningsvärdet menas det pris som företaget normalt kan sälja en vara för efter att man dragit av för sin försäljningskostnad.

Du får dra av för inkurans (vara som är osäljbar) bara om det ryms i nedskrivningen av en lagerpost från anskaffningsvärdet till nettoförsäljningsvärdet.

Schablonregeln

Enligt schablonregeln får du ta upp lagret till 97 % av det totala anskaffningsvärdet. Om du använder denna regel måste du ta upp anskaffningsvärdet för alla tillgångar som finns i lager på bokslutsdagen. Du får alltså inte använda nettoförsäljningsvärdet på vissa tillgångar. Den här regeln får inte användas när man värderar lager av fastigheter, aktier, utsläppsrätter och andra liknande tillgångar. Man måste då skilja ut dessa tillgångar för att kunna tillämpa schablonregeln på det övriga lagret.

Lager av djur

Djur i jordbruk och renskötsel ska alltid ses som lager, oavsett hur det redovisas i bokföringen. Lager av djur får inte tas upp till lägre belopp än 85 % av den genomsnittliga produktionskostnaden för djur av det slag och den ålder det är fråga om. Djuren behöver inte i något fall tas upp till högre belopp än som motsvarar djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde. Läs mer i avsnittet ”Lagervärdering av djur”, sidan 42.

Förenklat årsbokslut

Om du använder reglerna om förenklat årsbokslut och om värdet på lagret är värt mindre än 5 000 kr behöver du inte ta upp något i laget i det förenklade årsbokslutet. Inköpen blir i stället en kostnad, tillsammans med de varor du eventuellt hade vid årets början.

Det finns också förenklade regler hur lagret ska värderas. Vilka varor som ska tas med och hur du ska värdera lagret står i broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 1” (SKV 282).

Räntefördelning

Vad är räntefördelning?

För att skattereglerna ska vara likvärdiga mellan enskild firma och aktiebolag har bl.a. möjligheten till **positiv räntefördelning** införts. Den kan ge dig lägre skatt genom att en del av vinsten i den enskilda näringsverksamheten flyttas från beskattning i näringsverksamhet till beskattning i kapital.

Räkna fram kapitalunderlaget

Det här gör du genom att räkna fram en schablonmässig ränta på kapitalet du har i din verksamhet. Ränta beskattas i inkomstslaget kapital där skatten alltid är 30 % medan den i inkomstslaget näringsverksamhet är progressiv, dvs. skatten ökar med högre inkomst, samtidigt som du också ska betala egenavgifter på denna inkomst. Underlaget för att räkna fram räntefördelningen, det s.k. kapitalunderlaget, motsvarar ungefär det egna kapitalet i näringsverksamheten vid ingången av räkenskaps-

året. Eftersom du som driver den enskilda näringsverksamheten kan ta ut och sätta in pengar när du vill i verksamheten utan att dessa blir beskattade, finns regler för hur kapitalunderlaget för räntefördelning ska räknas fram.

Om du har tagit ut för mycket pengar ur verksamheten kan du bli tvungen att räkna fram **negativ räntefördelning**. Då ska en schablonmässigt beräknad kostnadsränta på skulden i verksamheten flyttas från näringsverksamhet till kapital, samtidigt som du tar upp samma belopp som inkomst i näringsverksamhet. Om du har flera näringsverksamheter räknas räntefördelning för varje näringsverksamhet för sig, se ”Flera näringsverksamheter”, sidan 4. Du gör räntefördelning i deklarationen inte i bokföringen.

Hjälpblankett

För att underlätta finns det en hjälpblankett för beräkning av räntefördelning (SKV 2196). Blanketten utgår ifrån ditt egna kapital vid årets ingång, belopp i B10 på förra årets NE-blankett. Värdet justerar du för vissa skattemässiga poster. Hjälpblanketten är för ditt eget bruk och lämnas inte in till Skatteverket. Du kan hämta blanketten på Skatteverkets webbplats.

Positiv räntefördelning

Positiv räntefördelning får du göra om det finns ett *positivt kapitalunderlag* i din verksamhet, efter vissa justeringar, på *mer än 50 000 kr* vid förra räkenskapsårets slut (vanligen den 31 december). Du räknar då fram en viss ränta på kapitalet (fördelningsbeloppet) och flyttar beloppet från inkomst av näringsverk-samhet till inkomst av kapital. Räntesatsen är 7,84 % för inkomståret 2011.

Exempel: Positiv räntefördelning

Dilbas kapitalunderlag, dvs. skillnaden mellan tillgångar och skulder, i näringsverksamheten är 1 000 000 kr.

Dilba har inkomst av näringsverksamhet med 300 000 kr och inkomst av kapital med 0 kr.

Hon får flytta 7,84 % x 1 000 000 kr = 78 400 kr från näringsverksamheten till kapital (fördelningsbeloppet).

Om hela beloppet flyttas blir Dilbas inkomst av näringsverksamhet 221 600 kr (300 000 – 78 400) och hennes inkomst av kapital 78 400 kr.

Den del av inkomsten som du flyttar (i exemplet 78 400 kr) beskattas på samma sätt som andra inkomster i kapital. Det här betyder att det flyttade beloppet inte ingår i underlaget för uträkning av egenavgifter, särskild löneskatt och allmän pensionsavgift. Du får inte heller räkna pension på detta belopp.

Sätta av med högst inkomsten av näringsverksamhet

Positiv räntefördelning får inte leda till att det blir ett underskott i näringsverksamheten.

Exempel: Sparat fördelningsbelopp

Peter har inkomst av näringsverksamhet med 100 000 kr före räntefördelning. Fördelningsbeloppet är 150 000 kr, dvs. 7,84 % av kapitalunderlaget.

Positiv räntefördelning får ske med högst 100 000 kr och resterande 50 000 kr sparas till ett senare år.

Avdraget för positiv räntefördelning får inte överstiga inkomst av näringsverksamhet **före**

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

Med kostnad för pensionssparande menas den premie du betalat för pensionsförsäkring, din betalning till individuellt pensionssparande samt den särskilda löneskatten på beloppen.

Den kapitalavkastning (fördelningsbelopp) som du inte kan föra över till kapital, sparar du till senare år (i exemplet 50 000 kr), se nedan under rubriken ”Sparat fördelningsbelopp”, sidan 21. Även om du får göra räntefördelning (inkomsten av näringsverksamhet räcker till) kan du välja att spara hela eller delar av utrymmet till senare år. Då kan du få högre pensionsgrundande och sjukpenninggrundande inkomst, om du inte redan har så hög inkomst att den är högre än taket.

Om du inte är bosatt i Sverige är du ändå skyldig att betala skatt för sådan inkomst som flyttas till kapital, trots att du inte annars är skattskyldig för kapitalinkomster.

Negativ räntefördelning

Du ska göra negativ räntefördelning om kapitalunderlaget, vid förra räkenskapsårets slut (vanligen den 31 december) är negativt med mer än 50 000 kr. Regeln har införts bl.a. för att hindra att man drar av privata utgiftsräntor i näringsverksamheten i stället för i kapital. Den innebär att en schablonmässigt uträknad kostnadsränta på skulden ska öka inkomst av näringsverksamhet, samtidigt som man får dra av samma belopp i kapital. Räntesatsen är 3,84 %, dvs. fyra procent lägre än vid positiv räntefördelning. Negativ räntefördelning betyder vanligen att man betalar högre skatt.

Exempel: Negativ räntefördelning

Emma har inkomst av näringsverksamhet med 300 000 kr och inkomst av kapital med 100 000 kr.

Verksamheten har ett negativt kapitalunderlag på 1 000 000 kr.

Hon ska flytta en kostnadsränta på 3,84 % x 1 000 000 kr = 38 400 kr från näringsverksamhet till kapital och öka inkomst av näringsverksamhet med 38 400 kr.

Emmas inkomst av näringsverksamhet blir sedan 338 400 kr (300 000 + 38 400) och hennes inkomst av kapital blir 61 600 kr (100 000 - 38 400).

Man måste göra negativ räntefördelning. Den är obligatorisk om det finns ett negativt kapitalunderlag på mer än 50 000 kr i verksamheten, och ska göras vare sig verksamheten visar vinst eller förlust.

Även den som inte är bosatt i Sverige får dra av för belopp som flyttas på grund av negativ räntefördelning.

Sparat fördelningsbelopp

Om du inte kan eller inte vill använda utrymmet för positiv räntefördelning får du spara hela eller delar av beloppet till senare år.

Om du ett senare år har större inkomster i näringsverksamheten än det årets fördelningsbelopp, kan det vara en fördel att utnyttja det sparade fördelningsbeloppet.

Exempel: Sparat fördelningsbelopp

Andreas har inkomst av näringsverksamhet (före räntefördelning) på 300 000 kr.

Sparat fördelningsbelopp sedan tidigare år är 100 000 kr och årets fördelningsbelopp är 120 000 kr.

Totalt får han flytta 220 000 kr till kapital. Inkomst av näringsverksamhet uppgår därefter till 80 000 kr.

Det belopp som du sparat kan du dela upp på flera år. Du kan spara utrymmet så många år du vill. Sparat fördelningsbelopp ska också läggas till kapitalunderlaget och kommer på så sätt att höja kommande års underlag för räntefördelning.

Exempel: Sparat fördelningsbelopp läggs till kapitalunderlaget

Håkan har ett sparat fördelningsbelopp från föregående år på 10 000 kr.

Håkans kapitalunderlag för innevarande år är 100 000 kr. Till detta får han lägga det sparade beloppet på 10 000 kr. Totalt kapitalunderlag blir 110 000 kr.

Om procentsatsen är 7,84 % får han alltså flytta 8 624 kr (7,84 % x 110 000) + 10 000 kr (det sparade fördelningsbeloppet) = 18 624 kr till kapital.

Om du ett senare år får negativt kapitalunderlag, ska du kvitta det sparade positiva utrymmet mot det negativa räntebeloppet. Om det efter denna kvittning fortfarande blir ett negativt räntebelopp kvar, måste du göra negativ räntefördelning. Om du i stället får sparat utrymme kvar kan du välja att göra positiv räntefördelning eller spara utrymmet vidare.

Sådana år då du inte gör räntefördelning därför att kapitalunderlaget inte över- eller understiger 50 000 kr ska du inte räkna fram något utrymme. Har du sparat utrymme från tidigare år flyttas det vidare till senare år.

När verksamheten upphör

Särskilda regler gäller för positiv räntefördelning när verksamheten upphör utan att den förs över till någon annan. När det för räntefördelning justerade resultatet beräknas ska hänsyn inte tas till återförda avdrag för periodiseringsfond och minskning av expansionsfond. Det vill säga sådana återföringar ska öka det för räntefördelning justerade resultatet. Vid beräkning av maximalt av- drag för positiv räntefördelning får därför eventuella återföringar av periodiseringsfond vid **kod R32** och minskning av expansionsmedelsfond vid **kod R37** öka det för räntefördelning justerade resultatet ovanför kod R30.

Kapitalunderlag

Kapitalunderlaget är skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid förra räkenskapsårets slut med tillägg för vissa justeringar.

1. Underskott av verksamheten från förra året, som inte dragits av, läggs till.
2. Tillskott till verksamheten under förra året som inte är menade att vara långvariga, dras ifrån (man ska inte kunna lägga in ett större belopp tillfälligt för att öka underlaget).
3. Man får lägga till sparat utrymme för positiv räntefördelning som man har kvar från tidigare år.
4. Om man hade negativt kapital vid 1995 år taxering får det läggas till, s.k. övergångspost.

Tillgångar

Som tillgångar räknas

- kontanter, bankmedel och liknande
- alla tillgångar som när de säljs beskattas i näringsverksamheten, t.ex. inventarier och lagervaror (gäller också avkastning på dessa tillgångar)
- näringsfastigheter
- bostadsrätter som används i näringsverksamheten.

Aktier, konvertibla skuldebrev, obligationer och liknande värdepapper ska du inte beskatta i näringsverksamheten utan i inkomstslaget kapital. Det får därför inte räknas med som tillgång.

Om du har andel i en kooperativ ekonomisk förening som ingår i din verksamhet får den tas med som tillgång. Samma sak gäller om du är medlem i en förening pga. din verksamhet och du har en fordran på föreningen. Om det finns en privatbostad på en jordbruksfastighet ska privatbostadsdelen, alltså byggnad och tomt, inte ingå i tillgångarna.

Värdering av tillgång

Alla tillgångar utom fastigheter värderas som huvudregel till vad som gäller vid inkomstbeskattningen. Detta gäller för t.ex. lager och inventarier, se avsnitten ”Varulager” och ”Avdrag för värdeminskning (avskrivning)”.

Andel i kooperativ ekonomisk förening värderas till anskaffningsvärdet räknat enligt den s.k. genomsnittsmetoden, se broschyren ”Skatteregler för privatpersoner” (SKV 330) under värdering av marknadsnoterade aktier.

Insatt belopp på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet.

Annan egendom tas upp till anskaffningsvärdet minskat med avdrag för värdeminskning eller minskat med nedskrivning mot ersättningsfond och liknande fonder.

Om man fått näringsverksamheten genom arv, testamente, gåva eller bodelning får man utgå från den tidigare ägarens anskaffningsvärden.

Värdering av fastigheter

Om man i verksamheten säljer fastigheter (omsättningstillgång) ska de tas upp till värdet i bokföringen minskat med avdrag för värdeminskning och liknande. Näringsfastighet som du använder i verksamheten (anläggningstillgång) kan värderas på två sätt.

Huvudregeln är att du tar upp anskaffningsvärdet (vanligen köpesumman) för mark, byggnad och markanläggning och minskar med de avdrag du gjort för värdeminskning på byggnad och markanläggning.

Alternativregeln får du bara använda om du skaffat fastigheten före 1991. Du anses då ha skaffat fastigheten den 1 januari 1993 och får ta upp en andel av fastighetens taxeringsvärde 1993:

- småhus 54 %
- hyreshus 48 %
- industrier 64 %
- lantbruk 39 % (utom privatbostadsdelen med tomt).

Om du haft kostnader för om- och tillbyggnad efter den 1 januari 1993 får de läggas till.

Sedan drar du av de avdrag för värdeminskning och liknande som du gjort i 1982–1993 års deklarationer, om de för helt år räknat uppgått till minst 10 % av andelen i taxeringsvärdet ovan. Du ska också dra av de avdrag för värdeminskning och liknande som du gjort i senare deklarationer (efter 1993) till och med förra årets, oavsett storlek.

Värdet ska justeras nedåt om marknadsvärdet, vid det föregående beskattningsårets utgång, på byggnader, mark och markanläggningar är lägre än 75 % av det värde som du kommer fram till med alternativregeln. En justering kan bli aktuell t.ex. om fastighetens värde minskat till följd av brand eller om en väsentlig del av taxeringsvärdet är hänförlig till inventarier.

Om du skaffat en del av fastigheten före 1991 och en annan del senare, kan du använda huvudregeln eller alternativregeln för den första delen och huvudregeln för den andra.

Om du tagit över fastigheten eller en del av den på grund av arv, testamente, gåva eller bodelning är det närmast föregående köp i ägarkedjan som avgör

- om du får använda alternativregeln eller inte (vilket år fastigheten köptes)
- kostnaden för att skaffa fastigheten
- vilka avdrag för värdeminskning som gjorts tidigare år.

Skulder

Som skuld räknas sådana skulder som hör till din näringsverksamhet, t.ex. skulder till leverantörer och lånat kapital som du använt i verksamheten. Du ska dra av lån som du tagit för att betala något vid arvsskifte eller liknande, och lån som du tagit över när du fått en gåva, om det du betalat för eller fått är en del av dina tillgångar i verksamheten.

Om en del av ett lantbruk är privatbostad ska du inte ta med sådana skulder som hör till privatbostadsdelen med tomt. Om du skaffat fastigheten genom att du tagit över lån ska alltså en så stor del av lånen som motsvarar privatbostadsdelen inte dras ifrån underlaget för räntefördelning. Lån som du tagit för att renovera privatbostaden ska du heller inte räkna med. Om du tagit lån med privatbostadsfastigheten som säkerhet men den används i näringsverksamheten tar du med lånet som skuld. Se vidare avsnittet om jord- och skogsbruk.

Följande skattemässiga avsättningar räknar du också som skuld

- det du satt av till ersättningsfond
- det du satt av till periodiseringsfond
- 73,7 % av det du satt av till expansionsfond.

Särskild post – fastighet som man fått genom arv, gåva eller dylikt

Om du *fått en fastighet* som du använder i näringsverksamheten på grund av arv, testamente, gåva eller bodelning vid skilsmässa men *mot viss betalning*, (eller att du tagit över fastighetslån, vederlagsrevers och liknande), ska inte betalningen utan överlåtarens anskaffningskostnad tas upp som värde på fastigheten. För fastighet som du fått 1995 eller tidigare gäller detta utan undantag.

För fastighet som du fått 1996 eller senare finns en särskild regel som gör att du slipper sådan negativ räntefördelning som beror på att den fastighet du fått sänker fördelningsbeloppet. Detta kan hända när värdet på fastigheten räknat enligt reglerna för fördelningsbelopp är lägre än de lån som du nu fått t.ex. när du tagit över lån på fastigheten, när du lämnat en revers eller när du tagit nya lån för att lösa gamla lån på fastigheten. Du slipper negativ räntefördelning genom att du får lägga till *en särskild post* till fördelningsbeloppet. Den särskilda posten är lika stor som sänkningen av kapitalunderlaget som beror på den fastighet du tagit över. Du får inte lägga till större belopp än att du slipper negativ räntefördelning för hela din näringsverksamhet.

När du räknar ut den särskilda posten måste du använda det högsta värdet på fastigheten enligt huvudregeln och alternativregeln ovan. Du kan inte öka den särskilda posten genom att välja en låg värdering av fastigheten förra året.

Om du säljer fastigheten kan du inte längre beräkna någon särskild post. Skulle du t.ex. sälja halva fastigheten, ska du minska den särskilda posten till halva beloppet.

Skatter

Skatter som du ska betala som preliminärskatt räknas inte som tillgång eller skuld. Du tar alltså inte hänsyn till om de preliminära betalningarna av skatt blir totalt högre eller lägre än din slutliga skatt. Du ska däremot ta hänsyn till andra skatter och avgifter och bedöma dem som fordran eller skuld, t.ex.

- moms som inte redovisas i inkomstdeklarationen
- anställdas skatter
- arbetsgivaravgifter
- särskild löneskatt för anställda.

Sådana betalningar för moms och arbetsgivaravgifter som avser förra räkenskapsåret men som du inte betalat före det här räkenskapsårets början, ska du alltså ta upp som skulder. Överskjutande ingående moms som du inte ännu har fått vid räkenskapsårets början tar du upp som fordran.

