



Sveriges lantbruksuniversitet
Swedish University of Agricultural Sciences

Fakulteten för landskapsarkitektur, trädgårds- och
växtproduktionsvetenskap

Enskild firma, aktiebolag eller både och?

- Skatteskillnader och andra effekter i lantbruksföretag

Sole proprietorship, limited company or both?

- Tax differences and other effects in agricultural companies

Erik Bertilsson

Albin Skure

Självständigt arbete • 7,5 hp • Grundnivå, G1E

Lantmästare - kandidatprogram

Alnarp 2019

Enskild firma, aktiebolag eller både och?

Sole proprietorship, limited company or both?

Erik Bertilsson & Albin Skure

Handledare: Jan Larsson, Sveriges Lantbruksuniversitet (SLU), Institutionen för arbetsvetenskap, ekonomi och miljöpsykologi.

Biträdande handledare: Knut Wälstedt, Företagaren Plan B

Examinator: Erik Hunter, Sveriges Lantbruksuniversitet (SLU), Institutionen för arbetsvetenskap, ekonomi och miljöpsykologi.

Omfattning: 7,5 hp

Nivå och fördjupning: Grundnivå, G1E

Kurstitel: Självständigt arbete i lantbruksvetenskap - G1E-lantmästare-kandidatprogram

Kurskod: EX0887

Program/utbildning: Lantmästare - kandidatprogram

Utgivningsort: Alnarp

Utgivningsår: 2019

Elektronisk publicering: <http://stud.epsilon.slu.se>

Nyckelord: Aktiebolag, enskild firma, företagsform, ägarskifte, generationsskifte, mjuka värden, risk, lönsamhet, lantbruksföretag, företagsledning, skatt.



Sveriges lantbruksuniversitet
Swedish University of Agricultural Sciences

Fakulteten för landskapsarkitektur, trädgårds-
och växtproduktionsvetenskap
Institutionen för biosystem och teknologi

FÖRORD

Lantmästare - kandidatprogram är en 3-årig universitetsutbildning som omfattar 180 högskolepoäng (hp). Inom programmet är det möjligt att ta ut två examina, en lantmästarexamen 120 hp och en kandidatexamen 180 hp. En av de obligatoriska delarna i denna är att genomföra ett eget arbete som ska presenteras med en skriftlig rapport och ett seminarium. Detta arbete kan t.ex. ha formen av ett mindre försök som utvärderas eller en sammanställning av litteratur vilken analyseras. Detta arbete är utfört under vårterminen under programmets andra år, för lantmästarexamen, och motsvarar ca 5 veckors heltidsstudier.

Idén till studien kom från ett projekt vid namn "Företagaren Plan B" som drivs av vår handledare Jan Larsson och vår biträdande handledare Knut Wålstedt. Vi är själva intresserade av företagande och företagsledning och ville därför undersöka betydelsen av vilken företagsform företaget drivs i vid ett ägarskifte.

Vi vill rikta ett stort tack till vår biträdande handledare Knut Wålstedt för sitt stora engagemang och vilja att hjälpa, Anders Andersson för att han ställt upp på intervju och öppet delat med sig av egna erfarenheter och kunskaper. Ett stort tack riktas också till Linus Jonsson för att ha ställt upp på intervju och delat med sig av bankens perspektiv samt egna erfarenheter och Jan Larsson för att han ställt upp som handledare och på så vis gjort detta arbete möjligt.

Ett tack riktas även till projektet "Företagaren Plan B" som har bidragit med resekostnader för intervjuer samt för arbetet nödvändig litteratur.

Erik Hunter har varit examinator.

Alnarp maj 2019

Erik Bertilsson
Albin Skure
(Lantmästarstudenter)

Innehåll

SAMMANFATTNING	6
SUMMARY	8
INLEDNING	10
Bakgrund	10
Tidigare studier	11
Kunskapsgap	12
Syfte	13
Mål	13
Avgränsning	13
2. INSTITUTIONELLA REGELVERK	14
Enskild firma	14
<i>Beskattning</i>	14
Resultatreglering	14
<i>Expansionsfond</i>	14
<i>Periodiseringsfond</i>	15
<i>Räntefördelning</i>	15
Egenavgifter och Arbetsgivaravgifter	15
<i>Nedsättning egenavgifter</i>	16
Underskott	16
Aktiebolag	17
<i>Privata och publika aktiebolag</i>	17
<i>Struktur och ledning</i>	17
<i>Beskattning i aktiebolag</i>	18
<i>Periodiseringsfond</i>	18
Underskott	18
Ägarskifte	19
<i>Benefika och onerösa avtal</i>	19
<i>Gåva</i>	19
<i>Köp</i>	20
<i>Blandat fång</i>	20
Överföring till det nya aktiebolaget	20
<i>Inkrämsöverlåtelse</i>	20
<i>Apport</i>	21
<i>Underprisöverlåtelse</i>	21
3. MATERIAL OCH METOD	22

Institutionella regelverk	22
Intervjuer	22
Fiktivt företagscase	22
4. RESULTAT	24
Intervjuer	24
Fiktivt företagscase - skattemässiga konsekvenser	26
5. DISKUSSION	29
REFERENSER	31
Skriftliga	31
BILAGOR	34
Bilaga 1	34
Bilaga 2	37
Bilaga 3	39
Bilaga 4	41
Bilaga 5	42
Bilaga 6	44
Bilaga 7	46
Bilaga 8	47
Bilaga 9	48
Bilaga 10	49
Bilaga 11	50
Bilaga 12	51
Bilaga 13	53
Bilaga 14	55

SAMMANFATTNING

Rationaliseringen av svenskt jordbruk leder till större enheter och högre omsättning, vilket gör valet av företagsform allt viktigare för lantbruksföretagare. Aktiebolag för driften ökar i popularitet hos lantbruksföretagare. Beror detta på mjuka värden, som risk och personligt ansvar eller är det hårda värden, som skattemässiga fördelar och att få en tydlig gräns mellan ägarens och företagets ekonomi som har störst betydelse? I takt med detta så stiger medelåldern på Sveriges lantbrukare, vilket innebär många kommande ägarskiften. Det finns mycket litteratur och studier angående skatteskillnader mellan företagsformerna och ämnet ägarskifte är även det relativt bevandrat. Kopplingen mellan dessa frågor, nämligen betydelsen av valet av företagsform i samband ett ägarskifte, upplevs relativt outforskad och är därför intressant att undersöka närmare.

Resultatreglering är ett viktigt verktyg för att i både enskild firma och aktiebolag skjuta fram skatt eller att på olika sätt jämna ut sitt skattemässiga resultat. Enskild firma har möjlighet till bl.a. periodiseringsfond, expansionsfond och räntefördelning. Aktiebolag har främst möjlighet till avsättning till periodiseringsfond. Det innebär att en del av resultatet sätts av till denna fond, som dock måste återföras senast sex år efter avsättning. Expansionsfond är ett sätt för en enskild firma att likställa sin beskattning med aktiebolag. Avsättningen beskattas med expansionsfondsskatt, som är densamma som bolagsskatten för aktiebolag (22 %, år 2018). Denna skatt återbetalas vid återföring. Räntefördelning är ytterligare ett sätt för en enskild firma att likställa beskattningen med aktiebolag, genom att ändra skatteslag på en del av resultatet från inkomst av näringsverksamhet till inkomst av kapital.

För att undersöka betydelsen av valet av företagsform i samband med ägarskifte så består arbetet av en litteraturläsning vid namn "Institutionella regelverk", där fakta inhämtats från relevanta och trovärdiga källor, två semistrukturerade intervjuer med sakkunniga inom ämnet med stor erfarenhet i frågan samt ett fiktivt företagscase där skattemässiga konsekvenser hos de båda företagsformerna undersökts. Efter dessa olika former av kunskapsinhämtning har vi kommit fram till olika resultat och slutsatser.

Den skattemässiga skillnaden mellan företagsformerna är marginella året för avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond. Återföringen av dessa medel kan dock skapa stora skattemässiga konsekvenser om återföringen sker ett år med bra resultat. Det krävs alltså år med sämre resultat när återföringen sker för att få full effekt av resultatregleringen. I det fiktiva företagscaset resulterade aktiebolaget i lägst slutlig skatt, vilket kan förklaras av att en del av resultatet beskattas under inkomstslaget kapital tack vare utdelning enligt fåmansreglerna. Detta är aktiebolagets största fördel efter förutsättningarna som getts i detta arbetet.

Aktiebolag lämpar sig bäst vid delägarskap. Man kan på så vis utföra ett tvådelat ägarskifte där den tänkta övertagaren av fastigheten får komma in som delägare i driftsbolaget och får på så vis känna större ansvar och delägarskap i verksamheten, vilket är positivt. Ett bildande av aktiebolag inom lantbruk minskar inte den personliga risken i praktiken. Att påstå att risken minskar stämmer inte överens med verkligheten då fastigheten, som alltid ägs av en enskild firma bortsett från några få undantag, ofta får sättas som säkerhet vid belåning etc. En kombination av både enskild firma och ett aktiebolag för driften i verksamheten kan vara optimalt sett ur skattesynpunkt, då aktiebolaget kan utnyttja lågbeskattad utdelning och den enskilda firman kan utnyttja expansionsfond och positiv räntefördelning. Vad gäller själva ägarskiftet av fastigheten så resulterar ett ägarskifte genom gåva i ett lägre avskrivningsunderlag och ett lägre bokfört värde för den övertagande parten. Ett ägarskifte genom köp leder till en högre köpeskilling, högre skatt och stämpelskatt för köparen.

Resultaten från arbetet riktar sig mot, och är mest intressant för företagare med en resultatnivå som liknar det fiktiva företags. Det är även intressant för lantbruksföretagare som av olika anledningar funderar på att ombilda företaget till aktiebolag eller enskild firma, då arbetet även berör andra aspekter än skatt.

SUMMARY

The rationalization of Swedish agriculture leads to larger units with higher economic turnover, which makes the choice of corporate form more important for agricultural entrepreneurs. The proportion of limited liability companies for the daily business is increasing in popularity among agricultural companies. Does this depend on soft values, such as risk and personal responsibility or is it hard values, such as tax advantages and to get a clear boundary between the owner's and the company's economy that are of the greatest importance? At the same time, the average age of Sweden's farmers rises, which means many ownership changes is to come. There is a lot of literature and studies regarding tax differences between the forms of business and the subject of change of ownership is also relatively researched. The connection between these issues, the importance of the choice of company form in conjunction with a change of ownership, is perceived relatively unexplored and is therefore interesting to investigate more closely.

Profit regulation is an important tool for postponing tax in both sole proprietorship and limited liability company or in various ways to even out its taxable income. Sole proprietorships have the opportunity to use the tax allocation reserve, expansion reserve and interest rate distribution. Limited liability companies have the opportunity to allocate to the tax allocation reserve. This means that part of the result is set aside for this fund, which, however, must be returned no later than six years after deposition. Expansion reserve is a way for an individual company to equate its taxation with limited liability companies. The provision is taxed with an expansion reserve tax, which is the same as the corporation tax for limited liability companies (22%, year 2018). This tax is refunded upon return. Interest rate distribution is another way for a sole proprietorship to equate taxation with limited liability companies by changing tax rates on part of the result from income from business activities to income from capital.

In order to investigate the significance of the choice of company form while changing company owner, the work consists of a literature part called "Institutionella regelverk", where facts have been obtained from relevant and credible sources, two semi-structured interviews with experts in the subject with extensive experience in the matter and a fictitious business case where the tax consequences of the two forms of business were investigated. After these different forms of knowledge gathering, we have come up with different results and conclusions.

The tax-related difference between the forms of enterprise is marginal the year for deposition to tax allocation reserve and expansion reserve. However, the reversal of these funds can create major tax consequences if the return takes place a year with good results. This means that years with poorer results are required when the reversal takes place in order to have the full effect of the result regulation. In the fictitious corporate case, the limited liability company resulted in the lowest final tax, which can be explained by the fact that part of the profit is taxed under the income category of capital thanks to dividends according to the given rules. This is the Limited liability company's biggest advantage according to the conditions given in this essay.

Limited liability companies are best suited for joint ownership. That way it's possible to perform a two-part change of ownership where the intended acquirer of the property can enter as a partner in the company and that way feel more responsible for the business, which is positive. A formation of a limited liability company in agriculture does not reduce the

personal risk in practice. Claiming that the risk decreases does not match the reality when the property, which is always owned by an individual company apart from a few exceptions, often may be put as collateral in the case of mortgages etc. A combination of both an sole proprietorship for owning and a limited liability company for the operation of the business may be optimal from a tax point of view, as the limited liability company can utilize the low-tax dividend and the sole proprietorship can utilize the expansion reserve and positive interest rate distribution. Regarding the actual change of ownership of the property, a change of ownership through gift results in a lower depreciation basis and a lower accounted value for the acquiring part. A change of ownership through purchase leads to a higher purchase price, higher tax for the buyer.

The results from this thesis are mainly interesting for entrepreneurs with a level of income similar to the fictitious company. It is also interesting for agricultural entrepreneurs who, for various reasons, are considering transforming the company into a limited liability company or sole proprietorship, since the thesis also handles other aspects than tax.