Underskott från förra året

Du ökar nettokapitalet med förra beskattningsårets underskott om du inte har fått avdrag för det. Beloppet hämtar du i förra årets NE-blankett R48.

Tillskott som inte är varaktiga

De tillskott av kapital som du gjort under förra räkenskapsåret och som det inte är meningen att du ska ha kvar i verksamheten, ska du dra av. Du ska inte kunna höja kapitalet en kortare tid för att öka kapitalunderlaget.

Sparat utrymme

Har du sparat utrymme för positiv räntefördelning från tidigare år får du lägga till detta belopp till kapitalunderlaget. Sparat utrymme lägger du också till ett negativt kapitalunderlag. Du minskar på så sätt det avdragsbelopp som du ska flytta vid negativ räntefördelning.

Övergångsposten läggs till

Om kapitalunderlaget var negativt vid 1995 års taxering ska detta negativa belopp (övergångsposten) läggas till varje år framöver.

Exempel: Tillägg för övergångsposten

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

Eftersom detta belopp ska läggas till kommer det slutliga kapitalunderlaget 1995 att bli 0 kr.

Ett senare år är kapitalunderlaget efter andra justeringar – 70 000 kr. Efter tillägg för övergångsposten på 100 000 kr blir kapitalunderlaget det året 30 000 kr.

Räkenskapsår

Om ditt räkenskapsår varit längre eller kortare än tolv månader ska fördelningsbeloppet justeras.

Exempel: Justering av fördelningsbeloppet

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

Fördelningsbeloppet blir

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

Positiv räntefördelning kan ske med 180 000 kr.

Även negativ räntefördelning justeras på samma sätt.

Makar

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

Om bara den ene satsat kapital i verksamheten och är ansvarig för skulderna ska bara denne göra räntefördelning. Om däremot båda satsat kapital ska tillgångarna delas upp mellan makarna. Även skulderna ska fördelas.

Det är den som haft underskott respektive gjort kapitaltillskott eller olika skattemässiga avsättningar som ska ta med dem i sitt kapitalunderlag.

Gränsen för räntefördelning på 50 000 kr gäller för vardera maken. Sparat utrymme och övergångspost beräknas också för var och en.

Förenklat årsbokslut

Samma regler gäller oavsett om du har upprättat ett förenklat eller vanligt årsbokslut.

Expansionsfond

Vad är expansionsfond?

Avsättning till expansionsfond är, liksom räntefördelning, ett sätt att göra skattereglerna mellan enskild firma och aktiebolag likvärdiga. Reglerna ger dig med enskild näringsverksamhet samma möjlighet som ägare till aktiebolag att utöka (expandera) verksamheten med medel som bara beskattats med bolagsskatt, dvs. 26,3 %. Resten av inkomstskatten samt egenavgifter eller särskild löneskatt (socialavgifter) betalar du när expansionsfonden återförs. Du får alltså skjuta upp beskattningen till ett senare år. Du sätter av till expansionsfond i deklarationen, inte i bokföringen.

Att sätta av till expansionsfond

För att du ska få sätta av till expansionsfond krävs det att det finns ett tillräckligt stort positivt kapital i verksamheten efter en del justeringar, se nedan. Reglerna innebär att det belopp som du sätter av till expansionsfond får du dra av i näringsverksamheten och du betalar i stället en särskild expansionsfondsskatt med 26,3 % på beloppet som du satt av.

Exempel: Expansionsfondsskatt

Jenny har en inkomst från verksamheten på 300 000 kr.

Hon väljer att sätta av till expansionsfond med 100 000 kr.

Jennys inkomst av näringsverksamhet minskar då till 200 000 kr. Samtidigt måste hon betala expansionsfondsskatt med 26 300 kr (26,3 % x 100 000).

När du återför expansionsfond till beskattning tas den upp som en intäkt i näringsverksamheten. Samtidigt får du tillbaka den expansionsfondsskatt som du betalat tidigare.

Du kan sätta av under flera år och du kan dela upp återförda belopp på flera år. Det finns ingen tidsgräns för när ett avsatt belopp senast ska vara återfört.

Reglerna ger dig också en möjlighet att kvitta underskott mot tidigare vinster genom att de år du har vinst, sätta av till expansionsfond och att återföra dem det år du har förlust.

Exempel: Återföring från expansionsfond

Edin har tidigare vinstår gjort avsättning till expansionsfond med 200 000 kr. Han har i år ett underskott i verksamheten på 100 000 kr.

Han kan då föra åter 100 000 kr från expansionsfonden. Inkomsten av näringsverksamhet blir 0 kr och han får tillbaka expansionsfondsskatt med 26 300 kr.

Om du sätter av till expansionsfond minskar detta underlaget för räntefördelning. Du kan alltså göra mindre räntefördelning när du sätter av till expansionsfond.

Belopp du satt av blir inte heller sjukpenninggrundande eller pensionsgrundande förrän du återför beloppet och beskattar det som inkomst av näringsverksamhet.

Hjälpblankett

För att underlätta finns det en hjälpblankett för beräkning av expansionsfond (SKV 2196). Blanketten utgår ifrån ditt egna kapital vid årets utgång, belopp i B10 på förra årets NE-blankett. Värdet justerar du för vissa skattemässiga poster. Hjälpblanketten är för ditt eget bruk och lämnas inte in till Skatteverket. Du kan hämta blanketten på Skatteverkets webbplats.

Högst inkomsten får sättas av

Du får sätta av med ett belopp som är högst inkomsten i näringsverksamheten före sjukpenning, kostnad för pensionssparande inklusive särskild löneskatt och egenavgifter, men efter räntefördelning och periodiseringsfond.

Exempel: Avsättning till expansionsfond

Linda har en inkomst från verksamheten på 500 000 kr.

Utrymmet för räntefördelning är 100 000 kr och hon väljer att flytta detta belopp till kapital.

Därefter återstår 400 000 kr av inkomsten. Hon sätter av 25 % eller 100 000 kr till en periodiseringsfond.

Sedan återstår 300 000 kr som är Lindas utrymme för avsättning till expansionsfond.

Gräns för avsättning

Det finns en gräns för hur mycket du får ha satt av totalt till expansionsfond från olika år. Du får ha 135,69 % av ditt kapital i verksamheten (kapitalunderlaget) vid årets slut avsatt till expansionsfond. Det betyder att expansionsfonden får vara lika stor som kapitalet i verksamheten med tillägg för expansionsfondsskatten som är 26,3 %.

Exempel: Maximal avsättning till expansionsfond

Johan har ett kapital i verksamheten på 100 000 kr. Han sätter av maximalt till expansionsfond, dvs. 135 690 kr (135,69 % x 100 000 kr).

Expansionsfondsskatten på 135 690 kr är 35 690 kr (26,3 % x 135 690 kr).

Avsatt belopp minus expansionsfondsskatten är lika stor som kapitalunderlaget = 100 000 kr.

Det är de totala avsättningarna till expansionsfond för detta år och tidigare år som inte får överstiga gränsen (kapitalunderlaget x 135,69 %).

Varje år måste du räkna fram hur stort ditt kapital i verksamheten är för att du ska veta var gränsen går. Om de belopp du satt av under tidigare år skulle överstiga gränsen får du inte sätta av mer, utan du måste i stället återföra det belopp till beskattning som överstiger gränsen.

Gräns för avsättning vid företagsombildning

Om näringsverksamheten helt eller delvis förs över till t.ex. ett aktiebolag gäller inte den ovan nämnda avdragsgränsen 135,69 % av ditt kapitalunderlag. Hur stort avdrag du får göra styrs bara av det för expansionsfond justerade resultatet. Hur detta beräknas, se ovan under rubriken ”Högst inkomsten får sättas av”. Expansionsfonden kan därefter, under vissa förutsättningar, överföras till ett handelsbolag eller ett aktiebolag, se vidare nedan. Genom detta förfarande uppnås, med några få undantag, samma resultat som vid s.k. retroaktiv företagsombildning.

Tillgångar och skulder

Du använder samma regler för tillgångar och skulder samt för värdering av dessa som vid räntefördelning, se ”Tillgångar” respektive ”Skulder” under ”Räntefördelning”. Men här ska du använda de belopp som gäller vid räkenskapsårets slut till skillnad från räntefördelning. Du räknar inte heller 73,7 % av expansionsfond som skuld.

Om du har en fastighet som du skaffat före 1991 kan du, när det gäller expansionsfond, välja en annan värderingsregel än du gjorde när det gällde räntefördelning (huvudregeln eller alternativregeln).

Om du har en fastighet som används i verksamheten som du fått 1996 eller senare genom arv, testamente, gåva eller bodelning vid skilsmässa men mot viss betalning, t.ex. att du tog över lån, finns en särskild regel, se avsnittet ”Särskild post – fastighet som man fått genom arv, gåva eller dylikt”, sidan 24.

Regeln gör att du ska slippa återföra expansionsfond på grund av fastigheten om det leder till att kapitalunderlaget sänks. Det här görs genom att en särskild post läggs till kapitalunderlaget. Denna post är samma som den särskilda posten vid räntefördelning.

Den särskilda posten får du bara lägga till med så stort belopp att återföring av expansionsfond undviks. Om kapitalunderlaget före tillägget av den särskilda posten något år blir så högt att du inte behöver återföra faller den särskilda posten bort och du får inte lägga till den senare år. Du får bara lägga till den särskilda posten så länge fastigheten finns kvar i näringsverksamheten. Om du överlåter en del av fastigheten sätts posten ner i motsvarande mån.

Exempel:
Den särskilda posten (läggs till kapitalunderlaget)

En fastighet med ett taxeringsvärde på 900 000 kr och ett värde vid beräkning av kapitalunderlaget för expansionsfond på 400 000 kr förvärvas genom gåva mot en ersättning av 600 000 kr.

Samtidigt övertas en expansionsfond på 100 000 kr. 73,7 % av expansionsfonden blir 73 700 kr.

Kapitalunderlaget före tillägg av den särskilda posten blir 400 000 - 600 000 = - 200 000 kr. Detta understiger 73 700 kr och en särskild post ska läggas till.

Den beräknas i detta fall till
400 000 - 600 000 - 73 700 = - 273 700 kr.

Den särskilda posten blir 273 700 kr. (Detta är detsamma som skillnaden mellan 73,7 % av expansionsfonden och kapitalunderlaget före tillägg av den särskilda posten.)

Justeringar

1. Till ditt kapital eller nettoskuld vid årets slut lägger du underskott av verksamheten vid årets slut som inte dragits av utan som du rullat framåt. Detta kan även innehålla underskott från tidigare år.

2. Du ska dra av kapitaltillskott som inte är menade att vara kvar i verksamheten. Du får alltså inte lägga in ett större belopp tillfälligt bara för att höja kapitalunderlaget.
3. Den övergångspost som togs fram vid räntefördelningen lägger du till, se ”Övergångsposten läggs till” under ”Räntefördelning”.

Makar
Har makar gemensamt drivit verksamheten delas kapitalunderlaget mellan dem på samma sätt som vid räntefördelning.

Räkenskapsår
Om räkenskapsåret är annat än tolv månader justerar man inte kapitalunderlaget eller avsättningen.

Näringsverksamheten upphör
Om du upphör med näringsverksamheten, t.ex. lägger ned eller säljer den, ska expansionsfond återföras på en gång. Vissa undantag finns, se nedan.

Om eventuellt lägre skatt i de här fallen, se under ”Ackumulerad inkomst”, sidan 53.

Att föra över expansionsfond
Den som har övertagit en expansionsfond ska lämna uppgift om detta på blankett N7.

Enskild näringsverksamhet förs över genom gåva eller dylikt
Det finns vissa möjligheter att låta en person få ta över den expansionsfond som du satt av.

Om du för över hela din näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller av en verksamhetsgren till en fysisk person som bor i Sverige genom arv, testamente, gåva eller bodelning kan han också ta över din expansionsfond.

Exempel:
Expansionsfond som tas över av fysisk person

Thomas som driver näringsverksamhet har en expansionsfond på 100 000 kr. Han ger sin dotter hela verksamheten som gåva.

Dottern tar över expansionsfonden. När hon återför den till beskattning kommer hon att få tillbaka de 26 300 kr som Thomas betalat i expansionsfondsskatt.

Enskild näringsverksamhet förs över till handelsbolag
Expansionsfond kan tas över om en person för över alla realtillgångarna (se ovan) i sin enskilda näringsverksamhet till ett handelsbolag som han är eller blir delägare i.

Det blir ingen beskattning i och med att expansionsfond tas över. Det sker först när den återförs i den nya näringsverksamheten. Man ska lämna en skriftlig förklaring att expansionsfond förts över.

Enskild näringsverksamhet förs över till aktiebolag
Om en person för över alla realtillgångarna (se ovan) i sin enskilda näringsverksamhet till ett aktiebolag som han är eller blir delägare i, kan han slippa att återföra expansionsfond till beskattning. Aktiebolaget tar i stället upp 73,7 % av expansionsfonden som beskattat kapital.

Men han måste samtidigt sätta in kapital i bolaget till ett belopp som är 73,7 % av expansionsfonden. Detta tillskott får inte räknas in i anskaffningsvärdet för aktierna i bolaget.

Förenklat årsbokslut
Samma regler gäller oavsett om du har upprättat ett förenklat eller vanligt årsbokslut.

Periodiseringsfond

Vad är periodiseringsfond?

Reglerna om periodiseringsfond betyder att du till en del kan skjuta upp beskattningen av inkomsten i näringsverksamheten till ett senare år. Du kan alltså få en viss skattekredit. Periodiseringsfond kan du också använda till att jämna ut resultatet mellan olika år och på så sätt få en jämnare beskattning. Om du t.ex. vet att du får en förlust ett visst år kan du tidigare år sätta av till periodiseringsfond, återföra fonden förluståret och på så sätt kvitta vinst mot förlust.

Det belopp som satts av behöver du inte sätta in på något konto utan det kan användas fritt. Du får sätta av högst 30 % av inkomsten i näringsverksamheten beräknat på särskilt sätt, se nedan. Belopp som du satt av måste återföras till beskattning senast sjätte året efter det år att det sattes av. Du kan själv välja att återföra hela eller delar av beloppet tidigare. Avsatta belopp till periodiseringsfond är personliga och kan således inte föras åter av någon annan, t.ex. make. Du sätter av till periodiseringsfond i deklarationen, inte i bokföringen.

Regler för att sätta av

Du får dra av det belopp som du sätter av till periodiseringsfond från din inkomst av näringsverksamhet. Det belopp du satt av ett år blir en egen fond. Du får sätta av högst 30 % av inkomsten i näringsverksamheten korrigerat för (Tips! Ha gärna blankett NE framme när du läser det här)

+ påförda egenavgifter för förra årets inkomster av näringsverksamhet
+ schablonavdrag för årets egenavgifter
+ ökning av expansionsfond
+ avdrag för pensionsförsäkringspremie och inbetalning på pensionssparkonto samt beräknad särskild löneskatt
– sjukpenning och liknande ersättningar
– återförda egenavgifter för förra årets inkomst av näringsverksamhet
– minskning av expansionsfond.

Regler för att återföra

Om du gjort en avsättning till periodiseringsfond kan du själv bestämma när och hur stor del du vill återföra till beskattning. När du återför ett belopp innebär det att inkomst av näringsverksamhet ökar med samma belopp. För att motverka en höjning av inkomsten, kan du sätta av till en ny fond det år du återför ett belopp. Men ett års avsättning till periodiseringsfond måste du återföra till beskattning senast de sjätte året efter det år du satte av. Det här betyder att du kan ha sex fonder samtidigt. Men du måste återföra alla dina fonder på en gång om du slutar att driva näringsverksamhet (t.ex. lägger ner eller säljer den) eller går i konkurs. På samma sätt ska periodiseringsfonderna återföras om du för över din näringsverksamhet till ett handelsbolag som du är eller blir delägare i. Om eventuellt lägre skatt när du slutar med verksamheten, se avsnitt om ”Ackumulerad inkomst”, sidan 53.

Att föra över periodiseringsfond

Om du vill föra över din enskilda näringsverksamhet till ett aktiebolag, som du är eller blir delägare i , får periodiseringsfonderna tas över av aktiebolaget under vissa förutsättningar.

- Överföringen får inte leda till att uttagsbeskattning sker i näringsverksamheten. Det betyder att hela verksamheten ska tas över av aktiebolaget och att du själv inte får ta ut någon tillgång för eget bruk från den enskilda näringsverksamheten.
- Du ska själv, av egna medel, skjuta till ett belopp i aktiebolaget som motsvarar de periodiseringsfonder som bolaget tar över. Beloppet du skjuter till får du inte räkna med som anskaffningvärde för aktierna i ditt nya aktiebolag.
- Aktiebolaget ska göra en avsättning i räkenskaperna för de periodiseringsfonder som tagits över.

Ersättningsfond

Vad är ersättningsfond?

Om du får ersättning från en försäkring för att tillgångar i din verksamhet har skadats eller förstörts är ersättningen en intäkt i näringsverksamheten. Om ersättningen avser brandskada eller annan olyckshändelse har du möjlighet att dra av samma belopp som du fått i ersättning. På så sätt kan du skjuta upp beskattningen till dess att du har möjlighet att skaffa nya tillgångar i utbyte mot dem som förstörts. Det gör du genom att sätta av beloppet till ersättningsfond. Ersättningsfonden får du ha kvar till dess att du skaffat nya tillgångar, men inte längre än tre år. Den gäller också för ersättningar du fått i vissa tvångssituationer, t.ex. tvångsinlösen av mark. Du behöver inte sätta in beloppet på konto i bank eller liknande, utan kan använda det fritt.

Avsättningsregler

Vanligen får du dra av så stort belopp som du fått i ersättning. Den avsättning till ersättningsfond som du vill göra ska du också bokföra. Det gäller dock inte ersättningsfond för mark.

Avsättning kan göras i fyra olika slags ersättningsfonder
1. fond för inventarier
2. fond för byggnader och markanläggning
3. fond för mark
4. fond för djurlager i jordbruk och renskötsel.

Du får sätta av till fond om ersättningen du fått beror på brandskada eller annan olyckshändelse och gäller inventarier, byggnader, markanläggning, mark eller för lager av djur i jordbruket eller renskötsel. Du får även sätta av om ersättningen som du fått gäller inventarier, byggnader och markanläggning eller mark och beror på att en fastighet tvångsmässigt sålts för din räkning eller gäller annan tvångsavyttring (expropriation).

Du får också sätta av om du sålt mark eller byggnader som ett led i åtgärder för jordbrukets och skogsbrukets yttre rationalisering samt när du sålt fastighet till staten på grund av flygbuller. Om du fått en engångsersättning för att du i framtiden inte får använda din mark som du vill, enligt miljöbalken eller liknande, får du också sätta av det engångsbeloppet till ersättningsfond.

När det gäller byggnader, markanläggningar och mark får du endast göra avdrag om det är en kapitaltillgång. Om det däremot är tillgångar som är avsedda för omsättning (normal försäljning i din verksamhet) får du inte göra avdrag.

Det finns vissa spärregler för avdragets beräkning. Du får inte dra av mer än du fått i ersättning. Om du har fått dra av för värdeminskning på grund av skadan med större belopp än du annars skulle ha fått, ska du minska avdraget till ersättningsfond med samma belopp. Om den ersättning du fått gäller en såld fastighet får avdraget till ersättningsfond inte vara större än summan av kapitalvinsten, dvs. vinsten före reducering till skattepliktig vinst.

Att använda fonden

Du behöver inte tillstånd från Skatteverket för att få använda ersättningsfonden. Enligt huvudregeln ska du använda fonden för att skaffa samma slags tillgångar som du satte av till fonden för. Men du får använda fonden för inventarier också för djurlager, och fonden för byggnader och markanläggning får användas också för inventarier och djurlager.

De belopp du använder ur fonden är inte skattepliktig intäkt, men du måste minska avskrivningsunderlagen på de nya inköp du gör med använt belopp. Detta gäller för byggnader, markanläggning, inventarier och djurlager. För mark gäller att du får minska ditt ursprungliga anskaffningsvärde med använt belopp.

Du ska ha använt fonden senast under det tredje året efter det år då du fick dra av. Om det finns särskilda skäl kan Skatteverket besluta att du får ha kvar fonden upp till ytterligare tre år.

När fond måste tas upp till beskattning

Du måste ta upp ersättningsfond till beskattning bl.a.
- om fonden använts för fel ändamål
- om hela eller den största delen av näringsverksamheten överlåtits eller verksamheten upphört
- vid konkurs
- om fonden inte använts inom den tid som gäller.

I vissa fall behöver inte ersättningsfond tas tillbaka om näringsverksamheten överlåtits eller verksamheten har upphört.

När en fond tas tillbaka ska ett särskilt tillägg på 30 % på det belopp som tas tillbaka läggas till.

Om det finns synnerliga (särskilt starka) skäl ska tillägg inte tas upp.

Med överlåtelse av näringsverksamheten menas också att denna helt eller delvis fått ny ägare på grund av bodelning, arv eller genom testamente. Om det finns särskilda skäl får Skatteverket besluta att den nya ägaren ska ta över fonden i stället för att den ska tas upp till beskattning.

Särskilt om näringsfastighet

Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet

En fastighet eller del av fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet.

Bara småhus med tomtmark och obebyggd tomtmark kan vara privatbostadsfastighet. Ett småhus är en byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Dessutom ska huset vara privatbostad, dvs. det ska användas (eller vara avsett att användas) för permanent- eller fritidsboende för ägaren eller honom närstående. För obebyggd tomtmark ska avsikten vara att marken ska bebyggas med privatbostad.

Om mer än 50 % av ytan i ett enfamiljshus används (eller är avsett att användas) för permanent- eller fritidsboende av ägaren eller närstående, är det en privatbostadsfastighet. Ett tvåfamiljshus ska användas till minst 40 % för permanent- eller fritidsboende av ägaren eller närstående för att det ska räknas som privatbostadsfastighet.

En fastighet som inte är privatbostadsfastighet är näringsfastighet.

En fastighets karaktär som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet ska omprövas varje år. Har förhållandena ändrats, ska omklassificering göras. Från denna regel finns undantag. Läs mer om privatbostadsfastighet i broschyren ”Skatteregler för privatpersoner” (SKV 330).

Privatbostadsfastighet som blir näringsfastighet

För privatbostadsfastighet som ska övergå till att bli näringsfastighet finns en tröghetsregel. Denna innebär en tvåårig övergångsperiod, under vilken fastigheten har kvar sin karaktär av privatbostadsfastighet, trots att det finns förutsättningar att klassificera den som näringsfastighet. Tröghetsregeln är inte tvingande. Fastigheten ska omklassificeras om ägaren vill och om det finns skäl för detta.

När en fastighet som tidigare varit privatbostadsfastighet omklassificeras till näringsfastighet, ska värdeminskningsavdrag anses ha gjorts under den tid den varit privatbostad. För byggnad gäller att värdeminskningsavdrag anses har skett med 1,5 % av anskaffningsvärdet årligen. För markanläggningar gäller normalt 5 % och för inventarier 20 % årligen. Se avsnitten om värdeminskning på byggnad, markanläggning och inventarier, sidorna 34–35.

Näringsfastighet som blir privatbostadsfastighet

När en näringsfastighet övergår till att bli privatbostadsfastighet, ska omklassificering ske och återföring göras. Här finns ingen tröghetsregel som när en privatbostadsfastighet övergår till att bli näringsfastighet. Återföring innebär att tidigare gjorda avdrag för värdeminskning m.m., tas upp som intäkt i näringsverksamhet på samma sätt som när fastigheten säljs. Läs mer i broschyren ”Försäljning av näringsfastighet” (SKV 313).

Hur beskattas en näringsfastighet?

Innehav av näringsfastighet beskattas alltid i näringsverksamhet.

Enskild näringsverksamhet är antingen aktiv eller passiv. Uppdelningen i aktiv och passiv näringsverksamhet har betydelse för hur mycket du ska betala i socialavgifter, s.k. egenavgifter eller särskild löneskatt. Det har också betydelse för sociala förmåner, grundavdrag, avdrag för pensionsförsäkring och för att få underskottsavdrag. Läs mer under ”Aktiv och passiv näringsverksamhet”, sidan 4.

En näringsverksamhet är aktiv om du både driver och i stor omfattning arbetar i verksamheten. När det gäller förvaltning av egna fastigheter bör arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning, för att verksamheten ska vara aktiv. Annars är den passiv.

En näringsfastighet kan ha flera delägare. Var och en beskattas för sin andel av intäkter och kostnader på grund av näringsverksamheten. Läs mer under ”Enkelt bolag”, sidan 5.

Hur ska näringsfastigheten deklareras?

Näringsfastigheten deklareras på blankett NE. Information om hur du ska fylla i näringsblanketten hittar du i broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 2” (SKV 283).

En fastighet kan ha flera delägare. Varje delägare deklarerar sin andel av intäkter och kostnader på grund av näringsverksamheten. Läs mer under ”Enkelt bolag”, sidan 5.

De avsnitt i broschyren som behandlar redovisning, intäkter, kostnader, värdeminskning, avskrivning m.m. gäller också för näringsfastighet. Detta avsnitt tar därför bara upp sådant som är speciellt för näringsfastighet. I avsnittet behandlas endast näringsfastighet som är kapitaltillgång. En kapitaltillgång är avsedd att stadigvarande brukas och innehas i verksamheten.

Intäkter

Hyror

Hyror, hyrestillägg, bostadsförmån, ersättningar för garage, parkeringsplatser o.d. tas upp som intäkt i näringsverksamhet. Alla hyresinkomster redovisas brutto, dvs. inklusive eventuella tillägg för bränsle, el m.m. Om hyresgästen betalar t.ex. el eller olja direkt till leverantören, ingår inte kostnaden i den hyra som beskattas hos fastighetsägaren.

Bostadsförmån

Om du själv disponerar en lägenhet, ett garage e.d. i näringsfastigheten, ska hyresvärdet av lägenheten eller garaget tas upp som intäkt i näringsverksamhet. Förmånen värderas till ortens pris (marknadsvärdet). Om du hyr ut andra lägenheter, som är likvärdiga med den som disponeras av dig, ska förmånsvärdet vanligen tas upp till samma belopp som hyran för en sådan lägenhet.

Har du hyrt ut lägenhet eller garage till närstående till en lägre hyra än marknadsvärdet, tas skillnaden upp som intäkt i näringsverksamhet. Om lägenheten har upplåtits hyresfritt, ska hela den marknadsmässiga hyran redovisas som intäkt.

Kostnader

Fastighetsskatt/fastighetsavgift

Fastighetsskatten/fastighetsavgiften dras av som kostnad i näringsverksamheten. Fastighetsskatten och fastighetsavgiften ska betalas för hela kalenderåret av den som vid årets ingång är ägare till fastigheten.

Reparation och underhåll

Utgifter för reparationer och underhåll av byggnad och markanläggning får dras av omedelbart. Däremot ska utgifter för förbättringar (ny-, till- och ombyggnad) läggas till avskrivningsunderlaget och dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Läs mer om värdeminskningsavdrag, sidorna 34–35.

Reparation och underhåll är sådant arbete, som görs för att återställa en byggnad (eller del av byggnad) i det skick den befann sig, då den var nybyggd (alt. till- eller ombyggd). Arbetet ska avse byggnadsdelar och detaljer som normalt behöver lagas eller bytas en eller flera gånger under en byggnads livslängd. Byggnadsarbetet ska tekniskt ha karaktär av reparation eller underhåll. Om det sker viss förbättring, på grund av att ett exakt återställande inte kan ske (med hänsyn till den tekniska utvecklingen i fråga om byggnadsmaterial m.m.), kan du ändå få omedelbart avdrag. Kvalitetsförbättringen kan dock vara så stor, att åtgärderna inte kan klassas som reparation. Avhjälpande av skador på bärande byggnadsdelar utan att byggnadsdelarna byts ut, är reparation och underhåll.

Om statligt räntebidrag beviljats för reparationer och underhåll i samband med ombyggnad får utgifterna inte dras av omedelbart, utan ska i stället läggas till avskrivningsunderlaget för byggnaden. Om utgifterna för reparation och underhåll överstiger det bidragsgodkända beloppet får denna del av utgifterna dras av omedelbart.

Ofta görs ombyggnad och reparation samtidigt. Då kan det vara svårt att avgöra hur stor del av totalkostnaden som avser det ena eller det andra. I sådana fall, och då det i reparationskostnaden ingår utgifter som inte får dras av omedelbart, bör du vid begäran kunna lämna en utredning som visar utgifternas karaktär. Det kan vara ritningar, arbetsbeskrivning och specificerade uppgifter om utgifterna för de olika slagen av arbete etc. Det är ofta väsentligt att kunna lämna en utredning om hur byggnaden såg ut före ombyggnaden/reparationen.

Det är inte ovanligt att man i samband med ombyggnad vidtar åtgärder med den ombyggda delen som tekniskt sett kan hänföras till reparation, men som enligt skattereglerna är en ombyggnad. Till exempel kan en lokal, som är i behov av ommålning, undergå hel ombyggnad. I ett sådant fall blir även ommålning en ombyggnad. Utgiften för målningen får alltså inte dras av omedelbart.

Utvidgat reparationsbegrepp

Utgifter för sådana ändringsarbeten på en byggnad som kan anses normala i din fastighetsförvaltning, behandlas som utgifter för reparation och underhåll. Omedelbart avdrag får göras för sådana ändringsarbeten som man normalt kan räkna med i näringsverksamheten. Samma sak gäller om ändringsarbetena sammanhänger med byte av hyresgäst, en sammanslagning av två lokaler eller en delning av lokal.

Omedelbart avdrag får göras för ändringsarbeten som kan anses normala, men inte för åtgärder som innebär en väsentlig förändring av byggnaden. Mer genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, som när bostadslägenheter byggs om till affärs- och kontorslokaler, omfattas inte av det utvidgade reparationsbegreppet. Detsamma gäller ingrepp i bärande konstruktioner eller nyinstallation av stammar för vatten och avlopp, när VA-installationen blir en del av byggnadens allmänna användning. Normala ändringsarbeten ger omedelbart avdrag. Medan arbeten som medför en väsentlig förändring av byggnaden, ska läggas till avskrivningsunderlaget.

Vid nybyggnation och tillbyggnad kan det utvidgade reparationsbegreppet inte tillämpas, eftersom det måste vara fråga om ändringsarbeten på en befintlig byggnad.

Utgifter för reparation och underhåll får dras av omedelbart även om utgifterna i räkenskaperna dras av genom årlig avskrivning.

Värdeminskning

Värdeminskning på byggnad

Utgifter för att anskaffa byggnader får du dra av genom årliga värdeminskningsavdrag. Om du själv har uppfört byggnaden är anskaffningsvärdet (dvs. ditt avskrivningsunderlag) utgiften för att uppföra den. Har du köpt byggnaden är anskaffningsvärdet vad du har betalt. Utgifter för delar och tillbehör som ska skrivas av enligt reglerna för avskrivning av inventarier ska inte ingå i avskrivningsunderlaget. Avskrivningsunderlaget ska bl.a. också reduceras för näringsbidrag och ersättningsfond som har använts för anskaffning av ny-, till- eller ombyggnad.

Utgifter för till- eller ombyggnad, som inte får dras av omedelbart, ska läggas till det tidigare avskrivningsunderlaget.

Om en byggnad har förvärvats genom arv, testamente eller gåva övertar den nya ägaren överlåtarens avskrivningsunderlag.

I de flesta fall har byggnad och mark förvärvats samtidigt. Då ska avskrivningsunderlaget för byggnaden beräknas proportionellt efter de taxeringsvärden som gällde vid förvärvet. Om t.ex. tre fjärdedelar av taxeringsvärdet avser byggnad ska också tre fjärdedelar av förvärvspriset anses vara byggnadens avskrivningsunderlag. Utgiften för lagfart bör fördelas på motsvarande sätt. Den del av lagfartskostnaden som avser byggnaden får du lägga till avskrivningsunderlaget. Utgifter för mark får inte dras av.

Om en byggnad är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart.

Värdeminskningsavdrag för byggnad ska beräknas enligt en avskrivningsplan efter en viss procentsats per år. Procentsatsen ska bestämmas med hänsyn till byggnadens ekonomiska livslängd. Beräkningen ska göras från den tidpunkt då byggnaden färdigställdes eller förvärvades.

Exempel: Värdeminskning på byggnad

Ett hyreshus med bostäder förvärvades den 1 juli för 12 000 000 kr. Taxeringsvärdet vid förvärvet är 6 000 000 kr, varav 5 000 000 kr på byggnaden och 1 000 000 kr på marken.

Anskaffningsvärdet för byggnaden blir

$$\frac{12\,000\,000 \times 5\,000\,000}{6\,000\,000} = 10\,000\,000 \text{ kr}$$

Resterande 2 000 000 förs till mark och får inte skrivas av. Det år hyreshuset förvärvas görs värdeminskningsavdrag med 100 000 kr som är 2 % på 10 000 000 kr, från förvärvstidpunkten den 1 juli till den 31 december (6 mån.)

$$(2\ \% \times 10\,000\,000 \times \frac{6}{12})$$

Skatteverket har utfärdat allmänna råd om de procentsatser som bör tillämpas. De är:

Procentsatser för avskrivning av olika slag av näringsfastigheter

Byggnadstyp	Procentsats
Småhus	2
Hyreshus	
Parkeringshus, varuhus, hotell- och restaurangbyggnader	3
Kiosk	5
Övriga	2
Ekonomibyggnader	
Växthus, silor, kylhus	5
Övriga ekonomibyggnader	4
Industribyggnader	
Industribyggnader, som inte är inrättade för speciell användning	4
Övriga industribyggnader som endast har en begränsad användbarhet för annat ändamål än det för vilket de utnyttjas t.ex. bensinstationer, kyl- och fryshus, mejerier, slakthus, sågverk och tegelbruk	5
Kraftverksbyggnader	
Värmekraftsbyggnader	4
Vattenkraftsbyggnader	2
Specialbyggnader	
Samtliga	3
Övriga byggnader	
Behandlas som industribyggnader	

Värdeminskning på markanläggning

Med markanläggning menas anordning eller anläggning som inte är byggnad eller inventarie och som är avsedd att användas i fastighethetsägarens näringsverksamhet, t.ex. vägar, kanaler, hamninlopp, parkeringsplatser, fotbollsplaner och planteringar. Som markanläggning räknas också sådana arbeten som behövs för att göra marken plan eller fast, dvs. markarbeten.

Utgifter för att anskaffa markanläggning ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt särskild avskrivningsplan. Årligt värdeminskningsavdrag medges med 5 % av anskaffningsvärdet. För skogsvägar och täckdiken medges årligt värdeminskningsavdrag med 10 %. Avdraget ska jämkas med hänsyn till räkenskapsårets längd samt tidpunkten för markanläggningens färdigställande.

Om du köper en fastighet med markanläggningar kan du inte göra värdeminskningsavdrag på dessa. Om du får en fastighet genom arv eller gåva tar du över tidigare ägares avskrivningsplaner för markanläggningar.

För tillfälliga markanläggningar får du dra av hela utgiften det år anskaffningen skett. Om markanläggningen blir värdelös genom att den drivna verksamheten läggs ned, medges avdrag för den del av anskaffningsvärdet som inte dragits av på samma sätt som när fastigheten säljs.

Värdeminskning på byggnads- och markinventarier

Avdrag för värdeminskning på byggnads- och markinventarier görs på samma sätt som för andra inventarier. Se avsnitt ”Avdrag för värdeminskning (avskrivning)”, sidan 17.

Som byggnadsinventarier räknas sådana delar eller tillbehör i en byggnad som är avsedda att direkt tjäna den näringsverksamhet som bedrivs i byggnaden. Hit räknas inte sådana anordningar som är nödvändiga för byggnadens allmänna användning, dvs. dess funktion som uppehållsplats för människor.

Som markinventarier räknas en markanläggning eller del av markanläggning som är avsedd att – tillsammans med inventarier – användas i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten.

Om en ledning för vatten, avlopp, el, gas eller liknande är avsedd både för näringsverksamheten och byggnadens allmänna användning, ska anskaffningsvärdet fördelas mellan antingen byggnads- eller markinventarier och byggnad. Ledningen blir i sin helhet ett byggnads- eller markinventarium om den till minst 75 % avser näringsverksamheten. Är det tvärtom, så att ledningen till minst 75 % avser byggnadens allmänna användning, ska den ingå i byggnadens anskaffningsvärde.

Försäljning av näringsfastighet som varit kapitaltillgång

Nedan anges bara kort något om vad som är speciellt vid försäljning av näringsfastighet som varit kapitaltillgång. Läs mer i broschyren ”Försäljning av näringsfastighet” (SKV 313).

Hur sker beskattning av försäljningen?

För enskild näringsidkare ska vinst och förlust vid försäljning av näringsfastighet (kapitaltillgång) tas upp i inkomstslaget kapital.

Uppkommer en kapitalvinst ska 90 % av vinsten tas upp till beskattning.

Uppkommer en kapitalförlust ska 63 % av förlusten dras av.