INLEDNING

Bakgrund

I och med rationaliseringen av svenskt jordbruk med allt större enheter och högre omsättning som norm så får valet av företagsform en större betydelse för företagaren. Under 2018 fanns det strax över en miljon företag och föreningar i Sverige där den vanligaste formen är aktiebolag och därefter kommer enskild firma (Bolagsverket, 2018). Av dessa företag och föreningar så är ca 62 000 lantbruksföretag i någon form men antalet lantbruksföretag har sjunkit drastiskt med ca 35 % sedan 1990. I takt med att detta sker så stiger medelåldern på de svenska lantbrukarna, med många kommande ägarskiften som följd. En av tre lantbrukare som drev enskild firma 2016 var över 65 år gamla, inte mer än en av sex lantbruksföretagare var under 45 år och gruppen under 35 år bestod av en så liten andel som 5 % (Jordbruksverket, 2017).

Att driva sin verksamhet i aktiebolag ökar relativt stadigt i popularitet, mellan 2014 och 2015 ökade omfattningen från 8 till 12 % (Larsson et al., 2015). Denna ökning är intressant att titta närmare på: är det ”hårda värden”, som att få en tydlig gräns mellan företagets och ägarens ekonomi och skattemässiga fördelar, eller mjuka värden såsom riskbenägenhet, personligt ansvar etcetera, som har störst betydelse? I de fall när verksamheten drivs i aktiebolagsform så ligger själva fastigheten oftast kvar i den enskilda firman, då Jordförvärvslagen (SFS 1979:230) idag inte tillåter juridiska personer att förvärva lantbruksfastigheter, förutom vissa särskilda undantag.

Ägarskiften inom lantbruk har sina svårigheter då inget fall är det andra likt. Ägarskiftet kan bestå av ett köp, en gåva eller en blandning av dessa beroende på förutsättningarna hos den avyttrande parten och den förvärvande parten. Valet av företagsform vid ägarskiften är ett ämne som inte berörts i speciellt stor utsträckning, vilket gör ämnet intressant att undersöka närmare och dra lärdom av.

Tidigare studier

Edmark & Gordon (2013) publicerade ett arbete med syfte att undersöka skatteincitaments effekter på svenska företagens val av företagsform. Deras slutsatser var att det svenska skattesystemet gynnar aktiebolag framför enskilda firmor och resultatet av deras analys visar att skatteincitament har stor påverkan vid valet av företagsform.

Malménstéd (2019) publicerade ett arbete där han analyserade lönsamheten vid aktiebolag och enskild firma för ett jordbruksföretag. Hans syfte var att undersöka lönsamhet och de skattemässiga konsekvenserna av Jordförvärvslagen. Resultatet i fallstudien visar på att företagen med en kombination av enskild firma och aktiebolag har störst möjlighet att nå bäst resultat då dessa kan använda en lågbeskattad inkomstform från varje företagsform.

Enström & Pettersson (2015) genomförde en studie i Uppsala där de undersökte hur stort utrymme riskfaktorer har haft vid lantbrukares val av företagsform. De har analyserat beslutsprocesser och riskhanteringsstrategier hos företagare som då drev enskild firma eller en kombination av enskild firma och aktiebolag. Arbetet visar att lantbrukare inte gör någon djupare riskanalys vid val av företagsform utan oftast grundas valet i skattemässiga skäl. Den lägre personliga risken i aktiebolag anses mest vara en teoretisk fördel.

Ekman (2011) har skrivit en uppsats med frågeställningen "Hur påverkas de bokslutsmässiga posterna skatterättsligt, vid köp respektive vid gåva?". Hon kommer fram till att alla ägarskiftet är olika och kräver sin egen lösning samt att det är viktigt att noggrant utreda vilka kriterier som är avgörande för gåva, respektive köp. För- och nackdelar med gåva behandlas, bland annat att övertagaren inte belastas med skulder, att gåvan kan villkoras mer och att överlämnaren blir utan ersättning med mera. Även för- och nackdelar med köp behandlas, så som de skattemässiga fördelarna och att anskaffningsvärdet skrivs upp.

Det finns mycket litteratur på frågor som rör skatteskillnader vid val av företagsform, hur lönsamheten kan påverkas av vilken företagsform verksamheten bedrivs i samt en del arbeten om företagsformens inverkan på risktagande och andra mjuka värden. Det finns även många arbeten som berör generationsskiftet i jordbruksföretag och fördelar respektive nackdelar med gåva och köp etcetera. Dock upplevs kopplingen mellan företagsform och ägarskifte relativt outforskad. Hur utfallet av ett ägarskifte kan skilja sig beroende på vilken företagsform som väljs för driften och vilka egenskaper hos enskild firma respektive aktiebolag som kan utnyttjas vid ett skifte är därför intressant att undersöka närmare.

Kunskapsgap

Det finns en relativt enad syn på vilka faktorer som ligger till fördel och nackdel för enskild firma respektive aktiebolag. Aktiebolagets mest framhävda styrkor är:

- Det bildas en tydlig gräns mellan företagets och ägarens ekonomi.
- Mindre personligt ansvar, i teorin inte mer än aktiekapitalet som går förlorat vid konkurs.
- Skattemässiga fördelar vid inkomster över brytpunkten för statlig skatt.
- Förmånlig utdelning enligt 3:12-reglerna.
- Prestige och större trovärdighet att ha "AB" i företagsnamnet.

Den enskilda firmans mest framhävda styrkor är:

- Det är administrativt enkelt.
- Det är lätt att starta utan större kostnader.
- Möjligheten att likställa beskattningen med aktiebolag med hjälp av expansionsfond och positiv räntefördelning.
- Företagaren själv omfattas inte av systemet för sjuklön.

(Avdragslexikon, u.å; Driva eget, 2016; Drivkraft, 2018; Företagande.se, 2019; Företagarna, 2016; Starta eget, u.å; Svenska standardbolag, 2016)

Flera sammanställningar kartlägger för- och nackdelar med respektive företagsform generellt, det saknas dock information angående företagsformens betydelse i samband med ett ägarskifte i lantbruksföretag. Detta arbete kan förhoppningsvis bidra till en ökad förståelse och underlätta valet av företagsform hos lantbrukare, när ett ägarskifte är aktuellt.

Syfte

Syftet med arbetet är att undersöka olika effekter av företagsformerna aktiebolag och enskild firma generellt och sedan jämföra utfallen av dessa mot varandra. Vi vill reda ut vilka skattemässiga effekter valet kan ha samt hur mjuka värden påverkas och kan hanteras i de båda företagsformerna generellt och vid ett ägarskifte.

Mål

Målet med arbetet är att skapa en vägledning för lantbruksföretagare i Sverige när enskild firma lämpar sig bättre än aktiebolag och tvärtom i samband med ett ägarskifte. Vi vill komma fram till i vilka situationer de två företagsformerna lämpar sig bäst med hänsyn till mjuka och hårda värden i samband med ett ägarskifte.

Avgränsning

Arbetet behandlar endast företagsformerna aktiebolag och enskild firma. Dels för att de företagsformerna är de former som främst förekommer bland lantbruksföretag, dels för att få en rimlig omfattning på arbetet. Vi väljer även att inte behandla rena aktiebolag, det vill säga aktiebolag som även äger fastigheten, då dessa är ovanliga i lantbruksföretag i och med kravet på förvärvstillstånd. Arbetet kommer endast att behandla ett fiktivt företagscase som presenteras både som aktiebolag och enskild firma i olika situationer. Räntefördelningsmöjligheten tas inte upp i de olika utfallen för att få en rimlig omfattning på analysen. Vi har valt att endast intervjua två sakkunniga personer för att få en rimlig omfattning på arbetet.

2. INSTITUTIONELLA REGELVERK

Enskild firma

En enskild firma är inte en juridisk person utan istället står ägaren som fysisk person helt ansvarig för företagets skulder. Ägaren är själva företaget och dennes personnummer används som företagets organisationsnummer. I en enskild firma finns således inga tydliga gränser mellan ägarens privata ekonomi och företagets ekonomi och ägaren står personligt ansvarig för företagets skulder och förpliktelser (Svenska standardbolag AB 2016).

Beskattning

En enskild firma är till skillnad från aktiebolag inte ett eget skattesubjekt. Det är istället företagsägare som deklarerar och beskattas utefter inkomsterna i företaget. Företagarens privata och företagsmässiga skatter och avgifter slås ihop på slutskattebeskedet. Det kan i och med denna blandning vara svårt att under inkomståret veta vad den slutgiltiga beskattningen resulterar i. Långt efter inkomståret lämnas inkomstdeklarationen in och det är först då slutskattebeskedet syns. Moms, arbetsgivaravgifter och de anställdas preliminärskatt hanteras dock i separata moms- och arbetsgivardeklarationer (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

I en enskild firma beskattas inkomster med cirka 32 % kommunalskatt upp till brytpunkt nummer ett (468 700 kr år 2018 men 495 300 kr för personer över 65 år). Därefter beskattas företaget dessutom med 20 % statlig skatt på all inkomst över brytpunkt nr 1. Slutligen beskattas alla inkomster över brytpunkt nummer två (675 700 kr år 2018 och 694 900 kr för personer över 65 år) med ytterligare 5 % statlig skatt vilket leder till totalt 25 % statlig skatt. (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Resultatreglering

Som företagare med en enskild firma finns det verktyg inom resultatreglering för att skjuta fram inkomstskatt eller att på olika sätt jämna ut sitt skattemässiga resultat, de år när företagaren finner det nödvändigt. Några exempel på dessa verktyg är expansionsfond, periodiseringsfond och räntefördelning.

Expansionsfond

Expansionsfond är ett sätt att likställa skattereglerna mellan aktiebolag och enskild firma. Enskilda firmor har möjlighet att fondera vinster i näringsverksamhet till andra år via expansionsfond. Expansionsfondsskatt (22 %) beskattas vid avsättning, vilket sedan återbetalas när expansionsfonden återförs till beskattning. Den slutgiltiga skatteeffekten beror alltså på den totala förvärvsinkomsten det år då avsättningen återförs. Högst belopp som får avsättas är inkomsten i verksamheten före avsättning till expansionsfond. Det finns även en gräns för hur mycket som totalt får sättas av till expansionsfond från olika år. Avsättningen får maximalt uppgå till 128,21 % av kapitalunderlaget vid årets slut. Expansionsfonden får därmed uppgå till samma belopp som kapitalet i verksamheten och expansionsfondsskatten tillsammans (Skatteverket u.å., b).

Periodiseringsfond

En enskild firma har möjlighet att periodisera upp till 30 % av det skattemässiga resultatet via avsättning till periodiseringsfond. Avsättningen måste upplösas efter maximalt sex år vilket betyder att en avsättning tvunget återförs år sju. Om återföringen sker ett förlustår så slipper företaget skatta på det återförda beloppet medan det finns risk för hög beskattning om företaget tvingas återföra ett högt belopp ett år med bra resultat. Vid beräkning av det skattemässiga resultatet i en enskild firma så tas ingen hänsyn till ägarens lön vilket gör att det periodiseringsbara beloppet kan bli stort. Periodiseringsfonder i enskild firma beskattas inte, till skillnad från aktiebolag, där en schablonränta beräknas på beloppet som finns avsatt till periodiseringsfond (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Räntefördelning

Ytterligare ett sätt att likställa de skattemässiga reglerna mellan enskild firma och aktiebolag är positiv räntefördelning. Med detta menas att man som företagare får ändra skatteslag på en viss del av det skattemässiga resultatet, genom att flytta denna del av resultatet från inkomst av näringsverksamhet till inkomst av kapital. Detta kan ge skattemässiga fördelar då kapitalskatten alltid förblir 30 % oavsett skattemässigt belopp, jämfört med den progressiva skatten på inkomst av näringsverksamhet, som ökar allt eftersom det beskattningsbara beloppet ökar.

Positiv räntefördelning kan bara göras om skillnaden mellan tillgångar och skulder är större än 50 000 kr och 6,49 % (inkomståret 2018) av detta belopp får man som företagare sedan flytta till inkomst av kapital. Det vill säga att om man som företagare har 500 000 kr i skillnad mellan tillgångar och skulder så får man flytta $(500\,000 * 0,0649)$ 32 450 kr från inkomst av näringsverksamhet till inkomst av kapital. Outnyttjat fördelningsutrymme sparas till kommande år.

Om däremot skillnaden mellan tillgångar och skulder är negativt med mer än 50 000 kr, skall negativ räntefördelning utföras. Vid negativ räntefördelning flyttar man 1,5 % av den minst 50 000 kr stora negativa skillnaden mellan tillgångar och skulder från beskattning av näringsverksamhet till beskattning av kapital. (Skatteverket u.å., e).

Egenavgifter och Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter som utgår på lön är 31,42 % av lönebeloppet (16,36 % för personer över 65, 0 % för personer födda innan 1937 år 2018).