Samtidigt ska vissa återföringar göras i inkomstslaget näringsverksamhet. Återföring innebär att följande belopp ska tas upp som intäkt i näringsverksamhet:

- avdrag för värdeminskning av byggnad och markanläggning
- substansminskningsavdrag,
- skogsavdrag
- avdrag för förbättrande reparationer och underhåll av byggnad eller markanläggning. Det återförda beloppet dras av vid kapitalvinstberäkningen.

Återföring kan bli aktuell även när en fastighet, utan samband med försäljning, ändrar karaktär från näringsfastighet till privatbostadsfastighet. När privatbostadsfastigheten i en framtid säljs, får de belopp som återförts i näringsverksamheten, dras av vid kapitalvinstberäkningen.

De belopp som återförs som intäkt i näringsverksamhet kan anses som s.k. ackumulerad inkomst. Läs mer under avsnittet ”Ackumulerad inkomst”, sidan 53.

Underskott i näringsverksamheten

Finns ett underskott i den näringsverksamhet där fastigheten ingått, ska underskottet dras av vid kapitalvinstberäkningen. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten. Se under avsnittet ”Underskott av näringsverksamhet” på sidan 49 för mer information.

Fastighetsskatt/fastighetsavgift

Underlag för fastighetsskatt/fastighetsavgift

Taxeringsvärdet är underlag för fastighetsskatten. Taxeringsvärdet är underlaget för fastighetsavgiften också men för småhus finns ett tak på 6 512 kr och hyreshus 1 302 kr/lägenhet.

Fastighetsskattens/fastighetsavgiftens storlek

Skattesatserna framgår av broschyren ”Fastighetsavgift och fastighetsskatt” (SKV 296). Där framgår också hur fastighetsskatten och fastighetsavgiften beräknas.

Din fastighetsskatt/fastighetsavgift framgår av ditt slutskattebesked.

Vem ska betala fastighetsskatt/fastighetsavgift?

Skatten betalas av ägaren till näringsfastigheten. Delägare i en fastighet betalar skatt bara för sin andel. Den som är ägare vid årets ingång betalar skatten/avgiften för hela året även om fastigheten sålts.

Hur ska fastighetsskatten/fastighetsavgiften deklareras?

Underlag för fastighetsskatt/avgift förtrycks på inkomstdeklarationen. Undantagsvis kan uppgifterna vara felaktiga. Vill du ändra uppgifterna ska du göra det under övriga upplysningar eller i särskild skrivelse. Ange det rätta underlaget och orsaken till varför ändring ska ske.

Avdrag för fastighetsskatt/fastighetsavgift

Fastighetsskatten/avgiften dras av som kostnad i näringsverksamheten. Om fastighetsskatten/avgiften hör till en fastighet som är en näringsfastighet är avgiften också avdragsgill i näringsverksamheten.

Substansminskning för naturtillgångar

Utgifter för inköp av mark får inte dras av som kostnad. Det gäller även om värdet minskar pga. att naturtillgångar utvinns. Av denna anledning finns det bestämmelser om avdrag för substansminskning vid utvinning av naturtillgångar.

Det maximala avdraget för ett visst år ska motsvara den del av anskaffningsvärdet som belöper på utvinningen intill årets utgång, minskat med de avdrag som gjorts under tidigare år. Det innebär att avdrag inte får ske i snabbare takt än den faktiska utvinningen. Däremot får avdrag för faktisk utvinning förskjutas till ett senare år, om de inte har utnyttjats ett visst år.

Enligt huvudregeln är substansminskningsunderlaget den faktiska anskaffningsutgiften, dvs. vad som faktiskt har betalts för tillgången. Har fastigheten förvärvats genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, är din anskaffningsutgift den faktiska anskaffningsutgiften vid närmast föregående köp eller byte.

Som alternativ får anskaffningsvärdet i stället bestämmas med utgångspunkt i det belopp som enligt kapitalvinstreglerna, skulle fått dras av om täktområdet hade sålts vid tidpunkten för exploateringens början. Detta belopp får inte överstiga 75 % av täktmarkens marknadsvärde.

I anskaffningsvärdet inräknas – oavsett vilken av reglerna som tillämpas – utgifter för tillgångens exploatering. Under förutsättning att de inte har dragits som kostnad i näringsverksamheten eller tagits med vid beräkning enligt alternativregeln. Även framtida kostnad för att återställa fyndigheten får räknas in i anskaffningsvärdet. Detta gäller dock endast under förutsättning att reservering för sådan kostnad inte gjorts på annat sätt.

Exempel: Substansminskningsavdrag

En grustäkt som omfattar 10 000 kubikmeter (m³) anskaffas för 100 000 kr.

År 1–4 utvinns 4 000 m³.
Avdrag år 1–4 görs med 35 000 kr.

Utvinning år 5 = 1 000 m³.
Avdrag år 5 beräknas enligt följande:

Totalt uttag intill årets utgång	5 000 m³ (50 %)
Totalt tillåtet avdrag intill årets utgång	50 000 kr (50 %)
Tidigare gjorda avdrag	35 000 kr
Maximalt avdrag för år 5 (50 000 - 35 000)	15 000 kr

Moms

Uthyrning av verksamhetslokal

Uthyrning och annan upplåtelse av fastighet är i allmänhet undantagen från momsplikt. Men rumsuthyrning i hotellrörelse (eller liknande), upplåtelse av jordbruksarrende, byggnad och mark för djur, utrymmen för annonsering och reklam på fastighet, parkeringsplatser m.fl. upplåtelser är momspliktiga.

Den som har momsfri uthyrningsverksamhet har inte rätt till avdrag för ingående moms och ska heller inte lägga utgående moms på hyran. Om du inte har avdragsrätt för moms, ingår den i anskaffningsvärdet för byggnad, för markanläggning, för inventarier osv. Löpande utgifter för verksamheten (dras av som kostnader i näringsverksamheten) inkluderar i så fall moms.

Den som har momsfri uthyrningsverksamhet kan efter ansökan hos Skatteverket medges frivillig skattskyldighet för moms vid uthyrning. Frivillig skattskyldighet innebär att uthyraren lägger utgående moms på hyran för lokaler som omfattas av den frivilliga skattskyldigheten. Uthyraren får också göra avdrag för ingående moms på utgifter för dessa lokaler.

Moms vid frivillig skattskyldighet redovisas alltid i en skattedeklaration. Ingående moms på utgifter för lokalerna dras av i skattedeklarationen och ingår då inte i fastighetens anskaffningsvärden eller i kostnader som dras av i näringsverksamheten.

Läs mer i broschyren ”Frivillig skattskyldighet för moms – vid uthyrning av verksamhetslokaler” (SKV 563).

Fastighetsförvaltning i egen regi

Fastighetsägare ska, även om verksamheten i övrigt inte är momspliktig, uttagsbeskattas för moms om

han i egen regi utför vissa tjänster och skötsel på fastigheten.

Momsplikten är begränsad till vissa arbeten:
- byggnads- och anläggningsarbeten, reparations- och underhållsarbeten
- ritning, projektering, konstruktion och därmed jämförliga arbeten
- lokalstädning, fönsterputsning, renhållning och annan motsvarande fastighetsskötsel.

Momsplikt enligt ovan föreligger under förutsättning att lönekostnaderna för arbetena, inklusive socialavgifter, överstiger 300 000 kr för inkomståret.

Särskilt om jordbruks- och skogsbruksfastighet

Vad är en jord- eller skogsbruksfastighet?

En jord- eller skogsbruksfastighet (lantbruksenhet) kan bestå av åkermark, betesmark, skogsmark, skogsimpediment och övrig mark. Även bostadsbyggnad med tomtmark och ekonomibyggnad kan ingå.

Med skogsbruk menas skogshantering på egen eller arrenderad lantbruksenhet, skogsavverkning pga. avverkningsrätt som man förbehållit sig när man överlåtit sin fastighet, försäljning av sådan förbehållen avverkningsrätt och virkesförädling eller biprodukter av skogsbruket.

Hur sker beskattning av jord- och skogsbruk?

Inkomster och utgifter i jord- och skogsbruk beskattas i näringsverksamhet.

Enskild näringsverksamhet är antingen aktiv eller passiv. Näringsverksamheten är aktiv om du både driver och i stor omfattning arbetar i jord- eller skogsbruket. Annars är den passiv. När det gäller utarrenderat jord- eller skogsbruk är näringsverksamheten vanligtvis passiv. Läs mer under ”Aktiv och passiv näringsverksamhet”, sidan 4.

Vem ska beskattas för jord- och skogsbruk?

Både brukaren och ägaren av en lantbruksenhet beskattas för näringsverksamhet. En jord- och skogsbruksfastighet, som klassats som lantbruksenhet, kan samtidigt beskattas både hos ägare och arrendator.

En lantbruksenhet kan vara samägd. Var och en beskattas för sin andel av intäkter och kostnader på grund av näringsverksamheten. Läs mer under ”Enkelt bolag”, sidan 5.

Hur ska jord- och skogsbruk deklareras?

Jord- eller skogsbruket deklareras på blankett NE. Om du har flera näringsverksamheter kan du välja att lämna en blankett för varje verksamhet, blankett NEA .Observera att det sammanlagda resultatet från alla verksamheter ska redovisas i blankett NE. Information om hur du ska fylla i näringsblanketten hittar du i broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 2” (SKV 283).

En lantbruksenhet kan ha flera delägare. Varje delägare deklarerar sin andel av intäkter och kostnader på grund av näringsverksamheten. Läs mer under ”Enkelt bolag”, sidan 5.

De avsnitt i broschyren som behandlar redovisning, intäkter, kostnader, värdeminskning, avskrivning m.m., gäller också för jord- och skogsbruk. Detta avsnitt tar därför bara upp sådant som är speciellt för jord- och skogsbruk.

Deklarationsexempel – liten skogsfastighet

I broschyren ”Deklarera på NE-blanketten – kortfattad information med exempel” (SKV 306) finns ett exempel med ifyllda blanketter som visar hur en skogsfastighet kan redovisas på NE-blanketten.

Privatbostad på lantbruksenhet

Som privatbostad räknas småhus som till övervägande del används (eller är avsedda att användas) för ägarens eller närståendes permanent- eller fritidsboende. Läs mer i broschyren ”Skatteregler för privatpersoner” (SKV 330).

Privatbostad på lantbruksenhet ingår inte i näringsverksamhet. Den ska hållas helt utanför näringsverksamheten. Det betyder att vissa utgifter för lantbruksenheten måste fördelas, eftersom de utgifter som avser privatbostad inte får dras av som kostnader i näringsverksamheten. Hit hör t.ex. telefon, el, vissa uppvärmningskostnader, räntekostnader, sophämtning och försäkringspremier. Det betyder också att lön till anställd personal inte får dras av som kostnad i näringsverksamheten, om de avser arbeten på privatbostad.

Under vissa förutsättningar kan en privatbostad ändå ingå i näringsverksamheten. Kraven är att småhuset har en storlek om minst 400 kvadratmeter, att fastigheten är byggd före 1930 och att ägaren begär att bostaden ska ingå i näringsverksamheten. Ägaren

måste själv årligen ta ställning till om bostaden ska beskattas som näringsfastighet eller privatbostadsfastighet. Läs mer om vilka regler som gäller när bostaden ingår i näringsverksamheten under ”Särskilt om näringsfastighet”, sidan 32.

Andra bostadsbyggnader, där arrendatorer eller anställda bor eller som är uthyrda till utomstående, är alltid näringsfastigheter – för fastighetsägaren – och ingår i näringsverksamheten.

Intäkter

Mjölklikvider
Ersättning för såld mjölk tas upp som en intäkt med bruttobeloppet. Om mejeriet har gjort avdrag för skummjölk, tankhyra m.m. ska du ta upp avdraget som en kostnad.

Uttag av varor och produkter
Om du tar ut varor eller produkter från jordbruket, ska du ta upp värdet av varorna (produkterna) som intäkt i näringsverksamheten. Det uttagna värderas till marknadsvärdet, dvs. det pris du hade fått betala om du köpt det i handeln. Läs mer under ”Privata uttag av varor och tjänster”, sidan 7.

El
Huvudregeln är att el som förbrukats för privatbostad inte får dras av som kostnad i näringsverksamheten. Kan du inte läsa av den privata elförbrukningen på en särskild mätare, ska förbrukningen uppskattas. För en familj på fyra personer kan den s.k. hushållselen uppskattas till minst 3 000–5 000 kWh per år.

Uttag för uppvärmning av privatbostad
Uttag av bränsle från lantbruksenhet för uppvärmning av privatbostad på *samma* fastighet behöver inte tas upp som intäkt. Detta gäller alla slags bränslen från fastigheten som ved, flis, halm, biogas m.m. Har du annan uppvärmning, får utgiften för uppvärmning av privatbostad inte dras av i näringsverksamheten.

Stödrättigheter
Jordbrukare som uppfyller vissa villkor kan erhålla stödrättigheter, dvs. ett jordbruksstöd som är helt oberoende av hur mycket och vad jordbrukaren producerar. Tilldelning av stödrättigheter utlöser ingen beskattning och de anses anskaffade för 0 kr. Om vissa villkor är uppfyllda betalas årligen ut bidrag på innehav av stödrättigheter. Erhållet bidrag är intäkt i näringsverksamhet som ska beskattas enligt reglerna för näringsbidrag, se vidare nedan och sidan 8 om näringsbidrag.

Köp och försäljning av stödrättigheter ska vid beskattningen behandlas enligt reglerna för immateriella rättigheter, dvs. på samma sätt som köp och försäljning av inventarier.

Näringsbidrag
Exempel på näringsbidrag är arealersättning, stöd för olika odlingar, djurbidrag och miljöstöd.

Skattemässigt avgörs beskattningstidpunkten för näringsbidrag av vad som är god redovisningssed. Näringsbidrag som betalats ut ska tas upp som intäkt. Om näringsbidraget beslutats men inte betalats ut föreligger en fordran som ska tas upp som intäkt. Även om något beslut inte fattats, men jordbrukaren genom sin ansökan uppfyllt villkoren för att få stöd och stödet kan beräknas, föreligger en fordran som ska tas upp som intäkt. Mer om hur du ska redovisa näringsbidraget läser du under ”Näringsbidrag”, sidan 8.

Efterlikvid och återbäring
Efterlikvider och återbäring från jord- och skogsbrukets ekonomiska föreningar kan betalas ut kontant eller föras till medlemmens avräkningskonto. Om pengarna förs till ditt avräkningskonto kan du själv välja när pengarna ska tas ut, t.ex. först när verksamheten upphör. Beloppet ska ändå tas upp som intäkt i näringsverksamheten det år efterlikviden eller återbäringen hänför sig till, oavsett när pengarna betalas ut. Normalt hänför sig efterlikvid/återbäring till det år då medlemmen tillgodoförts beloppet hos föreningen. Efterlikvid och återbäring ska bara tas upp som intäkt om försäljningen, eller inköpet som de hänför sig till, har tagits upp som intäkt respektive dragits av som kostnad i din näringsverksamhet.

Insatsavdrag
Medlemsinsatser kan erläggas t.ex. genom avdrag från avräkningslikviden eller genom överföring av en del av efterlikviden till insatskontot. Du ska ta upp hela avräkningslikviden eller efterlikviden, utan avdrag för eventuellt insatsavdrag, som intäkt i näringsverksamheten.

Andelar och medlemsinlåning
Andelar och medlemsfordran på jord- och skogsbrukets producentföreningar är tillgångar i näringsverksamheten, om medlemskapet i föreningen betingas av näringsverksamheten.

Insatsemission
Jord- och skogsbrukets ekonomiska föreningar kan föra över sitt fria egna kapital till medlemsinsatser. Detta kallas insatsemission och innebär att ett belopp tillgodoförs ditt insatskapital. Pengarna tillförs dig, men binds samtidigt i föreningen till den tidpunkt då du som medlem har rätt att få ut din insats. Du ska ta upp beloppet som intäkt i näringsverksamhet det år du avgår ur föreningen.

Om du har bokfört insatsemissionen som intäkt ska resultatet justeras i deklarationen. Det gör du som en skattemässig kostnadspost (minuspost). Du kan

också behöva justera resultatet det år pengarna betalas ut. Om utbetalda medel överstiger resultatet i din bokföring (pga. att andelens bokförda värde är större än skattemässigt värde) ska du ta upp mellanskillnaden som en justerad intäktspost (pluspost). På så sätt beskattas insatsemissionen det år du avgår ur föreningen.

Utdelning från samfällighet
Om du fått utdelning från samfällighet ska du ta upp den som intäkt i näringsverksamheten.

Nyttjanderätt
Engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till lantbruksenhet, ska du ta upp som intäkt i näringsverksamhet, om upplåtelsen avser begränsad tid. Avser engångsersättningen allframtidsupplåtelse (obegränsad tid), räknas ersättningen som delförsäljning av lantbruksenhet och beskattas på samma sätt som fastighetsförsäljning. Om ersättningen för allframtidsupplåtelsen är maximalt 5 000 kr, kan du göra ett schablonavdrag med samma belopp och därigenom slippa göra en utredning om fastighetsförsäljning.

Ersättning som du får samtidigt som nyttjanderättsersättning, men som avser betalning för mistad gröda, skördeolägenheter, tillväxtförlust o.d. ska du ta upp som intäkt i näringsverksamhet.

Uttag från skogskonto och skogsskadekonto
Uttag från skogskonto och skogsskadekonto ska du ta upp som intäkt. Inkomsträntan, efter avdrag för skatt, tas upp som intäkt när du tar ut beloppet från kontot. Läs mer om skogskonto och skogsskadekonto på sidorna 43–44.

Växande gröda
Säljs växande gröda ihop med åkermarken, är betalningen för grödan en del av ersättningen för lantbruksenheten och beskattas på samma sätt som fastighetsförsäljning.

Vid försäljning av växande gröda, utan samband med marken, ska inkomsten tas upp som intäkt i näringsverksamhet.

Försäljning av skog
Om skog och skogsmark styckas av och säljs räknas hela försäljningen, dvs. också del som avser skogen, som en delförsäljning av lantbruksenhet och beskattas på samma sätt som fastighetsförsäljning.

Vid försäljning av skog utan samband med försäljning av skogsmarken, ska inkomsten tas som intäkt i näringsverksamhet.

Grustäkt och dylikt
Om en grustäkt styckas av och säljs, räknas försäljningen som en delförsäljning av lantbruksenhet och beskattas på samma sätt som fastighetsförsäljning.

Vid utvinning av grus ska inkomsten tas upp som intäkt i näringsverksamheten. Läs mer under ”Substansminskning för naturtillgångar”, sidan 36.

Avverkningsrätt
Vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog (s.k. rotpost), där betalningen enligt avtal ska erläggas under mer än ett år, finns möjlighet att som intäkt bara ta upp den del som betalats under året. Finns avtal om betalning under flera år, ska den utgående momsen på avverkningsrätten också redovisas och betalas allteftersom ersättningen tas emot. Avverkningsuppdrag och leveransrotköp jämställs med avverkningsrätt.

Kostnader
Reparation och underhåll
Utgifter för reparationer och underhåll av byggnad som ingår i näringsverksamheten och markanläggning får dras av omedelbart. Däremot ska utgifter för förbättringar (ny-, till- och ombyggnad) läggas till avskrivningsunderlaget och dras av genom årliga värdeminskningsavdrag. Läs mer om värdeminskningsavdrag, sidorna 34–35 samt 41–42.

Utvidgat reparationsbegrepp
Utgifter för vissa ändringsarbeten på byggnad som ingår i näringsverksamheten och som kan anses normala i din jord- eller skogsbruksdrift, får du dra av som kostnad direkt – precis på samma sätt som utgifter för reparation och underhåll av byggnad.

Normala ändringsarbeten dras av direkt. Utgiften för arbeten som innebär en väsentlig förändring av byggnaden ska läggas till avskrivningsunderlaget för byggnaden.

Mer genomgripande ändringar av byggnadens användningssätt, som när ett djurstall byggs om för ett helt annat ändamål, hänförs inte till reparation och underhåll eller till det utvidgade reparationsbegreppet. Detsamma gäller ingrepp i bärande konstruktioner.

Vid nybyggnation och tillbyggnad kan det utvidgade reparationsbegreppet inte tillämpas, eftersom det måste vara fråga om ändringsarbeten på en befintlig byggnad.

Bostadsbyggnader som ägaren hyr ut till utomstående ingår i näringsverksamheten. Under vissa förutsättningar kan också en privatbostad ingå, se sidan 35. Möjligheterna till direktavdrag enligt det utvidgade reparationsbegreppet gäller även dessa byggnader.

Räntekostnader

En privatbostad där ägaren eller närstående bor, ingår normalt inte i näringsverksamheten. Privatbostaden ingår i inkomstslaget kapital. Skuldräntor som avser privatbostad får inte dras av i näringsverksamheten. Avdrag görs i kapital. Om lantbruksenheten är belånad och det inte kan utredas hur stor del av utgiftsräntor och skulder som hör till privatbostad respektive näringsverksamheten, måste en schablonmässig fördelning göras. Den kan göras med ledning av värdet på bostadsbyggnad och tomtmark, jämfört med värdet av samtliga tillgångar. Fördelningen ska göras efter förhållandena vid inkomstårets ingång.

Exempel: Fördelning av utgiftsränta och skuld

Taxeringsvärdet på en lantbruksenhet är 600 000 kr, varav 200 000 kr avser bostadsbyggnadsvärde och tomtmark. Vid inkomstårets ingång finns andra tillgångar i verksamheten (kassa, lager, inventarier etc.) på 300 000 kr. Tillgångarna uppgår sammanlagt till 900 000 kr (600 000 + 300 000).

Skulderna antas uppgå till 1 000 000 kr. Av skulder och utgiftsräntor ska så stor del hänföras till inkomstslaget kapital som taxeringsvärdet på bostadbyggnad och tomtmark är i förhållande till värdet av samtliga tillgångar, dvs. 22 % (200 000 / 900 000 = 22 %).

Av utgiftsräntan och skulden hänförs 22 % till inkomstslaget kapital och 78 % till näringsverksamheten. Av skulderna hör alltså 780 000 kr till näringsverksamheten och 220 000 kr till privatbostaden.

Tillsynsresor

Om du inte har deltagit aktivt i jord- eller skogsbruket kan du få avdrag för en eller högst två tillsynsresor per år. Om du aktivt deltagit i jord- eller skogsbruket kan du få avdrag för flera tillsynsresor. Avdrag medges för billigaste färdmedel, oavsett hur du rest. Om allmänt kommunikationsmedel saknas eller inte kan användas, får du avdrag för bilkostnad (18,50 kr/mil).

För att få avdraget bör du kunna uppge när resorna har gjorts och vilka arbeten som har utförts vid besöken på jord- eller skogsbruket.

Tillsynsresor är resor mellan bostad och arbetsplats. Därför får du bara avdrag för den del som överstiger 9 000 kr. Läs mer under ”Utgifter för resor”, sidan 10.

Framtida återväxtåtgärder

Avsättning för framtida återväxtåtgärder kan göras för kostnader i samband med anläggning av ny skog efter kalavverkning.

Med avsättning menas att du får avdrag i näringsverksamheten redan innan du haft utgiften. Avsättningen redovisar du som en utgående balanspost i inkomstdeklarationen för näringsverksamheten. Den ska återföras som ingående balanspost nästa år, för att slutligen kvittas mot de faktiska utgifterna för återväxtåtgärderna.

Den som upprättar ett förenklat årsbokslut får inte göra avsättningar, t.ex. för framtida återväxtåtgärder.

Växande gröda

Utgift för växande gröda som köps tillsammans med åkermarken ingår i anskaffningsvärdet för lantbruksenheten och får inte dras av som en kostnad. Om växande gröda däremot köps utan samband med marken, ska du dra av kostnaden i näringsverksamheten. Kostnad för skördad gröda, dras av i näringsverksamheten, även om inköpet äger rum i samband med köp av lantbruksenhet.

Mjölkkvot och djurbidragsrätt

Mjölkkvot och djurbidragsrätt ingår i näringsverksamheten och behandlas precis på samma sätt som andra inventarier. Läs mer om inventarier under avsnittet ”Avdrag för värdeminskning (avskrivning)”, sidan 17.

Speciellt om arrende

Överlåtelse av arrenderätt

Ersättning för överlåtelse av arrenderätt är intäkt i näringsverksamhet. Avdrag medges för arrenderättens – i beskattningshänseende – oavskrivna värde. I undantagsfall kan ersättningen behandlas enligt reglerna för kapitalvinstbeskattning.

Arrendators bostad

Något bostadsförmånsvärde ska inte redovisas av arrendator som bor i en bostadsbyggnad som ingår i arrenderad lantbruksenhet. En privatbostad får nämligen inte ingå i arrendatorns näringsverksamhet. Arrendatorn får inte göra avdrag för den del av arrendet som avser privatbostad. Avdrag får heller inte göras för reparationer, underhåll, övriga löpande utgifter eller värdeminskningsavdrag på privatbostad.

Arrendators förbättringskostnader på fastighetsägarens tillgångar

Om en arrendator har utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av markanläggning eller byggnad och blir ägaren till lantbruksenheten omedelbart ägare till vad som utförts, ska arrendatorn dra av utgiften genom årliga värdeminskningsavdrag enligt avskrivningsplan. Avdrag ska göras med 5 %. För täckdiken gäller 10 % per år. Om en byggnad eller markanläggning är avsedd att användas bara ett fåtal år, får arrendatorn dra av hela utgiften omedelbart.

Har en arrendator utgifter för att anskaffa byggnadsinventarier, markinventarier eller andra inventarier och blir ägaren till lantbruksenheten omedelbart ägare till inventariet, ska arrendatorn dra av utgiften på samma sätt som för andra inventarier.

Om en arrendator får ersättning från ägaren för de arbeten som utförts respektive de anskaffningar som gjorts, ska arrendatorn ta upp ersättningen som intäkt i näringsverksamhet. Samtidigt drar arrendatorn av den del av anskaffningsutgiften som inte dragits av genom värdeminskningsavdrag, fast inte med högre belopp än mottagen ersättning. När arrendet upphör ska arrendatorn dra av resten.

Fastighetsägarens skattskyldighet för arrendators förbättringskostnader

Om en arrendator har lagt ner kostnader på lantbruksenheten så att fastigheten har ökat i värde, beskattas fastighetsägaren för värdeökning när arrendet upphör. Värdeökningen ska tas upp som intäkt i ägarens näringsverksamhet och avskrivningsunderlaget ska ökas med samma belopp.

Fastighetsägaren beskattas inte för värdeökning av mark- eller byggnadsinventarier som arrendatorn har bekostat. Inventariets avskrivningsunderlag ökas heller inte.

Värdeminskning

Reglerna om avdrag för värdeminskning på byggnader, markanläggningar och inventarier är gemensamma för all näringsverksamhet.

Här redogörs bara för vissa frågor som är speciella för jord- och skogsbruk.

Exempel på markanläggningar inom jord- och skogsbruk

Som markanläggning räknas alla anläggningar på eller i marken som är avsedda för jordbruksdriften, men som inte har direkt samhörighet med byggnad eller inventarier.

Exempel på markanläggningar är
- täckdiken
- öppna diken
- invallning
- markvägar
- skogsvägar
- vägbroar
- brunnar utan direkt samhörighet med byggnad eller inventarier
- koportar
- nyodling
- stenbrytning och bortsprängning av sten på åker.

I markanläggning ingår inte markinventarier, t.ex. stängsel, bevattningsanläggningar i jord m.m. Läs mer om markinventarier i följande avsnitt.

Värdeminskningsavdrag och avskrivningsprocent för markanläggning

Utgifter för att anskaffa en markanläggning ska dras av genom årliga värdeminskningsavdrag enligt en särskild avskrivningsplan. Årligt värdeminskningsavdrag kan göras med högst 10 % av anskaffningsvärdet för täckdiken och skogsvägar och med högst 5 % av anskaffningsvärdet för andra markanläggningar. Värdeminskningsavdrag ska göras från den dag under året då markanläggningen färdigställts. Avdraget kan alltså bli lägre än 10 respektive 5 % det år anläggningen förvärvas.

Om en markanläggning är avsedd att användas bara ett fåtal år, får hela utgiften dras av omedelbart.

Avskrivningsunderlag för markanläggning

Avskrivningsunderlaget är normalt anskaffningsutgiften för själva markanläggningen. Har näringsbidrag använts för anskaffningen, ska avskrivningsunderlaget minskas med bidraget.

I avskrivningsunderlaget för täckdike inräknas utgiften för täckta huvudavlopp. Att återställa och lägga om ett tidigare anlagt täckdike, jämställs med nyanläggning och utgiften ska läggas till avskrivningsunderlaget. Reparations- och underhållskostnader på täckdikningsanläggningar, dras av omedelbart. Avskrivningsunderlaget ska minskas till 75 % om markanläggningen anskaffats 1990 eller tidigare.

Exempel på byggnads- och markinventarier inom jord- och skogsbruk

Som byggnadsinventarier räknas all jordbruksberoende inredning och maskinell utrustning i ekonomibyggnader och ledningar av skilda slag för jordbrukets behov.

Exempel på byggnadsinventarier är
- bås
- boxar och spiltor
- båsavskiljare
- foderbord, fodergrindar, vattenkoppar
- spaltgolv
- utrustning för skrap- och svämutgödsling med tillhörande urinbrunn eller gödselbehållare
- gödselstad
- mjölkningsanläggningar och kylbassänger
- pumpar
- ledningar för el, vatten och avlopp som är avsedda för driften
- fläktar och ventilationsanordningar
- silo- och torkanläggningar
- fasta transporter, hissar och liknande.

Anslutningsavgift eller anläggningsbidrag som avser en nyttighet som är knuten till en fastighet betraktas om inventarier.

Ett markinventarium är en anläggning i eller på mark, som är avsett att användas tillsammans med vissa maskiner eller andra inventarier i jordbruksdriften.

Exempel på markinventarier är
- stängsel och annan jämförlig avspärrningsanordning, t.ex. grindar, bommar, räcken och färister
- vissa utomhus belägna gödselbassänger, urinbrunnar eller liknande anordningar, om de är avsedda att användas tillsammans med andra maskiner eller driftinventarier
- dagbrunnar med därtill hörande kulvertar
- bevattningsanläggningar i jord
- reningsanordningar och andra anläggningar för vattenvård
- jordbruksberoende utomhusledningar, t.ex. el-, vatten- och avloppsledningar.

Reglerna om värdeminskningsavdrag för maskiner och andra inventarier får tillämpas på byggnads- och markinventarier. Läs mer under ”Avdrag för värdeminskning (avskrivning)”, sidan 17.

Lagervärdering av djur

Lager av djur får inte tas upp till lägre värde än 85 % av den genomsnittliga produktionsutgiften för djur av det slag och ålderssammansättning som det är fråga om (produktionskostnaden, se Skatteverkets föreskrifter SKVFS). Djuren behöver dock inte tas upp till ett värde som är högre än djurens sammanlagda nettoförsäljningsvärde. För särskilt dyrbara avelsdjur ska djuret tas upp till 85 % av det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. Läs mer under ”Varulager” sidan 19.

Om näringsbidrag har använts för att anskaffa lagertillgångar ska den del av lagerutgiften som täckts av bidraget, inte tas med vid lagervärderingen.

Skogsavdrag

Enskild näringsidkare som äger lantbruksenhet kan under vissa förutsättningar göra s.k. skogsavdrag i inkomstdeklarationen för näringsverksamheten. Du får göra skogsavdrag med högst hälften av skogens och skogsmarkens anskaffningsvärde. Denna hälft kallas avdragsutrymmet. Skogsavdraget ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras.

Begärt skogsavdrag och återfört skogsavdrag ska du redovisa på bilaga N8. Har du fler fastigheter ska du redovisa dessa belopp för varje enskild fastighet. I blankett N8 ska du även redovisa ökat och minskat avdragsutrymme.

Maximalt skogsavdrag per år

Avdraget får för varje inkomstår maximalt uppgå till
- 50 % av intäkten för såld avverkningsrätt
- 30 % av intäkten för sålda skogsprodukter
- 30 % av intäkten av uttagna skogsprodukter (virke m.m.).

Kan du visa att skog och skogsmark har köpts genom ett s.k. rationaliseringsförvärv, har du i stället rätt till avdrag med 100 % av ersättningen för avverkningsrätt och med 60 % av ersättningen för skogsprodukter respektive värdet av egna uttag. Det förhöjda avdraget får göras det inkomstår då köpet skedde och/eller de följande fem åren.

Lägsta skogsavdrag per år

Du får inte göra skogsavdrag med lägre belopp än 15 000 kr per år. Om lantbruksenheten ägs av flera personer, får avdraget per delägare vara lägst 3 000 kr om avdraget för hela lantbruksenheten skulle ha uppgått till minst 15 000 kr, om alla delägarna skulle ha utnyttjat sin rätt till avdrag.

Avdragsutrymmet

Under den tid du äger en lantbruksenhet får du göra skogsavdrag med högst hälften av skogens och skogsmarkens anskaffningsvärde. Denna hälft kallas avdragsutrymmet. Beräkning av skogsavdrag kan du göra på hjälpblankett SKV 2194 som finns i mitten av broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 2” (SKV 283)

Beräkning av anskaffningsvärde och avdragsutrymme

När du beräknar avdragsutrymmet har det betydelse om du har förvärvat lantbruksenheten före eller efter den 1 januari 1980 eller före 1952.

Förvärv efter den 1 januari 1980

Har du köpt lantbruksenheten efter den 1 januari 1980 beräknas anskaffningsvärdet genom att ersättningen proportioneras mot taxeringsvärdets olika delvärden. Så stor del av ersättningen anses vara betalning för skog och skogsmark som skogsbruksvärdet är av hela taxeringsvärdet. Om skogsbruksvärdet är t.ex. en tredjedel av hela taxeringsvärdet, är en tredjedel av ersättningen anskaffningsvärdet på skogen och skogsmarken.

Exempel: Förvärv efter den 1 januari 1980

En lantbruksenhet med skog köps för 500 000 kr. Taxeringsvärdet är 150 000 kr, varav skogsbruksvärdet (skog och skogsmark) är 60 000 kr.

Anskaffningsvärdet =
500 000 x 60 000 / 150 000 = 200 000 kr.

Avdragsutrymmet för skogsavdrag =
halva anskaffningsvärdet = 100 000 kr.

Om det är uppenbart att proportioneringen ger ett anskaffningsvärde som avviker från den verkliga betalningen för skog och skogsmark, får anskaffningsvärdet beräknas på annat sätt, t.ex. genom en

särskild skogsvärdering. Proportioneringsmetoden får inte frångås bara av den anledningen att det finns en utredning som ger ett annat värde.

Vid rationaliseringsförvärv ska inräknas även den del av övriga kostnader, t.ex. mäklararvoden, värderingskostnader, lagfart och fastighetsbildningskostnader, som uppkommer med anledning av förvärvet och som avser skog och skogsmark.

Har du fått lantbruksenheten genom arv eller gåva efter den 1 januari 1980, övertar du den förre ägarens anskaffningsvärde och återstående avdragsutrymme.

Förvärv före 1980

Har lantbruksenheten köpts före 1980 ska du uppskatta hur stor del av köpeskillingen som kan anses vara betalning för skogen. Vid köp före 1980 är det bara värdet på skogen (utan skogsmark) som får tas med.

Exempel: Förvärv före 1980

En lantbruksenhet med skog köps för 500 000 kr. Taxeringsvärdet är 150 000 kr, varav skogsvärdet är 55 000 kr och skogsmarksvärdet är 5 000 kr.

Anskaffningsvärdet för skogen =
500 000 x 55 000 / 150 000 = 183 000 kr
(skogsmarksvärdet får inte räknas med).

Avdragsutrymmet för skogsavdrag =
halva anskaffningsvärdet = 91 500 kr.

Har lantbruksenheten förvärvats före 1980 genom arv, testamente, gåva eller bodelning beräknas anskaffningsvärdet för skogen på särskilt sätt.

Förvärv före 1952

Om du ägde lantbruksenheten före 1952 får du inte göra något skogsavdrag alls. Om du köpt till, ärvt eller fått skog och skogsmark i gåva efter 1951, kan du göra skogsavdrag bara på de tillkommande delarna.

Skogskonto

Enskild näringsidkare som driver skogsbruk har rätt till uppskov med beskattningen av skogsinkomster. Genom insättning på ett särskilt bankkonto (skogskonto) kan oregelbundna skogsinkomster jämnas ut mellan åren. Pengar som satts in på ett skogskonto inkomstbeskattas inte förrän det år de tas ut.

För att få uppskov med beskattningen av ett visst belopp, krävs att samma belopp betalas in på ett särskilt bankkonto. Det insatta beloppet dras av som en kostnad och blir därför skattefritt så länge det står kvar på bankkontot. När pengar tas ut från bankkontot, ska beloppet deklareras som intäkt i näringsverksamhet. Du får inte göra insättning på skogskonto i mer än en bank per inkomstår. Pengarna ska sättas in på kontot senast den dag inkomstdeklarationen ska lämnas. Får du anstånd med att lämna deklarationen, förskjuts senaste inbetalningsdag i motsvarande mån. Bankbesked om insättningen ska bifogas inkomstdeklarationen.