Egenavgifterna som utgår på inkomst av näringsverksamhet är endast 28,97 % jämfört med aktiebolagets arbetsgivaravgifter på 31,42 %. 28,97 % gäller vid normalnivån 7 karensdagar, fler karensdagar innebär lägre procentsats och färre dagar ger högre (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Personer över 65 år betalar 16,36 % i egenavgifter (6,15 % löneskatt för personer födda innan 1937 år 2018) men saknar då möjlighet till "generell nedsättning". En person som fyllt 61 år och tar ut full ålderspension hela året betalar också bara 16,36 % i egenavgifter på överskottet

i den enskilda firman. Det kan alltså vara fördelaktigt för en företagare som närmar sig 61 år att bilda enskild firma parallellt om dagens företag drivs som aktiebolag. Ytterligare en fördel med enskild firma är att själva företagaren inte omfattas av systemet för sjuklön. Företaget belastas inte med sjukdomsersättningen de första 14 dagarna av en sjukdomsperiod, vilket det gör i ett aktiebolag. Företagaren får istället pengar direkt från Försäkringskassan då personen inte ses som anställd i företaget.

Företagaren får sjukpenning från och med dag 2, 8, 15, 31, 61 eller 91 beroende på hur många karensdagar företagaren valt att anmäla till Försäkringskassan. Det kan vara svårt för Försäkringskassan att fastställa vilket belopp företagaren har rätt till vid en sjukskrivning då de saknar aktuella uppgifter om inkomst, då inkomstdeklarationen inte fastställs förrän hösten året efter inkomståret. Försäkringskassan måste utgå från föregående års inkomstdeklaration för att fastslå företagarens sjukpenninggrundande inkomst. Nystartade enskilda firmor och handelsbolag (24 månader eller yngre) omfattas dock av en speciell regel där försäkringskassan beräknar företagarens sjukpenninggrundande inkomst genom att jämföra denna med en anställd, med liknande inkomst och arbete. Sjukpenninggrundande inkomsten är viktig då den även utgör grunden för föräldrapenning och likartade kompensationer från Försäkringskassan. Sjukpenninggrundande inkomsten baseras på inkomster av näringsverksamhet. Inkomsten måste justeras med återföring och avsättning till periodiseringsfonder samt ökning eller minskning av expansionsfond då dessa dispositioner inte ska förändra företagarens sjukpenninggrundande inkomst (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Nedsättning egenavgifter

Egenavgifterna sätts ned 7,5 procentenheter i enskild firma och handelsbolag förutsatt att företagets överskott (i aktiv näringsverksamhet) är mer än 40 000 kr samt att näringsidkaren betalar fulla egenavgifter innan nedsättningen. Möjligheten till nedsatt egenavgift begränsas med ett maxbelopp på 15 000 kr avdraget per år. Det är inte heller tillåtet att sänka egenavgifterna lägre än ålderspensionsavgiften (Skatteverket u.å., a). På inkomster upp till 200 000 kr sker denna generella nedsättning av egenavgifter med 7,5 procentenheter. Det resulterar i egenavgifter på 21,47 %, på den delen av inkomsten, vid 7 karensdagar. På belopp över 200 000 kr så är alltså nedsättningen maximalt 15 000 kr (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Underskott

Underskott i näringsverksamhet i enskild firma sparas för att sedan göra avdrag mot vid framtida överskott. Föregående års underskott förs över till årets resultat. Om företaget trots överföringen har ett underskott så flyttas det nya underskottet också vidare. Underskottsavdraget saknar tidsbegränsning och kan nyttjas så länge näringsverksamheten finns kvar. Det kan dock aldrig överföras till exempelvis ett nytt aktiebolag vid ombildning (Skatteverket u.å., d).

Aktiebolag

Ett aktiebolag är en juridisk person. Detta innebär att du som ägare är juridiskt sett helt fristående från bolaget till skillnad mot en enskild firma där du som ägare och fysisk person också är det faktiska företaget. Ett aktiebolag kan därmed likt en fysisk person sköta sig självt i form av att äga tillgångar, ingå avtal, ha anställd personal, bli ställd inför rätta och ha banklån mm. Tack vare detta bildas en tydlig gräns mellan företaget och dig som ägare (Broberg & Bokelund Svensson 2018). Ett aktiebolag kräver en registrering hos Bolagsverket för att klassas som juridisk person (Bolagsverket 2016a). Bolaget får ett eget organisationsnummer, jämfört med enskild firma där ägarens personnummer också blir den enskilda firmans organisationsnummer (Bolagsverket 2017).

Privata och publika aktiebolag

Aktiebolag kan vara privata eller publika. Privata aktiebolag får inte annonsera eller på andra grunder tillhandahålla allmänheten rättigheten att köpa aktier i bolaget. Privata aktiebolag får maximalt ha 200 aktieägare. VD är inget krav i privata aktiebolag men är inte på något vis förbjudet. För att få bilda ett privat aktiebolag behövs en kapitalinsats på 50 000 kr (Bolagsverket 2016b). Publika aktiebolag får till skillnad mot privata aktiebolag annonsera och erbjuda sina aktier till den fria marknaden bäst de vill. Publika aktiebolag behöver en kapitalinsats på 500 000 kr. VD är ett krav i publika aktiebolag och denne skall ej vara styrelseordförande också (Bolagsverket 2016c).

Struktur och ledning

*“Alla aktiebolag ska ha en styrelse med en eller flera styrelseledamöter. Styrelsen ska bland annat:
leda företagets verksamhet, kalla aktieägarna till bolagsstämma, ansvara för att skatter och avgifter betalas in och se till att upprätta årsredovisning varje år och skicka in den till Bolagsverket, i de fall när det krävs, tillsammans med revisorns revisionsberättelse”* (Bolagsverket 2018).

I de fall när styrelsen består av två eller fler styrelseledamöter skall styrelsen välja en styrelseordförande. Denne skall anmälas till Bolagsverket. Styrelseordföranden skall vara styrelsens ledare och se till så att samtliga i styrelsen sköter sina åtaganden (Bolagsverket 2018).

Beskattning i aktiebolag

Då ett aktiebolag är en juridisk person och på så vis helt fristående från den fysiska personen (ägaren), så står aktiebolaget för sina egna skatter och avgifter. Deklaration sker på blankett INK2 jämfört med enskild firma där man som företagare lämnar in en NE-blankett (näringsbilaga) ihop med sin privata deklaration.

Uttag i aktiebolaget klassas som lön vilket det sedan betalas skatt och socialavgifter på. Ett annat alternativ är att ta det som en utdelning från aktiebolaget och betala skatt som inkomst av kapital (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Aktiebolag beskattas med 22 % bolagsskatt på vinsten, oavsett hur stort belopp vinsten är. Det innebär att skatten är proportionell jämfört med enskild firma där näringsidkaren betalar progressiv skatt, det vill säga mer skatt ju högre inkomst. Om ägaren tar ut lön från bolaget så betalar denne kommunalskatt (ca 32 %) och bolaget betalar arbetsgivaravgifter (31,42 %, 16,36 % för personer över 65 år) på denna lön (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Utdelning till aktieägarna kan göras på utdelningsutrymmet, vilket är 2,75 inkomstbasbelopp = 169 125 kr år 2018. När beslut om utdelning tas från bolaget så beskattas man som ägare 20 % kapitalskatt ($\frac{2}{3}$ på 30 %) upp till 2,75 inkomstbasbelopp. Överstiger utdelningen detta beskattas den överskridna delen av beloppet med vanlig kapitalskatt (30 %). Nytt utdelningsutrymme tilldelas varje år och kan dessutom sparas. Det sparade utrymmet räntebeläggs och kan med tiden växa till stora belopp (Broberg & Bokelund Svensson 2018). Det finns också ett lönebaserat utdelningsutrymme som kan användas då företaget kvalificerar sig till att använda "huvudregeln". Utdelningsutrymmet uppgår då till 50 % av lönebeloppet (Skatteverket 2019b).

Periodiseringsfond

Likt en enskild firma så får aktiebolag göra avsättning till periodiseringsfond i sex år, men sjunde året måste avsättning skattas fram. Det finns dock en del stora skillnader mellan möjligheterna med periodiseringsfond beroende på företagsform. Storleken på avsättningen är något mindre i aktiebolag, 25 % av det skattemässiga resultatet jämfört med 30 % i enskild firma. I aktiebolagets 25 % är dessutom ägarens lön och arbetsgivaravgift medräknat vilket normalt gör det avsättningsbara beloppet betydligt mindre, beroende på lönebelopp. Ytterligare en skillnad mellan företagsformerna är att aktiebolag får skatta för en schablonränta på de pengar bolaget har avsatta till periodiseringsfond. Denna schablonränta tas fram genom att multiplicera beloppet liggande i periodiseringsfond med 72 % av statslåneräntan 30 november året före själva beskattningen sker (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Underskott

Ett underskott i ett aktiebolag följer med till nästkommande beskattningsår (Broberg & Bokelund Svensson 2018). Vid en ren ombildning från enskild firma kan ett eventuellt underskott inte flyttas med till det nya aktiebolaget utan underskottet hör till den specifika näringsverksamheten och näringsidkaren personligen. För att kunna utnyttja underskottet till fullo vid ombildningen gäller det att prissätta tillgångarna rätt. Tillgångarna ska prissättas så pass högt att värdet täcker underskottet, men det kan inte värderas högre än marknadsvärdet.

Om det efter detta fortfarande finns ett underskott så går det ännu att utnyttja. Den enskilda firmans slutliga underskott kan reduceras enligt reglerna om avdrag för slutligt underskott (Broberg & Bokelund Svensson 2018). När den enskilda firman saknar tillgångar och skulder i verksamheten så har den upphört. Året efter att verksamheten upphört görs avdrag med 70 % av det slutliga underskottet (som förlust under kapital) i deklarationen (Skatteverket u.å., d).

Ägarskifte

Ägarskiften kan genomföras på flera sätt, via gåva, köp eller genom en kombination av dessa. På vilket sätt skiftet genomförs resulterar i olika skattemässiga konsekvenser. Varje fall är unikt och beror bland annat på den förväntade lönsamheten i företaget och företagets framtida expansionsutrymme (LRF Konsult u.å.).

Viktiga parametrar inom ägarskiften är taxeringsvärde och marknadsvärde. Taxeringsvärdet är en fastighets kompletta värde med alla dess delar inräknade (åkermark, skog, byggnader mm.). Taxeringsvärdet används som underlag i många fall och ska avspeglar 75 % av värdeområdets fastigheters sannolika marknadsvärde, två år före själva taxeringsåret. Taxeringsvärdet används som underlag vid t.ex. banklån där låntagaren sätter sin fastighet som säkerhet, eller vid försäkringsärenden där skador skett på fastigheten. Då kan taxeringsvärdet agera underlag till storleken på försäkringsbolagets ersättning (Skatteverket u.å., c).

Benefika och onerösa avtal

Vid ägarskifte kan olika sorters avtal och överenskommelser ske, två grundläggande och centrala begrepp för dessa är *benefika* och *onerösa* avtal. I ett benefikt avtal så ersätts inte aktören som saluför t.ex. en jordbruksfastighet, fastigheten byter alltså ägare utan att någon ersättning erlagts (Vesterlins u.å.). Det finns avtal som inte kan vara benefika, t.ex. arrenden. Anledningen till det är att ersättning är ett krav i arrendeavtal (SFS 1970:994).

I ett oneröst avtal sker motsatsen till ett benefikt avtal, aktören som saluför t.ex. en jordbruksfastighet skall erläggas en ersättning för denna (Vesterlins u.å.). Som liknande exemplet ovan så är arrendeavtal utan några undantag onerösa, (SFS 1970:994).

Gåva

Gåva eller gåvobrev är när en fastighet överläts från givare till mottagare. Det måste finnas gåvoavsikt och vara en förmögenhetsöverföring. Gåvobrev kan innehålla villkor för fastigheten vilket kan vara en trygghet för givaren men ibland bli en begränsning för gåvotagarens möjligheter att utveckla företaget. Exempel på ett sådant villkor kan vara att gåvotagaren inte kan överlåta fastigheten vidare, utan gåvogivarens tillåtelse (LRF Konsult u.å.). Vid gåva betalas ingen stämpelskatt om betalning sker på mindre än 85 % av fastighetens taxeringsvärde. Vid betalning på 85 % av taxeringsvärdet eller mer så tillkommer stämpelskatt på hela beloppet likt ett köp. Stämpelskatt är den skatt köparen får betala vid till exempel ett fastighetsförvärf eller när en inteckning av en fastighet tas ut (1,5 % för fysisk person och 4,25 % för juridisk person) (Lantmäteriet u.å.).

Köp

Om summan som köparen betalar för fastigheten överstiger fastighetens taxeringsvärde så klassas detta som ett köp. Som betalning räknas övertagande av den säljande partens banklån in, om detta skulle vara aktuellt i samband med ägarskiftet. Vid köp av djur och inventarier råder inga specifika regler för köpet men ett köpeavtal mellan säljare och köpare bör tas fram så att båda parter blir nöjda och kan gå tillbaka och begrunda detta. Därför är ett skriftligt avtal att föredra, framför allt vid familjära ägarskiften (LRF Konsult, u.å).

Blandat fång

En blandning av köp och gåva kallas för blandat fång. Det innebär att en ersättning har betalats för fastigheten men denna ersättning överstiger inte fastighetens marknadsvärde. Överlåtelsen består alltså av en benefik del och en onerös del (Skatteverket 2019a). Fördelen med detta är bland annat att få ett högre avskrivningsunderlag jämfört med en ren gåva (Nilsson et al. 2016).

Överföring till det nya aktiebolaget

Inkråmsöverlåtelse

Ett sätt att föra över tillgångar mellan den enskilda firman och aktiebolaget är en inkråmsöverlåtelse. Inkråmet är posterna från den enskilda firman som ska föras över till aktiebolaget, som kan vara t.ex. tillgångar, skulder, expansionsfondsmedel och obeskattade reserver.

Lantbruksföretag behandlas lite annorlunda då själva fastigheten (mark och byggnader) inte kan överlåtas till aktiebolag, det är svårt att lyckas med då ett förvärvstillstånd krävs.

I majoriteten av inkråmsöverlåtelser inom lantbruk stannar alltså marken kvar i enskilda firman och driften av denna sköts av aktiebolaget, med hjälp av ett arrendeavtal mellan parterna. Finns det medel avsatta till expansionsfond är dessa tvungna att stanna kvar i den enskilda firman om själva fastigheten stannar kvar, vilket är majoriteten av fallen.

Vid inkråmsöverlåtelser inom lantbruk tillkommer inte någon uttagsbeskattning, tack vare att ett lantbruksföretag menas kunna drivas utan problem trots att själva fastigheten inte ingår i inkråmsöverlåtelser till aktiebolaget (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Apport

Ett annat sätt att föra över tillgångar från den enskilda firman till det nystartade aktiebolaget är med hjälp av en apportombildning. När en apportombildning sker så bildas aktiebolaget med hjälp av tillgångar till ett minimum motsvarande kravet på aktiekapital (50 000 kr), istället för kontanter. Liksom i en inkråmsöverlåtelse kan tillgångar och skulder, obeskattade reserver med mera föras över till det nya aktiebolaget i en apportombildning. En nackdel med apport är tidsperioden mellan att aktiebolaget bildas (med en apportombildning) och att bolaget faktiskt har blivit registrerat. I denna period är ju inte det nya aktiebolaget ett faktum än och tillgångarna/skulder hos den enskilda firman är ju överlåtna till det aktiebolag som ännu inte finns (Broberg & Bokelund Svensson 2018).

Underprisöverlåtelse

Genom underprisöverlåtelse går det att utan skattekonsekvenser överföra tillgångar från den enskilda firman till det nya aktiebolaget. Tillgångarna kan då föras över till de skattemässiga värdena (Verksamt.se 2017).

Vid en överlåtelse av företagets tillgångar under marknadsvärdet beskattas mellanskillnaden likadant som för ett eget uttag. Alltså blir skatten samma som om överlåtelsen skett till det fulla marknadsvärdet. Vid ombildning av verksamheten finns dock undantag då det finns möjlighet att överlåta inkråmet till det skattemässiga värdet även om det är lägre än marknadsvärdet. Överlåtelsen beskattas inte i de fall då hela eller delar av verksamheten övergår i aktiebolag, alla aktier är kvalificerade och aktiebolaget saknar underskott. Överlåtelse av den enskilda firmans betalningsansvar för eventuella skulder ses som en del av betalningen för tillgångarna (Verksamt.se 2019).

3. MATERIAL OCH METOD

Institutionella regelverk

I avsnittet "Institutionella regelverk" har vi använt oss av litteratur så som boken "*Byte från enskild firma till aktiebolag: En praktisk handbok*" av Anette Broberg och Ulf Bokelund. Vi har även använt internet genom google.com samt Google Scholar för informationssökning med sökord som "*beskattning*", "*juridisk person*", "*ägarskifte*", "*aktiebolag*", "*enskild firma*", "*benefika avtal*", "*onerösa avtal*", "*inkråmsöverlåtelse*", "*räntefördelning*", "*periodiseringsfond*", "*expansionsfond*" med flera.

Intervjuer

För att få mer information på ämnet och från fler infallsvinklar så har vi utfört två semistrukturerade intervjuer med sakkunniga inom området. Intervjuerna har skett genom personligt möte med dessa och anteckningar fördes under intervjun. Dessa intervjuer ligger också till grund för att väva in de mjuka värdenas betydelse i valet av företagsform. Urvalet av dessa sakkunniga personer har skett genom tips från vår biträdande handledare Knut Wålstedt. Den första sakkunniga inom ämnet som vi har valt att intervjua är en lantbruksföretagare med erfarenhet av aktiebolag och enskild firma samt ett förflutet som redovisningskonsult. I arbetet kallas han för Anders Andersson (Bilaga 1). Den andra är en bankman som arbetar som lantbruksansvarig. I arbetet kallas han för Linus Jonsson (Bilaga 2).

Fiktivt företagscase

Vi har skapat ett bokslut (Bilaga 3) från ett fiktivt företag. Fastigheten består av 270 hektar ägd åkermark till ett värde av 20 000 000 kr, 100 hektar ägd skog till ett värde av 4 000 000 kr, byggnader till ett värde av 4 000 000 kr och dessutom finns det inventarier till ett värde av 4 500 000 kr. Fastigheten och driften behandlas separat.

Detta fiktiva företag har använts för att kunna jämföra skattemässiga konsekvenser i enskild firma och aktiebolag vid en av oss förutbestämd lönsamhetsnivå. Vi har undersökt hur samma resultatnivå med hjälp av regleringsmöjligheter faller ut i de olika företagsformerna. En tabell har gjorts för ett bra år med högt resultat och en tabell har sammanställts för året då återföring av dessa avsättningar sker. "EF 2" och "EF 3" är år 1 med hjälp av resultatreglering utformade så att egna uttag i dessa motsvarar lönen i "AB 1" och "AB 2".

Året för återföring så återförs de avsatta medlen till periodiseringsfond och expansionsfond. För att undersöka dessa konsekvenser har vi använt oss av följande ekonomiska utfall:

- **“EF 1”** (Bilaga 4, bilaga 11). Enskild firma med ett bokfört resultat på 690 000 kr och en inkomst på 546 641 kr år 1. Ett bokfört resultat på 370 000 kr och en inkomst på 298 521 kr året för återföring. Ingen avsättning till periodiseringsfond eller expansionsfond år 1, alltså sker inte heller någon återföring återföringsåret.
- **“EF 2”** (Bilaga 5, bilaga 12). Enskild firma med ett bokfört resultat på 690 000 kr och en inkomst på 228 292 kr år 1. Ingen avsättning till periodiseringsfond men en avsättning till expansionsfond på 410 575 kr för att likställa inkomsten före och efter skatt med lön från aktiebolag. Ett bokfört resultat på 370 000 kr året för återföring innan återföringen av expansionsfonden.
- **“EF 3”** (Bilaga 6, bilaga 13). Enskild firma med ett bokfört resultat på 690 000 kr och en inkomst på 228 292 kr år 1. Maximal avsättning till periodiseringsfond och en avsättning till expansionsfond för att likställa inkomsten före och efter skatt med lön från aktiebolag. Ett bokfört resultat på 370 000 kr året för återföring innan återföringen av periodiseringsfonden och expansionsfonden.
- **“AB 1”** (Bilaga 7). Aktiebolag med ett resultat på 690 000 kr före en lön på 300 000 kr inkl. soc. avgifter (Bilaga 9). Ingen avsättning till periodiseringsfond och därmed ingen återföring året för återföring.
- **“AB 2”** (Bilaga 8). Aktiebolag med ett resultat på 690 000 kr före en lön på 300 000 inkl. soc. avgifter (Bilaga 9). Maximal avsättning till periodiseringsfond och därmed en återföring av denna året för återföring.

I dessa olika utfall har blanketter från Visma Skatt använts, närmare bestämt NE-bilaga, huvudbilaga och “Inkomstdeklaration 1” med tillhörande skatteuträkning.

4. RESULTAT

Intervjuer

Dessa intervjuer bidrar med aktuella uppgifter om företagsformens betydelse vid ägarskifte, från sakkunniga inom området. Det leder till en ökad transperens mellan arbetet och praktiken. Intervjuerna används främst för att reda ut frågor angående mjuka värden vid valet av företagsform i samband med ägarskifte.

De skattemässiga fördelarna med aktiebolag har varit starkt bidragande i valet av företagsform förr i tiden. ”Då var det helt klart av skatteskäl som vi gjorde det” enligt Andersson, 2019, angående bildandet av aktiebolag ihop med sin bror 1989. Tack vare möjligheter att likställa de skattemässiga skillnaderna mellan företagsformerna (expansionsfond, positiv räntefördelning mm.) så har gränserna suddats ut alltmer och de skattemässiga skillnaderna är idag väsentligt mycket mindre. Om företaget redovisar höga vinster är aktiebolag ett bra val tack vare låg bolagsskatt och möjlighet till lågbeskattad aktieutdelning, framför allt om bolaget har sparat utdelningsutrymme då det med tiden kan leda till stora utdelningsbelopp med låg beskattning. Vid flera olika driftsbolag på samma gård så bildar dessa en klar gräns mellan olika produktionsgrenar vilket är positivt för att få klara resultat på vad de olika aktiebolagen presterar. ”Man får verkligen ett resultat av vad de olika aktiebolagen presterar” enligt Andersson, 2019. En nackdel med aktiebolag är den ökade administrationen och medvetenheten som krävs hos företagaren.

Vid samarbete med andra i driften så är aktiebolag lämpligt men är man ensam fungerar enskild firma bra, då så gott som all jordbruksmark ändå måste ägas av en enskild näringsidkare på grund av Jordförvärvslagen (SFS 1979:230). En enskild firma får ofta bättre lånevillkor hos banken än ett aktiebolag då den enskilda näringsidkaren har fullständigt personligt ansvar vilket banken ser som positivt. ”Rent generellt är det tryggare att låna ut till en enskild firma” enligt Jonsson, 2019. En kombination av enskild firma och aktiebolag är positiv ur företagarens synvinkel då denne kan reglera resultatet i de olika företagen med hjälp av höjt/sänkt arrende till den enskilda firman och möjligheten att reglera hyran för maskiner.

Denna sortens resultatreglering är dock inte positiv ur bankens synvinkel då deras viktigaste aspekt är återbetalningsförmåga och på så vis goda resultat. Det viktigaste är företagets återbetalningsförmåga, ”att det tjänas pengar i verksamheten” enligt Jonsson, 2019.

Innan möjligheterna att likställa beskattningen mellan företagsformerna så var hårda värden som skattemässiga aspekter den klaraste fördelen med aktiebolag. Mjuka värden som riskhantering med hjälp av ett aktiebolag blir inte relevant i majoriteten av alla lantbruksföretag i Sverige då åkermarken ändå inte får ägas av juridiska personer på grund av gällande Jordförvärvslag. Fastigheten som ägs av den enskilda näringsidkaren får så gott som alltid sättas som säkerhet, vilket tillintetgör faktumet att aktiebolag minskar den personliga risken i praktiken hos lantbruksföretag. ”Nej, det måste jag ju säga att den inte gör”, enligt Andersson, 2019, angående att aktiebolag minskar den personliga risken i praktiken.

En ombildning till aktiebolag innebär inte per automatik en mer engagerad företagare. ”Jag tror det hänger mycket mer på företagaren än på företagsformen” enligt Jonsson, 2019. Så länge man är på sin vakt, är beredd på att det krävs lite mer uppföljning och redovisning

samt har koll på uppdelningen mellan den enskilda firman och aktiebolaget så bör inga oförutsedda effekter uppstå. Själva ombildningen till aktiebolag inom lantbruk sker ofta när intäkterna börjar rulla in, ofta på höstkanten efter skörd. Med hjälp av ett förlängt första räkenskapsår leder det ofta till att aktiebolaget börjar med två "intäktsår" och endast ett "kostnadsår".

Ett ägarskifte av en lantbruksfastighet sker alltid i enskild firma om inte förvärvstillstånd till juridisk person utgetts. Sådana godkänns mycket sällan så den lämpligaste företagsformen vid ägarskifte blir per automatik enskild firma. Dock kan det vara mycket fördelaktigt att bilda ett aktiebolag för driften några år innan ägarskiftet av själva fastigheten och där släppa in den enligt plan nästkommande ägaren av fastigheten som delägare. Detta leder ofta till att den nästkommande parten får känna delägarskap och ett betydligt större ansvar i verksamheten jämfört med om parten hade jobbat i verksamheten som anställd istället, vilket är positivt inför ägarskiftet av själva fastigheten som då förslagsvis sker i ett andra steg några år efter bildandet av driftsbolaget.

Vad gäller ägarskiftet av fastigheten så resulterar ett köp i en högre köpeskilling för köparen och högre skatter för säljaren, men bidrar till ett högre bokfört värde av fastigheten och således högre avskrivningsunderlag till den nya ägaren vilket kan vara fördelaktigt, om vissa tillgångar är nedskrivna av den gamla ägaren. Om större investeringar är tänkta att göras i samband med ett ägarskifte, sker de oftast före ägarskiftet då den äldre generationen vanligtvis har bättre resurser och en rullande verksamhet.

Fiktivt företagscase - skattemässiga konsekvenser

Detta fiktiva företagscase används för att undersöka skattemässiga konsekvenser hos de båda företagsformerna. Några olika ekonomiska utfall används, med olika former av resultatreglering för att undersöka fördelar och nackdelar med dessa.