Maximal skogskontoinsättning

Insättning och uppskov får ske med högst

- 60 % av intäkten för såld avverkningsrätt
- 40 % av intäkten för sålda skogsprodukter
- 40 % av intäkten av uttagna skogsprodukter (virke m.m.).

Även försäkringsersättning för skog eller skogsprodukter anses vara intäkt som ger rätt till insättning på skogskonto.

Om skogsskador (stormfällning, brand, översvämning, torka, insektsangrepp o.d.) har medfört att en betydande del av skogen har fått avverkas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet, får insättning och uppskov ske med förhöjda procentsatser, se under ”Skogsskadekonto” på nästa sida.

Lägsta skogskontoinsättning

Lägsta uppskovsavdrag och då också minsta belopp som får sättas in på skogskontot, är 5 000 kr per år. Beloppsgränsen 5 000 kr gäller för var och en av delägarna om lantbruksenheten ägs av flera. Bankbesked om insättningen ska bifogas inkomstdeklarationen.

Uppskovsavdraget får inte medföra underskott

Uppskov medges inte med så stort belopp att underskott uppkommer vid beräkning av intäkt av näringsverksamheten.

Uttag från skogskonto

Uttag får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen och får göras på hela eller delar av beloppet, dock lägst 1 000 kr. Pengarna får inte stå kvar på kontot längre än i 10 år. När pengar tas ut från skogskonto, ska beloppet tas upp som intäkt i näringsverksamhet. Det finns inte några krav på att uttagna pengar ska användas på ett visst sätt.

Skogskonto och överlåtelse av lantbruksenhet

Övergår lantbruksenheten till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska pengarna på skogskontot tas upp som intäkt i näringsverksamhet. Detta gäller om fastigheten utgjorde den övervägande delen av din näringsverksamhet. Med övervägande del menas mer än 50 %.

Är överlåtelsen hälften eller mindre, får pengarna stå kvar på kontot.

Säljer du, eller ger bort lantbruksenheten genom gåva, får du ha kvar skogskontot. Väljer du att ha kvar skogskontot, måste du fortsätta att redovisa inkomst av näringsverksamhet (blankett NE). Uttag från skogskontot tas upp som intäkt i näringsverksamhet, precis som när du ägde lantbruksenheten.

Övertagande av skogskonto vid generationsskifte

För att underlätta generationsskifte får under vissa förutsättningar skogskonto skogsskadekonto tas över i samband med att en lantbruksenhet med skogsmark övergår till en närstående (nya regler fr.o.m. taxeringen 2010). Reglerna gäller vid benefika fång, dvs. arv, testamente, gåva eller bodelning. Juridisk person kan inte vara närstående.

Om bara en del av lantbruksenheten övergår får denne ta över högst så stor del av kontomedlen som hans andel motsvarar av den övertagna skogsmarkens skogsbruksvärde i förhållande till skogsbruksvärdet för all skogsmark på lantbruksenheten.

Medlen ska återföras till beskattning hos mottagaren av medlen under samma förutsättningar som skulle ha gällt för överlåtaren.

Den som övertagit kontomedel ska redovisa detta på blankett N7, som bifogas inkomstdeklarationen. På KU71 redovisar kreditinstitutet överlåtet belopp som uttag i ruta 744. Samtidigt kryssmarkeras i ruta 743 att det är ett övertagande.

Skogsskadekonto

Enskild näringsidkare som driver skogsbruk och som tvingas avverka skog tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet, på grund av stormfällning, brand, översvämning, torka, insektsangrepp eller liknande händelse, har rätt till uppskov med beskattningen av skogsinkomsterna. Genom insättning på ett särskilt bankkonto (skogsskadekonto) kan oregelbundna och framtvingade skogsinkomster jämnas ut mellan åren. Pengar som satts in på ett skogsskadekonto, inkomstbeskattas inte förrän det år de tas ut.

Förutsättningarna för insättning på skogsskadekonto och för uppskov är att

- mer än 1/3 av skogen måste på grund av skadan avverkas tidigare än vad som annars varit fallet *och*
- minst 75 % av årets skogsintäkter kommer från sådan avverkning.

För att få uppskov med beskattningen av ett visst belopp, krävs att samma belopp sätts in på ett skogsskadekonto. Det insatta beloppet dras av som en kostnad och blir därför skattefritt så länge pengarna står kvar på skogsskadekontot. När pengar tas ut från skogsskadekontot, ska beloppet deklareras som intäkt i näringsverksamhet. Du får inte göra insättning på skogsskadekonto i mer än en bank per inkomstår. Pengarna ska sättas in på kontot senast den dag in- komstdeklarationen ska lämnas. Får du anstånd med att lämna deklarationen, förskjuts senaste inbetalningsdag i motsvarande mån. Bankbesked om insättningen ska bifogas inkomstdeklarationen.

Maximal skogsskadekontoinsättning

Insättning och uppskov får ske med högst

- 80 % av intäkten för såld avverkningsrätt
- 50 % av intäkten för sålda skogsprodukter
- 50 % av intäkten av uttagna skogsprodukter (virke m.m.).

Även försäkringsersättning för skog eller skogsprodukter anses som intäkt som grundar rätt till insättning på skogsskadekonto.

Lägsta skogsskadekontoinsättning

Lägsta uppskovsavdrag och då också minsta belopp som får sättas in på skogsskadekontot, är 50 000 kr per år. Beloppsgränsen 50 000 kr gäller för var och en av delägarna om lantbruksenheten ägs av flera. Bankbesked om insättningen ska bifogas inkomstdeklarationen.

Uppskovsavdraget får inte medföra underskott

Uppskov får inte göras med så stort belopp att underskott uppkommer av näringsverksamheten.

Uppskov antingen via skogsskadekonto eller skogskonto

Om du gör avdrag för insättning på skogskonto kan du inte samtidigt få avdrag för insättning på skogsskadekonto.

Du kan inte heller för samma inkomstår göra insättning på skogskonto/skogsskadekonto i mer än en bank. Har du gjort det ändå, får du bara avdrag för insättning hos den först anlitade banken.

Uttag från skogsskadekonto

Uttag får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen och får göras på hela eller delar av beloppet, dock lägst 1 000 kr. Pengarna får inte stå kvar på kontot längre än i 20 år. När pengar tas ut från skogsskadekontot, ska beloppet tas upp som intäkt i näringsverksamhet. Det finns inte några krav på att uttagna pengar ska användas på ett visst sätt.

Skogsskadekonto och överlåtelse av lantbruksenhet

Övergår lantbruksenheten till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska pengarna på skogsskadekontot tas upp som intäkt i näringsverksamhet. Detta gäller om fastigheten utgjorde den övervägande delen av din näringsverksamhet. Med övervägande del menas mer än 50 %. Är överlåtelsen hälften eller mindre, får pengarna stå kvar på kontot.

Säljer du, eller ger bort lantbruksenheten genom gåva, får du ha kvar skogsskadekontot. Väljer du att ha kvar skogsskadekontot, måste du fortsätta att redovisa inkomst av näringsverksamhet (blankett NE). Uttag från skogsskadekontot tas upp som

intäkt i näringsverksamhet precis som när du ägde lantbruksenheten.

För att underlätta generationsskifte får under vissa förutsättningar skogsskadekonto tas över i samband med att en lantbruksenhet med skogsmark övergår till en närstående, se under rubriken ”Övertagande av skogskonto vid generationsskifte”.

Försäljning av lantbruksenhet

En lantbruksenhet kan bestå av både privatbostads- och näringsfastighet. Beskattningen skiljer sig beroende på hur fastigheten eller en del av fastigheten klassificeras. Av denna anledning kan du vara tvungen att dela upp försäljningsersättningen på dels privatbostadsfastighet (t.ex. mangårdsbyggnad), dels näringsfastighet (övrig del av lantbruksenhet, övrig mark och ekonomibyggnader). Privatbostadsfastigheten deklarerar du på blankett K5 och näringsfastigheten deklarerar du på blankett K7.

Se broschyrerna ”Försäljning av näringsfastighet” (SKV 313) och ”Försäljning av småhus” (SKV 379).

Fastighetsskatt/fastighetsavgift

Fastighetsavgift betalas för bostadsbyggnad med tomtmark som ingår i lantbruksenhet.

Fastighetsskattens/fastighetsavgiftens storlek

Skattesatserna framgår av broschyren ”Fastighetsavgift och fastighetsskatt” (SKV 296). Där framgår också hur fastighetsskatten/fastighetsavgiften beräknas.

Din fastighetsskatt/fastighetsavgift framgår av ditt slutskattebesked.

Vem ska betala fastighetsskatt/fastighetsavgift?

Skatten betalas av den som vid årets ingång är ägaren till lantbruksenheten. Delägare betalar fastighetskatt/fastighetsavgift för sin andel.

Hur ska fastighetsskatten/fastighetsavgiften deklareras?

Underlag för fastighetsskatt/avgift är förifyllt på inkomstdeklarationen. Undantagsvis kan uppgifterna vara felaktiga. Vill du ändra uppgifterna ska du göra det under övriga upplysningar eller i särskild skrivelse. Ange det rätta underlaget och orsaken till varför ändring ska ske.

Avdrag för fastighetsskatt/fastighetsavgift

Fastighetsavgift som betalas för privatbostad får inte dras av som en kostnad i näringsverksamheten. Som privatbostad räknas småhus som till övervägande del används (eller är avsedda att användas) för ägarens eller närståendes permanent- eller fritidsboende.

I undantagsfall bedöms privatbostad som en näringsfastighet. I så fall dras fastighetsavgiften av som en kostnad i näringsverksamheten.

Fastighetsskatt/fastighetsavgift på näringsfastigheter är en kostnad som får dras av i näringsfastigheten.

Andra bostadsbyggnader, där arrendatorer eller anställda bor eller som är uthyrda till utomstående, är alltid näringsfastigheter. Fastighetsskatt/fastighetsavgift som betalas för sådan byggnad dras av som en kostnad i näringsverksamheten.

Särskilt om kulturell verksamhet

Inkomst av konstnärlig, litterär eller annan kulturell verksamhet kan vara anställningsinkomst, hobbyinkomst eller näringsverksamhet.

Det här avsnittet behandlar främst näringsverksamhet. I avsnittet används begreppet fria kulturarbetare för de som driver sin konstnärliga, litterära eller övriga kulturella verksamhet på sådant sätt att den ska deklareras som näringsverksamhet. Fria kulturarbetare som driver näringsverksamhet kännetecknas av att de ägnar sig åt skapande eller annat konstnärligt arbete, är yrkeskunniga inom sitt område och yrkesmässigt ägnar sig åt konstnärligt arbete.

Du som ska deklarera inkomsten som anställningsinkomst hänvisas till broschyren ”Skatteregler för privatpersoner” (SKV 330) och du som ska deklarera inkomsten som hobby hänvisas till broschyrerna ”Skatteregler för privatpersoner” (SKV 330) och ”Hobbyverksamhet ” (SKV 344).

När är det näringsinkomst?

När den konstnärliga, litterära eller kulturella verksamheten drivs yrkesmässigt, självständigt, varaktigt och med vinstsyfte, ska inkomsten tas upp som intäkt i näringsverksamhet.

Enligt praxis är fria kulturarbetares inkomster vanligen intäkt i näringsverksamhet. Detta gäller trots att det i många fall kan vara svårt att påvisa vinstsyftet med verksamheten. Läs mer under ”Vad är näringsverksamhet?”, sidan 4.

En fri kulturarbetare med egen näringsverksamhet, kan få uppdrag som ligger vid sidan av näringsverksamheten. Som allmän regel gäller att om uppdraget har en *naturlig anknytning* till näringsverksamheten, ska inkomsten från uppdraget tas upp som intäkt i näringsverksamhet. Annars är ersättningen inkomst av anställning.

Som näringsinkomst räknas arvode eller ersättning vid föredrag om/eller uppläsning av egna verk, information om den egna yrkesverksamheten (enstaka kväll eller motsvarande), uppdrag i entreprenadform för utförande av sådan konstnärlig utsmyckning e.d. som ligger i linje med den ordinarie verksamheten samt författande av artikel eller artikelserie i tidning eller tidskrift.

Med några få undantag finns inga särskilda skatteregler för fria kulturarbetare. De avsnitt i broschyren som behandlar redovisning, intäkter, kostnader, värdeminskning, avskrivning m.m. gäller också för de som är fria kulturarbetare. Avsnittet ”Särskilt om kulturell verksamhet” tar därför bara upp de undantag som finns och vissa andra regler som är speciella för fria kulturarbetare.

När är det anställningsinkomst?

Lön, sjuklön och alla förmåner du får från en arbetsgivare eller uppdragsgivare är anställningsinkomst. Det saknar betydelse om arbetet respektive uppdraget är tillfälligt eller varaktigt. Även ersättningar som du får i stället för lön (sjukpenning, pension m.m.) är anställningsinkomst. Läs mer under ”Vad är näringsverksamhet?”, sidan 4.

En fri kulturarbetare med egen näringsverksamhet, kan få uppdrag som ligger vid sidan av näringsverksamheten. En bildkonstnär kan t.ex. tjänstgöra som konstlärare i en studiecirkel och en författare kan hålla föredrag om sitt författarskap inför en litterär förening.

Som allmän regel gäller att om uppdraget har en naturlig anknytning till näringsverksamheten, ska inkomsten från uppdraget tas upp som intäkt i näringsverksamhet. Annars är ersättningen inkomst av anställning. Exempel på anställningsinkomster är arvode eller lön vid föredrag eller motsvarande som inte avser den egna näringsverksamheten, engagemang som lärare i studiecirkel eller annan kursverksamhet och anställning i visst eller vissa projekt.

Läs mer i broschyren ”Skatteregler för privatpersoner” (SKV 330).

När är det hobbyinkomst?

Två saker är utmärkande för hobby

- hobby är något du utövar på din fritid
- hobbyn är inte din huvudsakliga försörjning.

Det som skiljer hobby från näringsverksamhet är avsaknaden av vinstsyfte. Fria kulturarbetares inkomster är vanligen intäkt i näringsverksamhet, trots att det i många fall kan vara svårt att påvisa vinstsyftet med verksamheten.

Du deklarerar överskott av hobbyverksamhet som inkomst av tjänst och du betalar själv dina sociala avgifter. Läs mer om hobby i broschyrerna ”Skatteregler för privatpersoner” (SKV 330) och ”Hobbyverksamhet” (SKV 344).

Hur ska näringsverksamheten deklareras?

Näringsverksamheten ska deklareras på blankett NE. Information om hur du ska fylla i näringsblanketten hittar du i broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 2” (SKV 283).

Stipendier och konstnärsbidrag

Fria kulturarbetare kan få bidrag från olika fonder under benämningen stipendium, arbetsbidrag, grundersättning eller liknande. Om sådant bidrag beviljas för minst tre år, är det skattepliktig inkomst av tjänst (anställningsinkomst). Om det beviljas för kortare tid är ersättningen skattefri. I undantagsfall, vid s.k. projektbidrag, ska bidraget redovisas som intäkt i näringsverksamhet.

Varulager

Värdet på färdiga, ännu ej avyttrade verk, är *summan av*

- materialkostnader
- kostnaden för anlitad arbetskraft
- övriga direkta kostnader.

Värdet av kulturarbetarens eget arbete räknas inte in i lagervärdet. Alster som tillkommit mer i experimentsyfte (skisser, modeller m.m.) tas i normalfallet inte med vid lagervärderingen. Alltför stora krav ställs inte på varulagervärderingen. Men om verksamheten drivs med mera dyrbart material eller i större omfattning, t.ex. med anlitad arbetskraft, kan större krav ställas. Läs mer om varulager under avsnittet varulager.

Upphovsmannakonto

För fria kulturarbetare är ofta inkomsterna mycket varierande och det kan gå lång tid mellan utgift och inkomst. Genom insättning på ett särskilt bankkonto (upphovsmannakonto) kan en fri kulturarbetare jämna ut resultatet av näringsverksamheten mellan olika år. Pengar som satts in på ett upphovsmannakonto, inkomstbeskattas inte förrän det år de tas ut.

Reglerna om upphovsmannakonto innebär att en fri kulturarbetare kan få uppskov med beskattningen av vissa inkomster. Rätten till uppskov omfattar bara inkomster i näringsverksamhet. Anställningsinkomst ger inte rätt till uppskov.

Bara den som fått ersättning för upphovsrätt till litterärt eller konstnärligt verk, i egenskap av upphovsman enligt SFS 1960:729 (upphovsmannaintäkt), har rätt att göra insättning på upphovsmannakonto. Ersättning för fotografiska verk får inte sättas in på upphovsmannakonto.

För att få uppskov med beskattningen av ett visst belopp, krävs att samma belopp betalas in på ett särskilt bankkonto. Det insatta beloppet dras av som en kostnad i näringsverksamhet och blir därför skattefritt så länge det står kvar på bankkontot. När pengar tas ut från bankkontot, ska beloppet deklareras som intäkt i näringsverksamhet.

Andra krav för att få uppskov med beskattning är att

- de sammanlagda upphovsmannaintäkterna under året överstiger motsvarande intäkter under något av de två föregående åren med minst 50 %
- du är bosatt i Sverige vid inkomstårets utgång
- uppskovsbeloppet har satts in på upphovsmannakonto i bank, senast samma dag som inkomstdeklarationen ska lämnas. Får du anstånd med att lämna deklaration, förskjuts senaste inbetalningsdag i motsvarande mån
- uppskovsbeloppet är minst 10 000 kr.

Avdrag får göras med högst 2/3 av överskottet av näringsverksamheten, före uppskovsavdraget och före avdrag för avsättning till egenavgifter. Avdrag får inte göras med högre belopp än att överskottet, efter uppskovsavdraget men före avdrag för avsättning till egenavgifter, uppgår till minst 30 000 kr.

Avdraget får som högst uppgå till samma belopp som upphovsmannaintäkten.

Bankbesked om insättningen ska bifogas inkomstdeklarationen.

Uttag från upphovsmannakonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen och kan göras på hela eller delar av beloppet, dock lägst 1 000 kr. Pengarna får inte stå kvar på kontot längre än i sex år. När pengar tas ut från bankkontot, ska beloppet tas upp som intäkt i näringsverksamheten. Det finns inte några krav på att uttagna pengar ska användas på ett visst sätt.

Underskottsavdrag

Huvudregeln är att underskottet får dras av i näringsverksamheten nästa år. Om näringsverksamheten efter avdrag för tidigare års underskott åter visar underskott, får detta tas med till nästa år osv. (underskottet rullas vidare). Läs mer under ”Underskott av näringsverksamhet”, sidan 49.