År 1

Detta året är ett bra år resultatmässigt, vilket motiverar användning av resultatreglering. Vid dessa ekonomiska utfall stod det klart att företagsformens betydelse för de skattemässiga konsekvenserna är relativt små vid året för avsättning. I samtliga utfall förutom "EF 1" har resultatreglering med hjälp av periodiseringsfond och expansionsfond använts för att likställa inkomsten efter egenavgifter/sociala avgifter i enskild firma och aktiebolag. Denna likställda inkomst landade på ca 228 000 kr år 1. Därefter tillkommer expansionsfondsskatt, kommunalskatt + övriga avgifter och skattereduktioner i "EF-fallen". I "AB-fallen" tillkommer bolagsskatt, kommunalskatt + övriga avgifter och skattereduktioner.

Tabell 1 (Bilaga 10). Beräkningar över de skattemässiga konsekvenserna i de olika utfallen År 1.

Utfall	Resultat före eget uttag	Periodiseringsfond	Expansionsfond	Inkomst NE	Slutlig skatt
EF 1	690 000 kr			546 641 kr	315 534 kr
EF 2	690 000 kr		410 575 kr	228 292 kr	192 830 kr
EF 3	690 000 kr	207 000 kr	203 575 kr	228 292 kr	147 290 kr
	Resultat före lön			Inkomst av tjänst	
AB 1	690 000 kr			228 276 kr	208 895 kr
AB 2	690 000 kr	97 500 kr		228 276 kr	187 445 kr

- "EF 1" skiljer sig från alla de övriga utfallen då "EF 1" har en betydligt högre inkomstnivå, men samma resultat före eget uttag/lön som alla de andra utfallen. Detta visar tydligt hur stor betydelse resultatreglering med hjälp av periodiseringsfond och expansionsfond kan ha ur skattesynpunkt.
- Vid jämförelse av "EF 2" och "AB 1", där "EF 2" har en avsättning till expansionsfond för att likställa de båda fallens inkomstnivå, skiljer det 16 065 kr i slutlig skatt. Detta visar att i dessa utfall är det rabatten på egenavgifter på 7,5 procentenheter i "EF 2" och skillnaden mellan kostnaden för egenavgifter och sociala avgifter på 2,45 % (31,42–28,97) som utgör den faktiska skillnaden i slutlig skatt.
- Vid jämförelse av "EF 2" och "AB 2", skiljer det endast 5 385 kr i slutlig skatt vilket är försumbart lite. Detta visar att med hjälp av avsättning till expansionsfond kan företagsformerna bli väldigt lika skattemässigt.

- Vid jämförelse av "EF 3" och "AB 1", skiljer det 61 605 kr. Denna något större skillnad mellan företagsformerna kan förklaras genom användandet av både periodiseringsfond och expansionsfond i "EF 3" medan "AB 1" inte resultatreglerar på något sätt.
- Vid jämförelse av "EF 3" och "AB 2", skiljer det 40 155 kr i slutlig skatt. Denna något större skillnad mellan företagsformerna kan förklaras genom den större möjligheten till resultatreglering i den enskilda firman.

Året för återföring

Detta år är ligger på en lägre resultatnivå, där återföring av de avsatta medlen sker.

Tabell 2 (Bilaga 10). Beräkningar över de skattemässiga konsekvenserna i de olika utfallen återföringsåret.

Utfall	Resultat före eget uttag	P-fond åter	Ex-fond åter	Överskott före avdrag	Inkomst NE	Slutlig skatt
EF 1	370 000 kr			370 000 kr	289 521 kr	143 542 kr
EF 2	370 000 kr		410 575 kr	780 575 kr	616 871 kr	274 863 kr
EF 3	370 000 kr	207 000 kr	203 575 kr	780 575 kr	616 871 kr	320 403 kr
	Resultat före lön			Inkomst före soc. avg	Inkomst tjänst	
AB 1	370 000 kr			300 000 kr	228 276 kr	138 075 kr
AB 2	370 000 kr	97 500 kr		300 000 kr	228 276 kr	158 940 kr

- EF 1" saknar avsättning och därmed också återföring.
- "EF 2" återför hela expansionsfonden, vilket leder till en högre inkomst och därmed högre slutlig skatt.
- "EF 3" återför hela periodiseringsfonden och hela expansionsfonden, vilket leder till en högre inkomst och därmed högre slutlig skatt.
- "AB 1" saknar avsättning och därmed också återföring.
- "AB 2" återför hela periodiseringsfonden vilket leder till en något högre slutlig skatt.

Tabell 3. Sammanställning över de båda åren.

Utfall	År 1	Återföringsåret	Summa	Latent skatt	Summa slutlig skatt
EF 1	315 534 kr	143 542 kr	459 076 kr	0 kr	459 076 kr
EF 2	192 830 kr	274 863 kr	467 693 kr	0 kr	467 693 kr
EF 3	147 290 kr	320 403 kr	467 693 kr	0 kr	467 693 kr
Vinst AB	390 000 kr	70 000 kr	460 000 kr	20 %*	
AB 1	208 895 kr	138 075 kr	346 970 kr	92 000 kr	438 970 kr
AB 2	187 445 kr	158 940 kr	346 385 kr	92 000 kr	438 385 kr

*20% kapitalskatt på aktieutdelning enligt fåmansreglerna.

- ”EF 1” resulterar i lägst slutlig skatt av samtliga ”EF”-fallen. Detta beror på skattekonsekvenserna, främst i form av statlig skatt, som ”EF 2” och ”EF 3” utsätts för året för återföring.
- Båda ”AB”-fallen resulterar i likvärdig slutlig skatt. I och med det mindre avsättningsunderlaget i aktiebolaget jämfört med enskild firma så blir inte skattekonsekvenserna lika stora året för återföring.
- Båda ”AB”-fallen resulterar i lägre slutlig skatt än utfallen med enskild firma. Detta kan främst förklaras av att en del av resultatet beskattas under inkomst av kapital.

5. DISKUSSION

Vårt mål var att få fram tydliga brytpunkter och nyckeltal vilket har visat sig vara svårt då så pass många parametrar spelar in. Vi ville även undersöka om det fanns fördelar i företagsformernas olika egenskaper i samband med ägarskifte. Dock är det få fördelar hos företagsformerna som kan utnyttjas i samband med ägarskifte. Den tydligaste fördelen med aktiebolag är att det leder till ett delat ägarskifte mellan driften och fastigheten. Den inkommande parten kommer successivt in i företaget genom delägarskap i driftbolaget och får därmed känna ett större eget ansvar och delaktighet.

Den skattemässiga skillnaden i aktiebolag och enskild firma är klart mindre än vad vi trodde då arbetet påbörjades. Det har visat sig att enskild firma via resultatreglering kan likställas med aktiebolag vid högre inkomstnivåer än vad vi först trodde. Dock måste man ta hänsyn till återföringen av de avsatta medlen, då dessa kan skapa stora skattekonsekvenser året man återför dessa. Störst nytta av resultatreglering har företag med ojämna resultatnivåer, då resultatregleringen kan användas för att jämna ut resultatet. Det krävs helt enkelt år med sämre resultat när återföringen skall ske för att undvika stora skattekonsekvenser och på så vis se resultatregleringens fulla potential. Våra resultatnivåer är svåra att analysera på ett rättvist sätt då återföringsåret i de enskilda firmorna har ett väldigt högt resultat, vilket sällan eftersträvas i praktiken för att undvika stora skattekonsekvenser. Dessutom har vi inte tagit hänsyn till positiv räntefördelning i beräkningarna, vilket hade lett till lägre slutlig skatt i samtliga av "EF"-fallen och gjort det hela mer verklighetstroget.

Vi har genom intervjuer och genom att läsa andra arbeten (Enström & Pettersson, 2015) sett tendenser till att den annars vedertagna sanningen att aktiebolag innebär mindre personlig risk inte gäller i lantbruksföretag då fastigheten i den enskilda firman i regel måste sättas som säkerhet för banklån etcetera.

Efter våra beräkningar har vi, efter att ha läst i ett tidigare arbete (Malmenstedt, 2019), också kunnat dra slutsatsen att ett aktiebolag för driften och en enskild firma för fastigheten kan vara skattemässigt optimalt för lantbruksföretagare. Detta på grund av att resultatreglering och de lägre egenavgifterna kan nyttjas i den enskilda firman samtidigt som lågbeskattad utdelning kan nyttjas i aktiebolaget. Den största skillnaden med aktiebolag som vi kan se är möjligheterna till lågbeskattad utdelning, speciellt med möjligheterna att spara utdelningsunderlaget över tid. Man bör dock ha i åtanke att en för skattestyrd resultatreglering kan leda till högre låneränta på grund av en sämre ranking hos banken.

Hur pass säkra resultaten från intervjuerna är kan diskuteras då vi endast intervjuat två personer. Båda intervjuobjekten har dock genom sitt arbete haft insyn i andra företagares situationer vilket tillsammans med deras egna erfarenheter ger dem en stor erfarenhet och kunskapsbas i ämnet. Det "institutionella regelverket" håller hög säkerhet då vi använt oss av trovärdiga källor genom hela arbetet. Positiv räntefördelning är en aspekt som borde varit med i beräkningarna och inte en del av arbetets avgränsningar, då det hade gjort beräkningarna mer verklighetstroga och lett till ett annorlunda resultat.

En förändring av Jordförvärvslagen (SFS 1979:230) där aktiebolag ges möjlighet att äga jord skulle ge lantbrukarna mer trygghet i och med ett lägre personligt risktagande men också höjda markpriser då stora bolag då kan konkurrera vid markköp. Vidare undersökning om hur denna förändring hade påverkat valet av företagsform i svenskt lantbruk, samt hur det skulle påverka ägarskiftet i dessa företag hade varit intressant.

Slutsatser

Resultaten från arbetet riktar sig mot, och är mest intressant för företagare med en resultatnivå som liknar det fiktiva företags. Det är även intressant för lantbruksföretagare som av olika anledningar funderar på att ombilda företaget till aktiebolag eller enskild firma, då arbetet även berör andra aspekter än skatt.

- Den skattemässiga skillnaden mellan företagsformerna är enligt våra beräkningar försumbara året för avsättning vid vald inkomstnivå, förutsatt att resultatreglering nyttjas.
- Verktygen för resultatreglering bör behandlas med noggrann planering och försiktighet. Återföring av stora belopp ett år med gott resultat kan leda till stora skattekonsekvenser, enligt det fiktiva företagscasen. Det krävs år med sämre resultat för att nyttja resultatregleringens fulla potential.
- Störst fördel med driften i aktiebolag är enligt intervjuerna vid delägarskap, externa investerare samt till viss del vid ägarskifte då skiftet kan ske mer successivt och i två steg, drift och fastighet. Detta leder ofta till att den övertagande parten av fastigheten får känna delägarskap och ett större ansvar i verksamheten.
- Företagscasen visar att aktiebolagets mest utmärkande fördel vid vald inkomstnivå är möjligheten till lågbeskattad utdelning trots stora belopp, då utdelningsunderlaget kan sparas flera år.
- En minskad personlig risk i aktiebolag inom svenskt lantbruk stämmer inte överens med verkligheten enligt intervjuerna, då fastigheten ofta får sättas som säkerhet. Dessutom hindrar nuvarande Jordförvärvslag juridiska personer från att äga åkermark.
- En kombination av företagsformerna kan ur skattesynpunkt vara bäst för ett lantbruksföretag för utnyttjande av båda formernas olika beskattningsfördelar.
- Ägarskifte genom gåva resulterar i lägre avskrivningsunderlag och ett lägre bokfört värde för den nya ägaren.
- Ägarskifte genom köp leder till en högre köpeskilling, högre skatt för säljaren och stämpelskatt för köparen.

REFERENSER

Skriftliga

Avdragslexikon (u.å). *Företagsformer - Vilken företagsform ska jag välja till nya företaget?*. Tillgänglig: <https://avdragslexikon.se/avdrag/foretagsformer/> [2019-04-25]

Broberg, A.& Bokelund Svensson, U., (2018). *Byte från enskild firma till aktiebolag - en praktisk handbok*. 4:e uppl. Näsviken: Björn Lundén Information AB.

Bolagsverket (2016a). *Vad är ett aktiebolag?* Tillgänglig: <https://www.bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/vad-1.3068> [2019-03-30]

Bolagsverket (2016b). *Privata aktiebolag*. Tillgänglig: <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/starta/privat/privata-1.3236> [2019-03-30]

Bolagsverket (2016c). *Publika aktiebolag*. Tillgänglig: <https://bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/starta/privat/publika-1.3237> [2019-03-30]

Bolagsverket (2017). *Organisationsnummer*. Tillgänglig: <https://www.bolagsverket.se/ff/foretagsformer/organisationsnummer-1.7902> [2019-03-31]

Bolagsverket (2018). *Styrelse och vd - aktiebolag*. Tillgänglig: <https://www.bolagsverket.se/ff/foretagsformer/aktiebolag/starta/styrelse/vd-1.3172> [2019-03-30]

Bolagsverket (2019). *Statistik om företag och föreningar*. Tillgänglig: <https://bolagsverket.se/be/sok/etjanster/statistik/statistik-1.3538> [2019-03-27]

Driva eget (2016). *Aktiebolag eller firma - vad är bäst för dig?*. Tillgänglig: <https://driva-eget.se/nyheter/starta-eget/aktiebolag-eller-firma-vad-ar-bast-for-dig/> [2019-04-25]

Drivkraft (2018). *Ska jag ombilda min enskilda firma till aktiebolag?*. Tillgänglig: <https://drivkraft.ey.se/2018/02/15/ska-jag-ombilda-min-enskilda-firma-till-aktiebolag/> [2019-04-25]

Edmark, K & Gordon, R. (2013). *Taxes and the Choice of Organizational Form by Entrepreneurs in Sweden*. Stockholm: Research Institute of Industrial Economics. (Rapport, 982).

Ekman, D. (2011). *Generationsskifte av skogsbruk*. Lunds universitet. Department of Business Law (M2 - Bachelor Degree 2011:2296070)

Enström, M. & Pettersson, T. (2015). *Val av företagsform i lantbruksföretag*. Sveriges lantbruksuniversitet. Agronomprogrammet (Examensarbete/SLU 2015:969)

Företagande.se (2019). *15 tips för skatteplanering i enskild firma*. Tillgänglig:

<https://www.foretagande.se/bokforing/15-tips-for-skatteplanering-i-enskild-firma/#rantefordelning> [2019-04-25]

Företagarna (2016). *Aktiebolag vs enskild firma*. Tillgänglig:

<https://www.foretagarna.se/foretagaren/2016/februari/aktiebolag-vs-enskild-firma/> [2019-04-25]

Jordbruksverket (2017). *Jordbruksföretag och företagare 2016*. Tillgänglig:

http://www.jordbruksverket.se/webdav/files/SJV/Amnesomraden/Statistik,%20fakta/Foretag%20och%20foretagare/JO34/JO34SM1701/JO34SM1701/JO34SM1701%20TEST_ikortadrag.htm [2019-03-27]

Lantmäteriet (u.å). *Stämpelskatt och avgifter*. Tillgänglig:

<https://www.lantmateriet.se/sv/Fastigheter/Andra-agare/Stampelskatt-och-avgifter/> [2019-04-05]

Larsson, J., Dyrendahl, C., Iacono, H., Skargren, P. & Johansson, S. (2015).

Lantbruksbarometern 2015. Tillgänglig:

<http://www.lrfkonsult.se/PageFiles/4055/Lantbruksbarometern%202015.pdf> [2019-04-16].

LRF Konsult (u.å). *Köp eller gåva av fastighet?* Tillgänglig:

<https://www.lrfkonsult.se/varatjanster/generationsskifte/generationsskifte-kop-eller-gava> [2019-04-05]

Malmenstedt, M. (2019). *Aktiebolag eller enskild firma*. Sveriges lantbruksuniversitet.

Agronomprogrammet (Examensarbete/SLU 2019:1190)

Nilsson, P., Rydin, U., Silfverberg, C., Rommerud, M., Stenman, O. (2016).

Generationsskiften och blandade fång : en praktisk handledning. 4. uppl. Stockholm: Wolters Kluwer,

SFS 1970:994. *Jordabalken*. Stockholm: Justitiedepartementet.

SFS 1979:230. *Jordförvärvslag*. Stockholm: Näringsdepartementet.

Skatteverket (u.å., a). *Egenavgifter*. Tillgänglig:

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/startaforetag/enskildnaringsverksamhet/egenavgifter.4.361dc8c15312eff6fd1f678.html> [2019-03-30]

Skatteverket (u.å., b). *Expansionsfond*. Tillgänglig:

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/startaforetag/enskildnaringsverksamhet/expansionsfond.4.361dc8c15312eff6fd2b8ce.html> [2019-03-31]

Skatteverket (u.å., c). *Taxeringsvärde*. Tillgänglig:

<https://www.skatteverket.se/privat/fastigheterochbostad/fastighetstaxering/taxeringsvarde.4.515a6be615c637b9aa4153a6.html> [2019-04-05]

Skatteverket (u.å., d). *Underskott*. Tillgänglig:

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/startaforetag/enskildnaringsverksamhet/underskott.4.361dc8c15312eff6fd32a54.html> [2019-04-07]

Skatteverket (u.å., e). *Räntefördelning*. Tillgänglig:

<https://www.skatteverket.se/foretagochorganisationer/startaforetag/enskildnaringsverksamhet/antefordelning.4.361dc8c15312eff6fd2db8f.html> [2019-04-16]

Skatteverket (2019a). *Olika former av överlåtelse*. Tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.1/2724.html> [2019-04-08]

Skatteverket (2019b). *Lönebaserat utrymme*. Tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/331738.html> [2019-05-15]

Starta eget (u.å). *Vilken företagsform ska man välja?*. Tillgänglig: ([https://www.starta-](https://www.starta-eget.se/artikel.php?visa=Vilken-foretagsform-ska-man-valja)

[eget.se/artikel.php?visa=Vilken-foretagsform-ska-man-valja](https://www.starta-eget.se/artikel.php?visa=Vilken-foretagsform-ska-man-valja) [2019-04-25]

Svenska standardbolag AB (2016). *Välj rätt företagsform*. Tillgänglig:

<https://www.standardbolag.se/information/valj-ratt-foretagsform> [2019-04-07]

Verksamt.se (2017). *Enskild näringsverksamhet till aktiebolag*. Tillgänglig:

<https://www.verksamt.se/utveckla/byta-foretagsform/enskild-naringsverksamhet-till-aktiebolag> [2019-04-08]

Verksamt.se (2019) *Skatt och deklaration*. Tillgänglig: [https://www.verksamt.se/utveckla/byta-](https://www.verksamt.se/utveckla/byta-foretagsform/enskild-naringsverksamhet-till-aktiebolag/skatt-och-deklaration)

[foretagsform/enskild-naringsverksamhet-till-aktiebolag/skatt-och-deklaration](https://www.verksamt.se/utveckla/byta-foretagsform/enskild-naringsverksamhet-till-aktiebolag/skatt-och-deklaration) [2019-04-08]

Vesterlins.se (u.åa). *Benefik*. Tillgänglig: <https://vesterlins.se/benefik/> [2019-04-08]

Vesterlins.se (u.åb) *Onerös*. Tillgänglig: <https://vesterlins.se/onerös/> [2019-04-08]

BILAGOR

Bilaga 1

Intervju med Anders Andersson, lantbrukare- 2 maj 2019

”Vad anser du vara de största för- och nackdelarna med aktiebolag?”

På denna fråga svarar Anders att fördelarna främst har varit ur skattesynpunkt. Då han har brutet räkenskapsår i aktiebolaget (1 juli - 30 juni) och kalenderår i den enskilda firman (1 jan - 31 december) har han kunnat reglera skatten ur det perspektivet. Vidare säger Anders att ”det har varit bra att ha driften för sig”. Ytterligare en fördel är att ”man får verkligen ett resultat av vad de olika aktiebolagen presterar”. En nackdel med aktiebolag är enligt Anders att man måste vara mycket mer ”på bettet” med redovisningen. Man kan inte bara lämna bort allt till en utomstående utan att vara uppmärksam på vad som faktiskt sker.

”Vad anser du vara de största för- och nackdelarna med enskild firma?”

Anders anser att så länge du är ensam så fungerar enskild firma utmärkt. Nackdelarna har enligt Anders varit lite sämre möjligheter till resultatreglering, men det har jämnat ut sig över åren med nya möjligheter till resultatreglering. Det är alltså mindre skillnader mellan företagsformerna idag tack vare lagändringar menar Anders.

”Vad anser du är de största för- och nackdelarna med att driva sin verksamhet i både enskild firma och aktiebolag?”

Anders anser att man måste vara uppmärksam på hur man delat upp företagen. Skattemässiga aspekter är den största fördelen med kombinationen. Anders säger att han har haft driften i aktiebolag och gjort investeringar i den enskilda firman. I och med detta så har aktiebolaget betalat ett arrende till den enskilda firman som sällan har varierat i belopp. Däremot så har hyran för maskinerna varierat för att uppnå önskat resultat i den enskilda firman. En följd av det är att Anders aldrig haft någon nämnvärd inkomst från aktiebolaget (ca 10 000 kr) utan alltid tagit ut vinsten ur den enskilda firman, ”för att inte slösa bort några skatter i aktiebolaget i onödan”. Anders resonemang har varit att ”inte skatta fram massa stora resultat för det finns alltid hål att stoppa pengar i: byggnader, investeringar i maskiner och liknande”.

”Vad var viktigast för dig vid valet av företagsform, hårda värden (skattemässiga fördelar mm.) eller mjuka värden (risk och personligt ansvar mm.)?”

Anders bildade aktiebolag ihop med sin bror 1989 och ”då var det helt klart av skatteskäl som vi gjorde det”. Anders och hans bror fann fördelar med AB då de var två som skulle driva verksamheten ihop. ”Då var det större skillnad mellan enskild firma och aktiebolag, men det är ju det som har förändrats över tid”. Som t.ex. räntefördelning, expansionsfond med mera menar Anders.

”Vad har ombildning till aktiebolag inneburit för dig personligen?”

Anders har alltid varit engagerad i redovisningen då han jobbat med redovisning tidigare i sin karriär, så det har inte varit någon större grej med att bli uppmärksam på den punkten. För honom personligen har det mer varit en utmaning med att klara av att driva det som aktiebolag. ”Det kräver ju lite mer uppföljning och redovisning alltså”.

”Upplever du att aktiebolag minskar den personliga risken i praktiken?”

”Nej. Det måste jag ju säga att den inte gör”. Anders har alltid fått sätta fastigheten som säkerhet för aktiebolaget så han har alltid varit personligt knuten till aktiebolagets inköp mm. Han påtalar dock att det förmodligen hade varit annorlunda i ett tjänsteföretag.

”Har valet av företagsform haft några oförutsedda effekter?”

”Nej. Så länge man är på sin vakt så ska det gå bra. Jag har inte haft några oförutsedda effekter”.

”Bestod ägarskiftet av gåva, köp eller en kombination av dessa?”

Här svarar Anders att överföringen av marken skedde som ren gåva och att han själv fortfarande bedriver sin enskilda firma. Han son och efterträdare startade en egen enskild firma då han kom hem för att jobba på gården. En överlåtelse till hade kunnat göras som gåva men Anders själv har större nytta av sin firma med jobbskatteavdrag och liknande. Efterträdaren kom in som delägare i driftsbolaget genom gåva innan han tog över fastigheten. Detta i samband med att familjen avyttrade en fritidsfastighet som resterande syskon fick dela på.

”Vad anser du vara de största för- och nackdelarna med gåva respektive köp?”

Anders svarar att ett köp hade inneburit mycket skatt att betala och det är den största fördelen med gåva. Han säger även att han gärna skjuter skatten så långt framför sig det går. Han säger dock att det hade varit en fördel med ett större avskrivningsunderlag på byggnader för efterträdarens del, vid ett köp. Detta var helt nedskrivet när efterträdaren tog över då alla investeringar har gjorts i aktiebolaget under Anders tid.

”Om större investeringar gjordes i samband med ägarskiftet, gjordes dessa innan eller efter ägarskiftet?”

Anders svarar att när hans son visade att han ville komma hem och utveckla grisproduktionen så bestämde de att de skulle bygga en anläggning som skulle kunna försörja honom och företaget. Anders stod för bygget under tiden efterträdaren utbildade sig och när denne var klar skulle anläggningen stå klar för att starta produktionen. Direkt när han blev klar så blev han VD för det nya driftsbolaget för grisproduktionen och han var själv med i hela byggprocessen. Dock så gjordes investeringarna innan sonen tog över, men i det nya bolaget. Anders tror att hans son snart kommer att vara ensam ägare av driftsbolaget.

”Vilken företagsform är enligt dig bäst vid ett ägarskifte?”

Anders anser att enskild firma är det bästa om man är ensam ägare och att det då inte finns någon anledning att ha aktiebolag. I ett företag där man är beroende av- och driver företaget med andra så anser Anders att aktiebolag måste finnas med för driften. Anders trycker mycket på att aktiebolag är bra då man delar driften med andra men att man annars bör hålla sig till enskild firma så länge det går. Han har själv upplevt så mycket komplikationer med amorteringar och liknande i aktiebolag att enskild firma ofta kan vara en fördel. Han anser dock att övergången i ett generationsskifte kan vara bra då den inkommande parten kan känna mer delaktighet. Speciellt om den gamla ägaren tänker jobba kvar länge i företaget.

”Lades driften i aktiebolag före eller efter ägarskiftet? Varför?”

Anders påstår att det var av skatteskäl och den tidens rådande lagstiftning. De sista två aktiebolagen bildades på grund av det delade ägarskapet i verksamheterna. Dels med investerare som Tillväxtbolaget och partnerskap. Enligt Anders ser hans son en till fördel med att ha verksamhetens olika grenar i olika aktiebolag och det är att verksamhetsgrenarna blir fristående och det är lätt att se de olika grenarnas individuella resultat.

”Behandlade ni ägarskiftet som ett enda eller två separata? (fastighet och drift för sig?)”

Anders svarar att ägarskiftet för fastigheten och aktiebolaget behandlades var för sig. Anders säger att ”äga jord är en sak och att driva jorden är en annan sak”. Att förvalta jorden kräver engagemang och intresse och man måste inte bruka jorden för att äga den.

”Vilka egenskaper hos de olika företagsformerna upplever du kan utnyttjas i samband med ägarskifte?”

Här svarar Anders att aktiebolag är bra för drift med samägande men jorden ska inte ha fler ägare. Anders säger att det är många risker med att äga jord tillsammans och han har i sitt gamla jobb på LRF Konsult (dåvarande Driftsbyrå) sett flera avarter på hur ett delat ägande kan gå fel. Han ser det som sitt ansvar att se till att det är en ensam ägare av jorden.