Är verksamheten nystartad gäller samma rätt till kvittning mot inkomst av tjänst eller mot annan näringsverksamhet, som för andra nystartade verksamheter – med det tillägget att rätten till kvittning inte är tidsbegränsad. För en fri kulturarbetares underskott får avdrag göras utan beloppsbegränsning, men bara för det aktuella inkomstårets underskott, inte för tidigare års dvs. inte för inrullade underskott.

Kvittning mot tjänst eller annan näringsverksamhet får bara ske om du haft inte obetydliga intäkter under inkomståret och de tre föregående åren. Som intäkt får – i detta fall – din anställningsinkomst räknas med om den avser kulturarbete. Annan anställningsinkomst får inte medräknas.

Ackumulerad inkomst

Ackumulerad inkomst kallas sådan inkomst som du ska deklarera i sin helhet ett år, men som du tjänat in under två eller flera år. För sådan inkomst finns en möjlighet till lindring av den statliga inkomstskatten genom särskild skatteberäkning.

Fria kulturarbetare kan få särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst.

Den ackumulerade inkomsten måste uppgå till minst 50 000 kr. Dessutom ska beskattningsbar förvärvsinkomst uppgå till minst den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt, plus 50 000 kr. Ytterligare en förutsättning är att inkomsten inte satts in på upphovsmannakonto. Läs mer under avsnittet ”Ackumulerad inkomst”, sidan 53.

Exempel: Ackumulerad inkomst

- En författare har arbetat flera år på ett verk. Normalt får han då, under utgivningsåret eller nästa år, en toppinkomst som troligen kan bedömas som en ackumulerad inkomst.
- För konstnärlig verksamhet, exempelvis måleri, kan försäljning i samband med en utställning bedömas som ackumulerad inkomst.

Moms

I broschyren ”Moms inom kulturområdet” (SKV 562) kan du läsa om vilka momsregler som gäller inom kulturområdet.

Lön, egna uttag- eller inkomstfördelning?

Egna uttag (”lön” till dig själv)

När du driver ditt företag i form av enskild näringsverksamhet kan du aldrig ta ut någon lön till dig själv. Däremot kan du göra egna uttag när du behöver pengar privat. Dessa uttag ska bokföras som kapitaluttag. Egna uttag beskattas inte, utan det är resultatet i din verksamhet som du blir beskattad för. Du blir alltså beskattad för ett resultat där du inte får några avdrag för lön till dig själv. I gengäld ska du inte deklarera någon lön från din enskilda näringsverksamhet. Du kan läsa mer om bokföring av egna uttag i broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 1” (SKV 282).

Inkomstfördelning mellan makar

Om både du och din make arbetar i näringsverksamheten kan inkomsten fördelas mellan er. Det finns två olika regler för hur inkomsten kan fördelas. Vilken regel som ska användas styrs av på vilket sätt ni driver verksamheten tillsammans.

Mer information finns i ”Skatteverkets allmänna råd om inkomstuppdelning mellan makar och avdrag för ersättning till barn vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet” och i ”Skatteverkets information om inkomstuppdelning mellan makar och avdrag för ersättning till barn vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet”.

Vilka räknas som makar i skattesammanhang?

Som make räknas i skattesammanhang inte bara fru/man utan också sambo som du har eller har haft gemensamma barn med. Som make räknas också sambo som du tidigare varit gift med.

Reglerna om inkomstfördelning mellan makar gäller också för personer med registrerat partnerskap.

Gemensam verksamhet

För att du och din make ska kunna anses driva verksamheten gemensamt måste ni ha likvärdig ställning i verksamheten. Man tittar då bl.a. på arbetsuppgifter och utbildning.

Exempel: Gemensam verksamhet

Om ni har en taxiverksamhet och båda kör taxi kan ni anses driva verksamheten gemensamt. Om den ena kör taxi och den andra sköter kontorsarbetet anses ni normalt inte driva verksamheten gemensamt.

När ni driver verksamheten gemensamt ska inkomsten delas upp med hänsyn till ert arbete och andra insatser i verksamheten. Detta gäller även vid underskott.

Medhjälparfallet

Om en av er (med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter) har en mer ledande ställning anses denna driva verksamheten och den andra anses hjälpa till.

Exempel: Medhjälparfallet

Du är jurist och driver en advokatbyrå. Din make gör allt kontorsarbete, tar emot telefonsamtal, bokar besök, fakturerar och sköter grundbokföringen. I detta fall anses du ha ledande ställning och din make vara medhjälpare.

I medhjälparfallet kan endast överskott fördelas. Den medhjälpande maken får inte ta större del av inkomsten än vad som motsvarar en marknadsmässig ersättning för utfört arbete. Om ersättningen överstiger 90 kr per timme måste du kunna visa hur ersättningen har räknats fram. Med ersättning menas här makens del av nettointäkten efter avdrag för egenavgifter. Före avdrag för egenavgifter blir beloppet cirka 120 kr (1,33 x 90).

Om den medhjälpande maken utför arbete i bostaden får det räknas med, så länge ersättningen är marknadsmässig. Telefonpassning och representation i bostaden får däremot inte räknas med.

Lön till barn

Du får bara göra avdrag för lön till dina barn om de är över 16 år. Barnets ålder den dag arbetet utförs är avgörande. Betalar du ut ersättning till yngre barn blir du alltså beskattad för detta själv eftersom du inte får göra avdrag för deras ersättning. Den ingår ju då i den vinst du blir beskattad för.

Är barnet över 16 år får du göra avdrag, men bara för marknadsmässig ersättning.

Dessa regler gäller även för styvbarn och fosterbarn.

Underskott av näringsverksamhet

Huvudregel

Huvudregeln är att underskottet får dras av nästa år i samma näringsverksamhet. Om näringsverksamheten efter avdrag av tidigare års underskott åter visar underskott, får detta tas med till nästa år osv. Någon tidsbegränsning för underskottsavdrag finns inte. Underskottet kan tas med så länge näringsverksamheten finns kvar. Underskottet kan inte övertas av någon annan person. Vid dödsfall övertar dödsboet underskottet. Från huvudregeln finns fyra undantag då du kan få avdrag tidigare, se nedan.

Undantag från huvudregel

Omedelbart avdrag 1 – Nystartad verksamhet

Om du vill, får underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet (se ”Aktiv och passiv näringsverksamhet”, sidan 4), dras av. Underskottet får dras av som allmänt avdrag, dvs. från inkomst av annan näringsverksamhet och från inkomst av tjänst. Verksamheten ska ha påbörjats år 2007 eller senare. Avdraget begärs i inkomstdeklarationen på sidan 2.

Avdrag får göras under de första fem åren och med högst 100 000 kr per år. 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.

Exempel: underskott i 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 kr kan inte utnyttjas som allmänt avdrag eftersom avdrag bara kan medges de fem första åren. Beloppet kan dock utnyttjas mot framtida överskott i näringsverksamheten.

För att få dra av underskottet måste hela näringsverksamheten vara nystartad. Det innebär att om du redan driver en näringsverksamhet och påbörjar en ny verksamhet kommer de att ingå i samma näringsverksamhet. Den kan därför inte anses nystartad. Du får inte heller göra avdrag om du någon gång under de fem beskattningsår närmast innan du startade verksamheten, direkt eller indirekt, har bedrivit liknande verksamhet.

Om du har fått (arv, gåva och bodelning) näringsverksamheten från en närstående får du endast göra avdrag om den närstående hade fått avdrag om han fortsatt med verksamheten. Med närstående räknas make, släktingar i rakt upp- eller nedstigande led (föräldrar, far-/morföräldrar, barn, barnbarn), syskon och deras makar och barn samt dödsbo som den

skattskyldige eller hans närstående är delägare i. Med barn avses också styvbarn och fosterbarn.

Om du har köpt näringsverksamheten från förälder eller far- eller morförälder, får du göra avdrag i fem år förutom i följande situationer

- om du någon gång under de fem åren före startåret direkt eller indirekt drivit likartad verksamhet
- att det i näringsverksamheten ingår en privatbostadsfastighet som enligt ägaren räknas som näringsfastighet
- verksamhet utgör en självständig näringsverksamhet i utlandet.

Omedelbart avdrag 2 – Litterär, konstnärlig verksamhet

Om näringsverksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande avser litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet kan du under vissa förutsättningar göra avdrag för underskott även om verksamheten inte är nystartad. Avdrag görs som allmänt avdrag på sidan 2 på inkomstdeklarationen. Se avsnittet om ”Särskilt om kulturell verksamhet”, sidan 44.

Omedelbart avdrag 3 – Näringsfastighet, bostadsrätt

Underskott i en näringsverksamhet där näringsfastighet ingår, ska dras av i sin helhet från kapitalvinst på fastigheten i inkomstslaget kapital om fastigheten sålts under året. Detsamma gäller vid delförsäljning av fastigheten. Det har ingen betydelse om underskottet hänför sig till fastigheten eller till andra delar av näringsverksamheten. Avdraget får inte överstiga kapitalvinsten. Överskjutande del av underskottet tas med till nästa år. Samma regler gäller för underskott i näringsverksamhet med en näringsbostadsrätt. Underskottet dras i första hand av från kapitalvinst på näringsfastighet och i andra hand från kapitalvinst på näringsbostadsrätt. Dessa regler är tvingande.

Omedelbart avdrag 4 – Andelshus

Underskott av näringsverksamhet där ett andelshus ingår kan antingen tas med till nästa år eller dras av med 70 % i kapital. Du får endast dra av ett så stort belopp som belöper på andelslägenheten. Om du även driver annan näringsverksamhet som går med underskott ska du därför kunna visa hur stor del som avser lägenheten. Denna ska dessutom användas på ett sådant sätt att den varit privatbostad om den varit en bostadsrätt, dvs. som bostad eller för uthyrning till närstående e.d.

Avdrag gör du i inkomstdeklarationen ruta 83. Du ska inte själv kvotera beloppet till 70 %, utan du för in hela det utnyttjade underskottet. Skatteverket kvoterar beloppet.

Näringsverksamheten upphör

En näringsverksamhet upphör när det inte finns några tillgångar eller skulder kvar i verksamheten. När näringsverksamheten upphör får du, året efter det att verksamheten upphörde, dra av slutligt underskott som en förlust med 70 % i kapital. Om verksamheten upphörde under räkenskapsåret 2011 får slutligt underskottsavdrag alltså dras av först i deklarationen taxeringen 2013. Du får fördela avdraget på detta år och de följande två åren, dvs. i exemplet 2013–2015.

Dessa regler gäller inte om du startat en ny verksamhet samma år som du har upphört med en annan verksamhet. Reglerna gäller inte heller för underskott av självständig näringsverksamhet i ett land utanför EU/EES. Du får inte dra av den del av underskottet som beror på att tillgångar eller tjänster tagits ut ur näringsverksamheten utan att uttagsbeskattning skett.

Underskottet ska du dra av i inkomstdeklarationen, ruta 83. Du för in hela det okvoterade underskottet. Skatteverket kvoterar beloppet, se även i broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 2” (SKV 283).

Underskottsavdrag efter dödsfall

Dödsbo har rätt att ta med underskott av näringsverksamhet framåt enligt huvudregeln år från år från dödsfallsåret till det år näringsverksamheten avvecklas, t.ex. genom att slutligt arvskifte sker. Även övriga regler om underskottsavdrag enligt ovan är tillämpliga på dödsbon. Avdrag för slutligt underskott kan inte utnyttjas efter det att dödsboet slutligt skiftats.

Konkurs, ackord och skuldsanering

Är du försatt i konkurs har du inte rätt till avdrag för underskott för andelshus eller som slutligt avdrag eller vid nästa års taxering. Förbudet gäller för alla näringsverksamheter. Om konkursen läggs ned därför att borgenärerna fått full betalning medges avdrag. Den som erhållit ackord utan konkurs får i motsvarande fall inte avdrag för ett så stort belopp av underskottet som motsvarar den bortfallna skulden.

Exempel: Underskott vid ackord

Björn får genom ackord en skuld i näringsverksamheten nedsatt från 400 000 kr till 100 000 kr, dvs. med 300 000 kr.

Underskottet i verksamheten vid beskattningsårets ingång är 500 000 kr.

Av underskottet är endast 200 000 kr avdragsgillt (500 000 kr - 300 000 kr).

Samma regler som vid ackord tillämpas också då viss del av skulderna fallit bort genom skuldsanering enligt skuldsaneringslagen.

Överlåtelse och avveckling av näringsverksamhet

Vid överlåtelse av näringsverksamhet ska ersättningen beskattas enligt de regler som gäller för inkomst av näringsverksamhet. Överlåtelsen betraktas som den sista affärshändelsen i verksamheten. Ersättningen för lager, inventarier, goodwill etc. tas upp som inkomst av näringsverksamhet. För inventarier, goodwill etc. får du dra av den del av anskaffningskostnaden som inte tidigare har avskrivits. Om du behåller ett näringsinventarium (t.ex. en personbil eller dator) i samband med att du avvecklar eller överlåter din verksamhet betraktas detta som ett uttag ur näringsverksamheten. Ett sådant uttag ska tas upp till beskattning i näringsverksamheten. Uttaget redovisas till marknadsvärde på samma sätt som övriga uttag ur verksamheten.

Om näringsverksamheten upphör ska de avsättningar som gjorts till expansionsfond, periodiseringsfond och ersättningsfond återföras till beskattning, se sidorna 25–31. Om näringsverksamheten upphör utan att den förs över till annan får sparat fördelningsbelopp utnyttjas mot återförda periodiserings- och expansionsfonder, se sidan 22. Uppkommer det för det sista verksamhetsåret ett underskott får 70 % av detta dras av i inkomstslaget kapital, se sidan 50.

Moms

Normalt ska du ta ut moms vid försäljning av varor. Om du säljer hela verksamheten ska du däremot inte ta ut någon moms, under förutsättning att köparen har rätt till avdrag eller återbetalning av ingående moms.

Ett uttag av en tillgång ska också beskattas för moms. Det gäller bara bara om du har fått avdrag för ingående moms när du förvärvade tillgången. Har du t.ex. inte dragit av ingående moms när du köpte en personbil ska du inte heller uttagsbeskattas för moms när du tar ut den.

Vid uttag av varor är beskattningsunderlaget inköpspriset eller, om det saknas, självkostnadspriset. Är marknadsvärdet lägre än dessa värden används marknadsvärdet, se exemplet ”Avveckling av näringsverksamhet” på nästa sida.

Bokföring vid avveckling

Verksamheten är avvecklad när samtliga tillgångar och skulder har tagits ut ur verksamheten. Ett uttag av en tillgång bokför du som försäljning till ett pris motsvarande marknadsvärdet på tillgången. Eftersom företaget inte erhåller några pengar är motkontot eget kapital (eget uttag). Marknadsvärdet på skulder är i regel det nominella beloppet. Skulder kan därför bokas bort mot eget kapital (egen insättning).

Ofta är det maskiner och inventarier som tas ut. Det kan bokföras på olika sätt. Lämpligen kan uttaget bokföras på det sätt som gäller för förenklat årsbokslut. Det innebär att inventariekontot minskas (krediteras) med marknadsvärdet på de uttagna tillgångarna. Överstiger marknadsvärdet det bokförda värdet ska inventariekontot krediteras med så stort belopp att saldot blir noll kronor. Resterande belopp tas upp som intäkt. Finns det vid årets slut ett bokfört värde kvar på inventariekontot skrivs detta av till noll kronor, se exemplet ”Avveckling av näringsverksamhet” på nästa sida.

Om du tar ut varulagertillgångar (tillgångar som du haft för försäljning) bokför du detta som en vanlig försäljning till marknadsvärdet. Skillnaden mot en vanligt försäljning är att du debiterar eget kapital istället för kassa eller bank, se exemplet ”Avveckling av näringsverksamhet” på nästa sida.

Näringsbilagor

Det år verksamheten överlåts eller avslutas ska NE-bilagan, och eventuella underbilagor, lämnas på vanligt sätt. Om avgiftsunderlaget överstiger 1 000 kr ska avgifter betalas. En avstämning av avgifterna ska då göras följande år. För att undvika att behöva göra en avstämning och lämna en NE-bilaga kan schablonavdraget anpassas så att påförda avgifter kommer att överensstämma med de som kommer att påföras. För att uppnå sådan överensstämmelse kan schablonavdrag dras av enligt nedanstående tabell (beräkningen kan avvika med någon enstaka krona). Observera att hänsyn inte tagits till bl.a. karensdagar eller nedsättning av egenavgifter. För mer information om avgifter se ”Skatteuträkningsbroschyren” (SKV 425). För egen beräkning av schablonavdraget se exemplet ”Avstämning av avgifter” på nästa sida.

Avgiftsuttag avseende	Avgiftsuttag %	Schablonavdrag %
Aktiv näringsverksamhet född 1946 – 1984	28,97	22,46
Aktiv näringsverksamhet född 1938 – 1945	10,21	9,26
Aktiv näringsverksamhet född 1985 eller senare	14,88	12,95
Passiv näringsverksamhet	24,26	19,52

Underskott

Om det uppkommer ett underskott i verksamheten när den avslutatas medges ett avdrag i inkomstslaget kapital med 70 % av underskottet, se avsnittet ”Underskott av näringsverksamhet” under rubriken ”Näringsverksamheten upphör”. Se även broschyren ”Bokföring, bokslut och deklaration del 2” (SKV 283) och deklarationsanvisningar till R47 – R48.

Exempel - Avstämning av avgifter

Viktoria har avslutat näringsverksamheten den 1 maj. Detta sista år visar verksamheten ett överskott på 10 000 kr före avdrag för egenavgifter (NE-bilagan ruta 42).

Viktoria är försäkrad med 14 dagars karenstid. Avgiftsuttaget är därför 0,11 procent lägre, d.v.s. 28,86 %. Hon beräknar därför schablonavdraget till 22,03% (28,26/1,2826).

I ruta 43 gör hon avdrag med 2 203 kr (10 000 kr x 22,03 %). Beskattningsbar inkomst av aktiv näringsverksamhet blir 7 797 kr.

Egenavgifter kommer att tas ut med 2 203 kr (28,26 % x 7 797 kr), vilket överensstämmer med schablonavdraget.

Om avgiftsunderlaget (överskottet) hade varit 100 000 kr hade Viktoria haft rätt till nedsättning av egenavgifterna med 5 %. Då hade hon gjort schablonavdrag med 18,87 % (23,26/1,2326).

Exempel: Avveckling av näringsverksamhet

Klara har drivit enskild näringsverksamhet, försäljning av rengöringsmateriel, under ett antal år. Nu vill hon avsluta den. I verksamheten finns två anläggningstillgångar, en personbil och en dator. Dessa tillgångar tar Klara ut för privat bruk.

I verksamheten finns en skuld på 50 000 kr. Klara tar över denna skuld. Verksamheten avslutas i början av året och hon har därför inte haft några inkomster eller utgifter under året.

Vid tidigare års taxeringar har Klara gjort avdrag för periodiseringsfonder med 11 000 kr som inte är återförda.

1. Bokföring av uttag

a) Uttag av inventarier

Marknadsvärdet (det verkliga värdet inkl. moms) för bilen är 55 000 kr och 2 500 kr för datorn. Det bokförda och skattemässiga värdet på inventarierna är 60 000 kr.

Uttaget av datorn bokförs kredit inventarier 2 000 kr och utgående moms 500 kr (moms beräknas med 20 % på marknadsvärdet eftersom det understiger inköpspriset). Eget kapital debiteras med 2 500 kr. Uttaget av bilen bokförs kredit inventarier och debet eget kapital 55 000 kr (ingen moms tas ut på personbilar om avdrag inte medgavs vid inköpet).

b) Uttag av lagertillgångar

Klara tar även ut diverse rengöringsmedel med ett marknadsvärde på 3 500 kr. Eftersom inköpspriset bara är 2 000 kr tas moms ut med 25 % på detta belopp. Klara bokför kredit försäljning 3 000 kr och utgående moms 500 kr (25 % x 2 000 kr). Eget kapital debiteras med 3 500 kr.

c) Övertagande av skuld

Klara debiterar skuldkontot och krediterar eget kapital med 50 000 kr.

2. Bokslutet

a) Inventariekontot

Saldot på inventariekontot vid årets slut är 3 000 kr (60 000 - 2 000 - 55 000). Hela detta värde skrivs av (avskrivning inventarier 3 000 kr).

b) Lagerkontot

Ingående värde på lagerkontot var 2 000 kr. Lagerkontot tas upp till noll kronor och bokförs som kostnad varor (2 000 kr).

3. NE-bilagan

a) Balans- och resultaträkningen (sid. 1).

Balansräkningen innehåller inga poster. Resultaträkningen innehåller följande poster

- Intäkt varor (R3) + 3 000 kr
- Kostnad varor (R5) - 2 000 kr
- Avskrivning inventarier (R10) - 3 000 kr
- Bokfört resultat (R11) = - 2 000 kr

b) Skattemässiga justeringar (sid.2)

Bokfört resultat, - 2 000 kr, förs in i R12. Klara återför därefter periodiseringsfonderna 11 000 kr (R32) till beskattning. Vidare stämmer hon av föregående års avsättning till egenavgifter: + 14 000 kr i medgivna avdrag (R40) och - 13 000 kr i påförda avgifter (R41).

Resultatet före årets avsättning för egenavgifter är + 10 000 kr (-2 000 + 11 000 + 14 000 - 13 000). För att slippa göra en avstämning av egenavgifterna nästa år gör hon avdrag för årets egenavgif-

forts. på nästa sida

forts. från föregående sida

ter med 2 246 kr i R43, se tabell ovan och exempel ”Avstämning av avgifter”.

4. Moms

Klara ska betala 500 kr i utgående moms för uttaget av datorn och 500 kr för uttaget av varor (se 1a och 1b ovan). Klara redovisar momsen i inkomstdeklarationen och fyller därför i en momsbilaga. I ruta 06 i momsbilagan anger hon beskattningsunderlaget 4 000 kr och i ruta 10 momsbeloppet 1 000 kr. I inkomstdeklarationen redovisas momsbeloppet i ruta 109.

Hur avregistrerar jag min näringsverksamhet

Om du upphör att bedriva näringsverksamhet ska du återkalla ditt godkännande för F-skatt. Detta gör du genom att skriftligen meddela Skatteverket att du inte längre bedriver näringsverksamhet. Anmälan kan göras på Skatteverkets blankett SKV 4639 eller på baksidan av ditt registreringsbevis. Du kan också göra anmälan elektroniskt på **www.verksamt.se**.

Om du har varit registrerad som arbetsgivare eller för mervärdesskatt ska du även anmäla att du vill avregistrera dig från detta. Det gör du också på något av ovan nämnda sätt. Du bör också lämna in en ny preliminär deklaration för att ändra den debiterade preliminärskatten. Observera att NE-blanketten ska lämnas in även om verksamheten inte har bedrivits ett helt år. Detta betyder att du måste lämna NE-blanketten taxeringsåret 2012 även om verksamheten avslutades i januari 2011.

Om du inte avregistrerar din näringsverksamhet kommer du att vara registrerad som om du fortfarande bedriver verksamhet. Detta innebär bl.a. att ditt slutskattebesked kommer först i december om du ska redovisa din verksamhet på blankett NE.

Ackumulerad inkomst

Ackumulerad inkomst kallas sådan inkomst som du ska deklarera i sin helhet ett år men som du tjänat in under två eller flera år. För sådan inkomst finns en möjlighet till lindring av den statliga inkomstskatten genom en särskild skatteberäkning. Den särskilda skatteberäkningen gäller både inkomst av tjänst och näringsverksamhet.

Den ackumulerade inkomsten måste vara minst 50 000 kr. Dessutom ska den beskattningsbara inkomsten överstiga den nedre skiktgränsen för statlig inkomstskatt (383 000 kr för inkomstår 2010) med minst 50 000 kr, det vill säga uppgå till 433 000 kr. Läs mer i ”Skatteuträkningsbroschyren” (SKV 425).

Den ackumulerade inkomsten fördelas på en genomsnittsinkomst för de år på vilka inkomsten ska fördelas. Fördelning kan ske på maximalt 10 år. Det är du själv som ska visa hur många år inkomsten hänför sig till. Vid inkomstberäkningen minskas den ackumulerade inkomsten med kostnader som får dras av.

Näringsverksamhet

Inkomst som kan bli föremål för särskild skatteberäkning i inkomst av näringsverksamhet är bl.a.

- återförda värdeminskningsavdrag vid försäljning av näringsfastighet
- vissa försäkringsersättningar
- vissa skadeersättningar
- vissa expropriationsersättningar
- vissa intäkter vid nedläggning av näringsverksamhet
- intäkt vid överlåtelse av vissa rättigheter
- intäkt pga. vetenskaplig, litterär eller konstnärlig verksamhet e.d.
- expansionsfond och periodiseringsfonder som återförs då näringsverksamhet upphör.

Exempel på ackumulerade inkomster i näringsverksamhet är om du arbetat i flera år med ett enda uppdrag och får hela ersättningen när uppdraget är utfört. Avsikten är inte att ackumulerad inkomst ska komma ifråga i någon större omfattning i näringsverksamhet. Det får anses som normalt att näringsinkomsterna växlar från år till år.

Ansökan

Har du en ackumulerad inkomst ska du själv ansöka om särskild skatteberäkning. Ansökan gör du i inkomstdeklarationen eller i begäran om omprövning inom fem år efter taxeringsåret. Du kan också innan utbetalningen av inkomsten ansöka om jämkning av din preliminära skatt. När du sedan lämnar deklarationen upplyser du om att du vill att reglerna om ackumulerad inkomst ska tillämpas.

Broschyrer och annan information

Skatteverket ger ut broschyrer och annan information som behandlar olika områden inom beskattning. Nedan finns ett axplock av broschyrer m.m. som kan vara till nytta för dig som driver näringsverksamhet.

Informationen kan du hämta på www.skatteverket.se. De flesta broschyrerna kan du också beställas via vår servicetelefon 020-567 000.

Starta företag
- Företagsregistrering (SKV 418).
- Starta företag (SKV 462).
- F-skattsedel för företagare (SKV 432).

På www.verksamt.se hittar du råd och information kring hur du planerar, startar, driver och avslutar ditt företag.

Förenklat årsbokslut
- Bokföring, bokslut och deklaration del 1 (SKV 282).
- Så här upprättar du ett förenklat årsbokslut (SKV 307).*

Tips!
Pröva att upprätta ett förenklat årsbokslut på Skatteverkets webbplats med det exempel som finns i broschyren ”Så här upprättar du ett förenklat årsbokslut”.

Deklarera enskild näringsverksamhet
- Bokföring, bokslut och deklaration del 1 och 2 (SKV 282 och 283).
- Deklarera på NE-blanketten – kortfattad information med exempel (SKV 306)*.

Moms
- Momsbroschyren (SKV 552).
- Moms vid utrikeshandel (SKV 560).
- Moms- och arbetsgivardeklarationer (SKV 409).

Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter
- Skatteavdrag och arbetsgivaravgifter (SKV 401).
- Moms- och arbetsgivardeklarationer (SKV 409).
- Kontrolluppgifter – lön, förmåner m.m. (SKV 304).
- Traktamente och andra kostnadsersättningar (SKV 354).

Förmåner
- Skatteverkets information om värdering av bilförmån att tillämpas för beskattningsåret 2011 (SKV M 2010:16) och 2012 (SKV M 2011:27).
- Skatteverkets information om vissa förmåner att tillämpas vid beräkning av skatteavdrag och arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2011 (SKV M 2010:14) och 2012 (SKV M 2011:25).

Bilförmånsvärdet beräknar du enkelt på Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se (sök på ”Bilförmånsberäkning”).

Fastighetsägare
- Försäljning av näringsfastighet (SKV 313).
- Frivillig skattskyldighet för moms vid uthyrning av lokaler (SKV 563).
- Fastighetsavgift och fastighetsskatt (SKV 296).
- Beskattning av ersättningar för markintrång m.m. (SKV 254)*.

Kulturarbetare
- Moms inom kulturområdet (SKV 562)*.

Beräkna din skatt
- Skatteuträkningsbroschyren (SKV 425).

Skattekontot
- Skattekontobroschyren (SKV 408).

* Finns bara som pdf-fil på *www.skatteverket.se*

SÖKORD

A
Ackord 50
Ackumulerad inkomst
27, 30, 35, 48, **53**
Aktiv näringsverksamhet **4**, 32, 37
Allframtidsupplåtelse 39
Andelar 38
Anläggningsbidrag 41
Anskaffningsvärde 17, 34, 42
Anslutningsavgift 41
Anställningsinkomst 4, 46
Arbetsgivaravgifter 16
Arbetsresor 10
Arbetsrum 13
Arealersättning 38
Arrendator 40
Arrende 40
Avdragsutrymme, skog 42
Avskrivning 17, 34
Avskrivningsunderlag 34
Avveckling 51
Avverkningsrätt 37, 39, 42

B
Balanspost 40
Balansräkning 6
Barn 49
Beskattning 5
Bilförmån 7
Bilkostnader 10
Bokföring 6
Bokföringslagen 6
Bokföringsskyldig 6
Bommar 42
Bostad 33
Bostadsförmån 8, 33
Boxar 41
Brand 43
Brandskada 31
Brunnar 41
Bränsle 38
Byggnadsinventarier 35, 41
Bås 41
Båsavskiljare 41

D
Dagbrunnar 42
Datorer 17
Delförsäljning 39
Del i handelsbolag 4
Djurbidrag 38
Djurbidragsrätt 40
Drivmedelsförmån 7
Dröjsmålsräntor 9

E
Efterlikvid 38
Egenavgifter 5, 13
Ekonomisk livslängd 17
El 38
Enfamiljshus 32
Engångsersättning 39
Enkelt bolag 5
Ersättningsfond 31, 34
Expansionsfond 25
Expansionsfondsskatt 25

F
Faktura 6
Fastighetsförvaltning 36
Fastighetsskatt 33, 35, 45
Flera näringsverksamheter 4
Foderbord 41
Fodergrindar 41
Fotbollsplaner 35
Fotografiska verk 47
Framtida återväxtåtgärder 40
Fria kulturarbetare 46
Fritidsboende 32
Frivillig skattskyldighet **36**
Färdiga varor 19
Färister 42
Förbättringar, byggnad 33, 39
Fördelningsbeloppet 21
Föredrag 46
Företagshälsovård 10
Författare 46
Förmåner 16
Förmögenhet 36
Försäkringsersättning 8, 31, 44
Försäkringspremier 10, 37
Försäljning av lantbruksenhet 45
Försäljning av näringsfastighet 35
Försäljning av varor och tjänster 6

G
Gemensam verksamhet 48
Goodwill 19
Grindar 42
Grustäkt 39
Gåvor 11
Gödselstad 41

H
Halvfabrikat 19
Hamninlopp 35
Hissar 41
Hobbyinkomst 46
Hyresrätt 19
Hyrestillägg 33
Hyror 33

I
Immateriell tillgång 19
Inkomstdeklaration 6
Inkomstfördelning 48
Inkomstslag 4
Insatsemission 38
Insektsangrepp 43
Intäkter 6, 33
Invallning 41
Inventarier 17
Inventering 20

J
Jordbruksfastighet 37

K
Kalavverkning 40
Kanaler 35
Kapital 4
Kapitalförlust 4, 35
Kapitaltillgång 32
Kapitaltillskott 24
Kapitalunderlag 22, 26
Kapitalvinst 4, 35
Kommission 19
Konkurs 50, 52
Konstlärare 46
Konstnärlig verksamhet 46
Konstnärsbidrag 47
Koportar 41
Kostnader, allmänt 9
Kostnader, fastighet 33
Kostnader, jord- och skogsbruk 39
Kursvinster 9
Kvitto 6
Kylbassänger 41

L
Lager 19, 47
Lagervärdering av djur 42
Lantbruksenhet 37
Litterär verksamhet 46
Logi 12
Lokalkostnader 12
Lön 16, 48

M
Makar 48
Mark 36
Markanläggning **35**, **41**
Markinventarier 35, 42
Marknadsmässig hyra 33
Marknadsvärde **17**, 33, 38
Markvägar 41
Maskiner 17
Medhjälparfallet 48
Medlemsavgifter 11
Medlemsfordran 38
Medlemsinlåning 38
Miljöstöd 38
Mjölkkvot 40
Mjölklikvider 38
Mjölkningsanläggningar 41
Moms 36, 48
Mutor 12

N
Negativt kapitalunderlag 22
Negativ räntefördelning 21
Nyodling 41
Nyttjanderätt 39
Näringsbidrag **8**, 34, 38, 42
Näringsfastighet 33, 34
Näringsverksamhet 4
Näringsverksamheten upphör 50
Näringsverksamhet i utlandet 4
Närstående 33

O
Obebyggd tomtmark 32
Olyckshändelse 31
Omedelbart avdrag 17
Omklassificering 32
Omsättning 19

P
Parkeringsplatser 33, 35
Passiv näringsverksamhet **4**, 32, 37
Patenträtt 19
Pensioner 4, 16
Pensionsförsäkringar 14
Pensionskostnader 14
Pensionssparkonto 14
Periodiseringsfond 30
Permanentboende 32
Personalfester 16
Personalkostnader 16
Plantering 35
Positiv räntefördelning 20
Privata uttag 7
Privatbostadsfastighet **32**, 33, 37
Procentsatser för avskrivning av näringsfastighet 34
Producentföreningar 38
Pumpar 41

R
Rabatt 9
Rationaliseringsförvärv 42, 43
Reparation 33, 39
Representation 11
Representationsgåvor 11
Resor 10
Restvärdeavskrivning 18
Resultaträkning 6
Retroaktiv företagsombildning 26
Rotpost 39
Royalty 9
Råämnen 19
Räcken 42
Räkenskapsenlig avskrivning 17
Räntefördelning 20
Räntekostnader 13, 40

S
Samfällighet 39
Sanktionsavgifter 11
Servitutsrätt 39
Silo 41
Sjuk- och hälsovård 10
Sjukpenning 9
Självständig verksamhet 4
Skattemässigt värde 19
Skog 39
Skogsavdrag 42
Skogsavverkning 37
Skogsbruksfastighet 37
skogsimpediment 37
Skogskonto 39, **43**
Skogsmark 39
Skogsprodukter 42
Skogsskadekonto 39, **44**
Skogsvägar 35, 41
Skulder 23, 26
Skuldsanering 50
Småhus 32, 37
Socialavgifter 5
Spaltgolv 41
Sparat utrymme 22, 24
Spiltor 41
Statligt räntebidrag 33
Stenbrytning 41
Stipendier 47
Stormfällning 43
Studiecirkel 46
Stängsel 42
Stödrättigheter 38
Substansminskning naturtillgång 35
Särskild löneskatt 5, 14
Särskild post 24, 26

T
Tankhyra 38
Tillfälliga markanläggningar 35
Tillgångar 17, 22, 26
Tillsynsresor 40
Tjänst 4
Tomtmark 32, 33
Torkanläggning 41
Tröghetsregel 32
Tvåfamiljshus 32
Tvångsinlösen 31
Täckdiken 35, 41

U
Underhåll 33, 35, 39
Underskott 35, 47, **49**
Upphovsmannakonto 47
Upphovsrätt 47
Uppvärmning av bostad 38
Urinbrunn 41
Uthyrning av verksamhetslokal 36
Uttag av varor 38
Utvidgat reparationsbegrepp 33, 39

V
Varaktig verksamhet 4
Varulager 47
Vattenkoppar 41
Verifikation 6
Verkligt värde 20
Verksamhetsort 12
Verktyg 17
Vinstsyfte 4
Virkesförädling 37
Vägar 35
Vägbroar 41
Värdeminskning **17**, 32, 34, 35, 41
Värdering av lager 20
Värdering av tillgång 23, 26
Växande gröda 39, 40

Y
Yrkesmässig verksamhet 4

Å
Åkermark 37
Årsbokslut 6
Återbäring 38

Ö
Ökade levnadskostnader 12
Öppna diken 41
Övergångspost 24
Överlåtelse av näringsverksamhet 27, 30, 31, 51
Översvämning 43
Övrig mark 37

Det här kan du göra med e-legitimation

Med e-legitimation kan du

- se hur mycket som finns på ditt skattekonto
- lämna moms- och arbetsgivardeklarationer (gäller enbart näringsidkare)
- lämna moms- och arbetsgivardeklarationer via ombud
- lämna inkomstdeklaration med de vanligaste bilagorna
- ändra eller lägga till uppgifter i inkomstdeklarationen
- anmäla bankkonto för skatteåterbäring
- ansöka om jämkning (ändrad beräkning av skatteavdrag)
- registrera företag via verksamt. se
- anmäla flyttning
- skriva ut personbevis på din egen skrivare
- lämna kontrolluppgifter
- upprätta förenklat årsbokslut

Du kan göra mycket mer med e-legitimation, inte bara hos Skatteverket. Det skapas allt fler liknande tjänster som du kan ha nytta av.

Läs mer på **www.skatteverket.se** under E-tjänster.

Behöver du hjälp?

Vi har information för dig som ska deklarera din enskilda firma (NE) eller ditt handelsbolag (INK4, N3A). Vi gör en genomgång av vad som ska fyllas i på blanketterna. Titta på **www.skatteverket.se** och välj Informationsträffar och välj din region.

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**

Skatteverket

SKV 295 utgåva 16. Utgiven i januari 2012.