Bilaga 2

Intervju med Linus Jonsson, bankman och lantbruksansvarig - 3 maj 2019

“Upplever du några fördelar med någon av företagsformerna enskild firma och aktiebolag jämfört med den andra?”

Här anser Linus att det finns fördelar med aktiebolaget om det går riktigt bra. ”Det är lättare att reglera ditt resultat för att styra hur du ska ta ut pengarna”.

”Som ägare till ett aktiebolag har du en mer begränsad risk. Men det innebär ju inte att banken släpper det fritt hur som helst bara för det”. Linus upplever att ”vissa bildar aktiebolag, sätter in 50 000 i aktiekapital och vill sen låna massa miljoner – det fungerar inte riktigt så i verkligheten...”.

“Känner banken större trygghet i att låna ut till någon av företagsformerna?”

”Rent generellt är det tryggare att låna ut till en enskild firma” anser Linus då den har fullständigt personligt ansvar vilket oftast leder till bättre lånevillkor för företagaren också.

“Vad brukar ombildning till aktiebolag innebära för företagaren? Upplever du att personen blir mer insatt i sin ekonomi, mer intresserad i företagsledning och ekonomistyrning?”

”Nej det vill jag inte påstå. Jag tror det hänger mycket mer på företagaren än på företagsformen. Så det tycker inte jag”.

“Ger någon företagsform ett mer seriöst intryck och kan det då hjälpa vid förhandlingar med banken?”

”Alltså jag tror att generellt sätt i bankvärlden så är allting inställt på aktiebolag. Generellt sätt, så det skulle jag tro. Alla analysverktyg mm.” Detta anser Linus dock inte beröra lantbruk utan generellt i bankväsendet eftersom lantbruk är en sådan liten del av bankernas verksamhet.

“Varför tror du att det är så få aktiebolag i lantbrukssverige idag? Ser du någon ökning?”

Här svarar Linus att det i princip alltid rör sig om rena driftsbolag. Det beror på att du inte får lov att äga fastigheten i aktiebolaget, vilket det är Jordförvärvslagen som ligger till grund för. Vidare anser Linus att när man likställde det mer mellan företagsformerna så har gränserna suddats ut lite grann. Som avslutning säger Linus att det är vanligt med driftsbolag när flera samarbetspartners är inblandade och därför har aktiebolagen ökat lite grann i Skåne i alla fall.

“Vilken företagsform är enligt dig bäst vid ett ägarskifte?”

Linus svarar att ett ägarskifte inom lantbruk i princip alltid sker i enskild firma eftersom fastigheten ägs i den formen. Dock fortsätter Linus och säger att det händer att driften redan ligger i ett aktiebolag och i dessa fall skiftas vanligen driften först successivt och sedan fastigheten efter några år.

“Är det vanligt med ett ägarskifte för driften och ett för fastigheten?”

Det blir vanligare och vanligare då fler stora företag driver ett aktiebolag för driften svarar Linus. Han menar också att det kan vara ett bra sätt för övertagaren att komma in i företaget med ett delägarskap då man känner större ansvar i själva verksamheten. För bankens del är det dock lönsamheten som spelar roll, ”att det tjänas pengar i verksamheten”, enligt Linus. Visar man inte att man tjänar pengar så blir det svårt för banken. Det är ganska vanligt idag att företagare vill investera i mer mark utan att de egentligen tjänar mer pengar på investeringen påstår Linus.

“Upplever ni som bank att det är vanligast med stora investeringar före eller efter ett ägarskifte?”

Många gånger sker det före då den gamla ägaren ofta har mer resurser men det händer att det sker tvärtom också svarar Linus. Han säger att det oftast är lättare för den som redan har snurr på verksamheten att göra stora investeringar än för den som är nystartad.

“Har du erfarenhet av några oförutsedda effekter vid ombildning till aktiebolag?”

Om man har ett aktiebolag där man inte stoppat in så mycket, och som sedan inte går så bra, kan det hända att man måste återställa aktiekapitalet säger Linus. Därför kan banken ibland ställa krav på mer aktiekapital än vad som egentligen krävs enligt Linus. Det har även hänt att företagare efter några år återgår till enskild firma då man inte sett fördelarna efter att ha drivit aktiebolag. Det finns även företagare som återgår till kalenderår istället för brutet räkenskapsår i aktiebolaget för att förenkla påstår Linus. Att resultatreglera helt skattestyrt mellan sin enskilda firma och sitt aktiebolag så att båda redovisar låga resultat gör att man inte kan redovisa bra resultat för banken. Detta innebär att företagaren kommer få sämre ”ranking” hos banken och det kan innebära en höjning av låneräntan då dessa drar mer kapital och mer arbete menar Linus. ”Värdena är inte det som är relevant längre, utan det är resultat” säger Linus.

“Hur ser en ombildning ut praktiskt?”

Vanligtvis låter man det rulla parallellt över 18 månader, över två intäktsår. Om man startar bolaget vid fel tidpunkt i ett lantbruk med lång tid kvar till inkomster kan man råka ut för att göra en kontrollbalansräkning och då behöva skjuta till nytt kapital.

Bilaga 3

Balansräkning			
TILLGÅNGAR			
	IB	Förändring	UB
<i>Anläggningstillgångar</i>			
Inventarier	4 500 000	450 000	4 950 000
Avskrivningar		-545 000	-545 000
Summa anläggningstillgångar	4 500 000		4 405 000
<i>Omsättningstillgångar</i>			
Kassa	160 000		160 000
Råvaror och förnödenheter	1 000 000	20 000	1 020 000
Kundfordringar	20 000		20 000
Summa omsättningstillgångar	1 180 000	20 000	1 200 000
<u>SUMMA TILLGÅNGAR</u>	<u>5 680 000</u>	75 000	<u>5 605 000</u>
EGET KAPITAL OCH SKULDER			
Eget kapital			
Aktiekapital	50 000		50 000
Årets resultat	0	305 000	305 000
Summa eget kapital	50 000	305 000	355 000
<i>Långfristiga skulder</i>			
Checkräkningskredit	150 000	-370 000	-220 000
Skuld till delägare	1 000 000		1 000 000
Skulder till kreditinstitut	3 500 000	-30 000	3 470 000
Summa långfristiga skulder	4 650 000	-400 000	4 250 000
<i>Kortfristiga skulder</i>			
Leverantörsskulder	980 000	20 000	1 000 000
Summa kortfristiga skulder	980 000	20 000	1 000 000
<u>SUMMA EGET KAPITAL OCH SKULDER</u>	<u>5 680 000</u>		<u>5 605 000</u>

Resultaträkning				
		IB	Förändring	UB
Rörelseintäkter, lagerförändring				
Nettoomsättning		3 102 000		3 164 000
Övriga rörelseintäkter		1 150 000		1 186 000
EU-stöd		630 000		630 000
Summa rörelseintäkter		4 882 000		4 980 000
Rörelsekostnader				
Handelsvaror, råvaror, förnödenheter		-1 320 000		-1 333 000
Bruttovinst		3 562 000		
Arrende till enskild firma		-805 000		-805 000
Personalkostnader(+vår lön 300')		-700 000		-707 000
Övriga rörelsekostnader		-702 000		-709 000
Summa rörelsekostnader		-3 527 000		-3 554 000
Rörelseresultat		1 355 000		1 426 000
Finansiella poster				
Avskrivningar inventarier		-500 000		-545 000
Räntekostnader		-75 000		-189 000
Summa finansiella poster		-575 000		-734 000
Resultat efter finansiella poster		780 000		692 000
Eget arbete		-300 000		-300 000
Resultat före skatt		480 000		392 000
Bolagsskatt 22%		-105 600		-86 240
Årets resultat		374 400		305 760

Bilaga 4

Erik Bertilsson 960303-6733, Deklaration Inkomstår 2018

Skatteuträkning - Deklaration inkomstår 2018

Namn	Personnummer	Skattesats
Erik Bertilsson	960303-6733	Kommun: LIDKÖPING
		Församling: ÖRSLÖSA FÖRSAMLING
		Skattesats: 34,567
		Tillhör: Svenska Kyrkan

Sammanställning förvärvsinkomst

Inkomst av aktiv näringsverksamhet	+	546 641
Fastställd förvärvsinkomst	=	546 600
Grundavdrag	-	13 400
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=	533 200
Underlag allmän pensionsavgift	=	504 375
Underlag skattereduktion för arbetsinkomst	=	546 600

Sammanställning kapitalinkomst

Inkomst av kapital	=	0
---------------------------	----------	----------

Skatter och avgifter

Kommunal inkomstskatt (32,74%)	+	174 569
Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst	+	15 580
Allmän pensionsavgift	+	35 300
Egenavgifter och allmän löneavgift		
Sjukförsäkringsavgift	+	24 270
Föräldraförsäkringsavgift	+	14 212
Ålderspensionsavgift	+	55 812
Efterlevandepensionsavgift	+	3 826
Arbetsmarknadsavgift	+	546
Arbetsskadeavgift	+	1 093
Nedsättningsbelopp	-	15 000
Regionalt nedsättningsbelopp	-	0
Allmän löneavgift	+	58 599
	=	143 358
Kyrkoavgift till Svenska Kyrkan (1,585%)	+	8 451
Begravningsavgift (0,242%)	+	1 290
Summa	=	378 548

Skattereduktioner

Skattereduktion för allmän pensionsavgift	-	35 300
Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)	-	27 715

SLUTLIG SKATT	=	315 533
----------------------	----------	----------------

Bilaga 5

Erik Bertilsson 960303-6733, Deklaration Inkomstår 2018

Skatteuträkning - Deklaration inkomstår 2018

Namn	Personnummer	Skattesats
Erik Bertilsson	960303-6733	Kommun: LIDKÖPING
		Församling: ÖRSLÖSA FÖRSAMLING
		Skattesats: 34,567
		Tillhör: Svenska Kyrkan

Sammanställning förvärvsinkomst

Inkomst av aktiv näringsverksamhet	+	228 292
Fastställd förvärvsinkomst	=	228 200
Grundavdrag	-	26 400
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=	201 800
Underlag allmän pensionsavgift	=	228 200
Underlag skattereduktion för arbetsinkomst	=	228 200

Sammanställning kapitalinkomst

Inkomst av kapital	=	0
---------------------------	----------	----------

Skatter och avgifter

Kommunal inkomstskatt (32,74%)	+	66 069
Expansionsfondsskatt	+	90 326
Allmän pensionsavgift	+	16 000
Egenavgifter och allmän löneavgift		
Sjukförsäkringsavgift	+	10 136
Föräldraförsäkringsavgift	+	5 935
Ålderspensionsavgift	+	23 308
Efterlevandepensionsavgift	+	1 598
Arbetsmarknadsavgift	+	228
Arbetsskadeavgift	+	456
Nedsättningsbelopp	-	15 000
Regionalt nedsättningsbelopp	-	0
Allmän löneavgift	+	24 472
	=	51 133
Kyrkoavgift till Svenska Kyrkan (1,585%)	+	3 198
Begravningsavgift (0,242%)	+	488
Summa	=	227 214

Skattereduktioner

Skattereduktion för allmän pensionsavgift	-	16 000
Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)	-	18 384

SLUTLIG SKATT	=	192 830
----------------------	----------	----------------

Personnummer

960303-6733

Skattemässiga justeringar av bokfört resultat

R12	Bokfört resultat (förs över från R11 sidan 1)	(+/-)	=	690 000
R13	Bokförda kostnader som inte ska dras av	+		
R14	Bokförda intäkter som inte ska tas upp	-		
R15	Intäkter som inte bokförts men som ska tas upp	+		
R16	Kostnader som inte bokförts men som ska dras av	-		0
R17	Sammanlagt resultat av verksamheten		=	690 000
R18	Gemensam verksamhet - överskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av underskott ^{3b}	-		
R19	Gemensam verksamhet - underskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av överskott ^{3b}	+		
		+		
R20	Min andel som medhjälpande make (+) och andel till medhjälpande make (-)	-		
R21	Min andel av resultatet från verksamheter/erna		=	690 000
R22	Övriga skattemässiga justeringar, kostnader min andel (t.ex. utgifter för resor till och från arbetet)	-		
R23	Övriga skattemässiga justeringar, intäkter min andel	+		
R24	Outnyttjat underskott från föregående beskattningsår (R48 i föregående års blankett)	-		
R25	Skogsavdrag/substansminskningsavdrag enligt blankett N8	-		
R26	Återföring av värdeminskingsavdrag m.m. vid avyttring av näringsfastighet och s.k. avskattning (skogs- och substansminskningsavdrag redovisas även på N8)	+		
R27	Uttag från skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	+		
R28	Inbetalning till skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	-		
R29	Överskott (+)/Underskott (-) förefördelning		=	690 000

3a Anges av den som vid representantredovisning redovisar hela resultatet i R12.

Övriga uppgifter

1. Har du dragit av kostnader för personbil eller lätt lastbil som är leasad (hyrd) i näringsverksamheten eller som är bokförd som tillgång?	☒ Ja
2. Har du dragit av bilkostnader för egen bil enligt schablon (18,50 kr/mil), ange beloppet.	
3. Ränteutgifter enligt kontrolluppgifter för beskattningsåret som dragits av i näringsverksamhet, ange belopp	
4. Vid restvärdesavskrivning: återförda belopp för av- och nedskrivning, försäljning och utrangering	
5. Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskingsavdrag som finns vid beskattningsårets utgång avseende byggnader	
6. Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskingsavdrag som finns vid beskattningsårets utgång avseende markanläggningar	

4 Uppgift behöver bara lämnas av den som har redovisat räntefördelning i ruta R30 eller R31, eller som under beskattningsåret har ökat sitt positiva fördelningsbelopp som sparas till nästa beskattningsår.

5 Uppgift behöver bara lämnas av den som vid beskattningsårets utgång har kvarvarande expansionsfond.

R30	Positiv räntefördelning, dock högst överskott vid R29 (beloppet förs även till p. 11.1 på INK1)	-		
R31	Negativ räntefördelning (beloppet förs även till ruta p. 11.2 på INK1)	+		
R32	Återföring av periodiseringsfond	+		
R33	Överskott (+)/Underskott (-) före avsättning till periodiseringsfond		=	690 000
R34	Avsättning till periodiseringsfond, dock högst 30 % av överskott vid R33	-		0
R35	Överskott (+)/Underskott (-) före ökning av expansionsfond		=	690 000
R36	Ökning av expansionsfond, dock högst överskott vid R35 (beloppet förs även till p. 12.1 på INK1)	-		410 575
R37	Minskning av expansionsfond (beloppet förs även till p. 12.2 på INK1)	+		
R38	Egna pensionspremier eller inbetalning på pensionssparkonto i näringsverksamheten (beloppet förs även till p. 10.6 på INK1)	-		
R39	Särskild löneskatt på pensionssparavdrag i R38	-		0
R40	Medgivna avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	+		
R41	Påförda egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	-		
R42	Överskott (+)/Underskott (-) före årets avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt		=	279 425
R43	Årets beräknade avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	-		51 133
R44	Sjukpenning hänförlig till denna näringsverksamhet	+		
R45	Allmänt avdrag. Vid konstnärlig eller nystartad näringsverksamhet utnyttjat underskott (beloppet förs även till p. 14.1 på INK1)	+		
R46	Underskott som utnyttjas i kapital. Vinst vid avyttring av näringsfastighet/näringsbostadsrätt och underskott i andelshus	+		
R47	Överskott(+). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10.1 eller 10.3		=	228 292
R48	Underskott(-). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10. eller 10.4. Nästa år förs beloppet till R24.		=	

3b Min andel av resultatet kan hämtas från blankett NEA eller vid representantredovisning föras in direkt i NE-blanketten.

7. Ersättningsfonder vid beskattningsårets utgång	
8. Kapitalunderlag för räntefördelning (positivt) ⁴	1 050 000
9. Kapitalunderlag för räntefördelning (negativt) ⁴	
10. Positivt fördelningsbelopp som sparas till nästa beskattningsår ⁴	68 145
11. Kapitalunderlag expansionsfond (positivt) ⁵	1 396 000

NEM-2-10-2018P4



Bilaga 6

Erik Bertilsson 960303-6733, Deklaration Inkomstår 2018

Skatteuträkning - Deklaration inkomstår 2018

Namn	Personnummer	Skattesats
Erik Bertilsson	960303-6733	Kommun: LIDKÖPING
		Församling: ÖRSLÖSA FÖRSAMLING
		Skattesats: 34,567
		Tillhör: Svenska Kyrkan

Sammanställning förvärvsinkomst

Inkomst av aktiv näringsverksamhet	+	228 292
Fastställd förvärvsinkomst	=	228 200
Grundavdrag	-	26 400
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=	201 800
Underlag allmän pensionsavgift	=	228 200
Underlag skattereduktion för arbetsinkomst	=	228 200

Sammanställning kapitalinkomst

Inkomst av kapital	=	0
---------------------------	----------	----------

Skatter och avgifter

Kommunal inkomstskatt (32,74%)	+	66 069
Expansionsfondsskatt	+	44 786
Allmän pensionsavgift	+	16 000
Egenavgifter och allmän löneavgift		
Sjukförsäkringsavgift	+	10 136
Föräldraförsäkringsavgift	+	5 935
Ålderspensionsavgift	+	23 308
Efterlevandepensionsavgift	+	1 598
Arbetsmarknadsavgift	+	228
Arbetsskadeavgift	+	456
Nedsättningsbelopp	-	15 000
Regionalt nedsättningsbelopp	-	0
Allmän löneavgift	+	24 472
	=	51 133
Kyrkoavgift till Svenska Kyrkan (1,585%)	+	3 198
Begravningsavgift (0,242%)	+	488
Summa	=	181 674

Skattereduktioner

Skattereduktion för allmän pensionsavgift	-	16 000
Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)	-	18 384

SLUTLIG SKATT	=	147 290
----------------------	----------	----------------

Personnummer

960303-6733

Skattemässiga justeringar av bokfört resultat

R12	Bokfört resultat (förs över från R11 sidan 1) (+/-) =	690 000
R13	Bokförda kostnader som inte ska dras av	+
R14	Bokförda intäkter som inte ska tas upp	-
R15	Intäkter som inte bokförts men som ska tas upp	+
R16	Kostnader som inte bokförts men som ska dras av	- 0
R17	Sammanlagt resultat av verksamheten	= 690 000
R18	Gemensam verksamhet - överskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av underskott ^{3b}	-
R19	Gemensam verksamhet - underskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av överskott ^{3b}	+
R20	Min andel som medhjälpande make (+) och andel till medhjälpande make (-)	-
R21	Min andel av resultatet från verksamheter/erna	= 690 000
R22	Övriga skattemässiga justeringar, kostnader min andel (t.ex. utgifter för resor till och från arbetet)	-
R23	Övriga skattemässiga justeringar, intäkter min andel	+
R24	Outnyttjat underskott från föregående beskattningsår (R48 i föregående års blankett)	-
R25	Skogsavdrag/substansminskningsavdrag enligt blankett N8	-
R26	Återföring av värdeminskningsavdrag m.m. vid avyttring av näringsfastighet och s.k. avskattning (skogs- och substansminskningsavdrag redovisas även på N8)	+
R27	Uttag från skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	+
R28	Inbetalning till skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	-
R29	Överskott (+)/Underskott (-) föreförändring	= 690 000

3a Anges av den som vid representantredovisning redovisar hela resultatet i R12.

Övriga uppgifter

1. Har du dragit av kostnader för personbil eller lätt lastbil som är leasad (hyrd) i näringsverksamheten eller som är bokförd som tillgång?	☒ Ja
2. Har du dragit av bilkostnader för egen bil enligt schablon (18,50 kr/mil), ange beloppet.	
3. Ränteutgifter enligt kontrolluppgifter för beskattningsåret som dragits av i näringsverksamhet, ange belopp	
4. Vid restvärdesavskrivning: återförda belopp för av- och nedskrivning, försäljning och utrangering	
5. Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskingsavdrag som finns vid beskattningsårets utgång avseende byggnader	
6. Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskingsavdrag som finns vid beskattningsårets utgång avseende markanläggningar	

4 Uppgift behöver bara lämnas av den som har redovisat räntefördelning i ruta R30 eller R31, eller som under beskattningsåret har ökat sitt positiva fördelningsbelopp som sparas till nästa beskattningsår.

5 Uppgift behöver bara lämnas av den som vid beskattningsårets utgång har kvarvarande expansionsfond.

R30	Positiv räntefördelning, dock högst överskott vid R29 (beloppet förs även till p. 11.1 på INK1)	- 0
R31	Negativ räntefördelning (beloppet förs även till ruta p. 11.2 på INK1)	+
R32	Återföring av periodiseringsfond	+
R33	Överskott (+)/Underskott (-) före avsättning till periodiseringsfond	= 690 000
R34	Avsättning till periodiseringsfond, dock högst 30 % av överskott vid R33	- 207 000
R35	Överskott (+)/Underskott (-) före ökning av expansionsfond	= 483 000
R36	Ökning av expansionsfond, dock högst överskott vid R35 (beloppet förs även till p. 12.1 på INK1)	- 203 575
R37	Minskning av expansionsfond (beloppet förs även till p. 12.2 på INK1)	+
R38	Egna pensionspremier eller inbetalning på pensionssparkonto i näringsverksamheten (beloppet förs även till p. 10.6 på INK1)	-
R39	Särskild löneskatt på pensionssparavdrag i R38	- 0
R40	Medgivna avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	+
R41	Påförda egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	-
R42	Överskott (+)/Underskott (-) före årets avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	= 279 425
R43	Årets beräknade avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	- 51 133
R44	Sjukpenning hänförlig till denna näringsverksamhet	+
R45	Allmänt avdrag. Vid konstnärlig eller nystartad näringsverksamhet utnyttjat underskott (beloppet förs även till p. 14.1 på INK1)	+
R46	Underskott som utnyttjas i kapital. Vinst vid avyttring av näringsfastighet/näringsbostadsrätt och underskott i andelshus	+
R47	Överskott(+). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10.1 eller 10.3	= 228 292
R48	Underskott(-). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10. eller 10.4. Nästa år förs beloppet till R24.	=

3b Min andel av resultatet kan hämtas från blankett NEA eller vid representantredovisning föras in direkt i NE-blanketten.

7. Ersättningsfonder vid beskattningsårets utgång	
8. Kapitalunderlag för räntefördelning (positivt) ⁴	1 050 000
9. Kapitalunderlag för räntefördelning (negativt) ⁴	
10. Positivt fördelningsbelopp som sparas till nästa beskattningsår ⁴	68 145
11. Kapitalunderlag expansionsfond (positivt) ⁵	1 189 000

NEM-2-10-2018P4



Bilaga 7

Deklaration Beskattningsår 2018

Skatteuträkning Beskattningsår 2018

Namn

Organisationsnummer

Beskattningsbar inkomst 390 000

Debiterad skatt m m

Statlig inkomstskatt	+	85 800
Särskild löneskatt (24,26 %)	+	0
Avkastningsskatt pensionsmedel (15 %)	+	0
Avkastningsskatt pensionsmedel m m (30 %)	+	0
Fastighetsavgift	+	
Fastighetsskatt	+	
Avräkning av utländsk skatt	-	0
Skattereduktion för förnybar el m m	-	0

SLUTLIG SKATT = 85 800

Bilaga 8

Deklaration Beskattningsår 2018

Skatteuträkning Beskattningsår 2018

Namn

Organisationsnummer

Beskattningsbar inkomst 292 500

Debiterad skatt m m

Statlig inkomstskatt	+	64 350
Särskild löneskatt (24,26 %)	+	0
Avkastningsskatt pensionsmedel (15 %)	+	0
Avkastningsskatt pensionsmedel m m (30 %)	+	0
Fastighetsavgift	+	
Fastighetsskatt	+	
Avräkning av utländsk skatt	-	0
Skattereduktion för förnybar el m m	-	0

SLUTLIG SKATT = 64 350

Bilaga 9

Erik Bertilsson 960303-6733, Deklaration Inkomstår 2018

Skatteuträkning - Deklaration inkomstår 2018

Namn	Personnummer	Skattesats
Erik Bertilsson	960303-6733	Kommun: LIDKÖPING
		Församling: ÖRSLÖSA FÖRSAMLING
		Skattesats: 34,567
		Tillhör: Svenska Kyrkan

Sammanställning förvärvsinkomst

Inkomst av tjänst	+	228 276
Fastställd förvärvsinkomst	=	228 200
Grundavdrag	-	26 400
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=	201 800
Underlag allmän pensionsavgift	=	228 200
Underlag skattereduktion för arbetsinkomst	=	228 200

Sammanställning kapitalinkomst

Inkomst av kapital	=	0
---------------------------	----------	----------

Skatter och avgifter

Kommunal inkomstskatt (32,74%)	+	66 069
Allmän pensionsavgift	+	16 000
Kyrkoavgift till Svenska Kyrkan (1,585%)	+	3 198
Begravningsavgift (0,242%)	+	488
Summa	=	85 755
Skattereduktioner		
Skattereduktion för allmän pensionsavgift	-	16 000
Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)	-	18 384
SLUTLIG SKATT	=	51 371

Bilaga 10

Tabell 1. Beräkningar över de skattemässiga konsekvenserna i de olika ekonomiska utfallen År 1.

Utfall	Resultat före eget uttag	P-fond	Ex-fond	Överskott före avdrag	Egenavgifter	Inkomst NE		Ex-fondsskatt	Statlig skatt	Kom.skatt+övr.avg	Skattereduktioner	Slutlig skatt
EF 1	690 000			690 000	143 359	546 641			15 580	219 610	-63 015	315 534
EF 2	690 000		410 575	279 425	51 133	228 292		90 326		85 755	-34 384	192 830
EF 3	690 000	207 000	203 575	279 425	51 133	228 292		44 786		85 755	-34 384	147 290
	Resultat före lön			Inkomst före soc. avg	Soc. Avgifter	Inkomst tjänst	Årets resultat	P-fond	Bolagsskatt	Kom.skatt+övr.avg	Skattereduktioner	Slutlig skatt
AB 1	690 000			300 000	71 724	228 276	390 000		85 800	85 755	-34 384	208 895
AB 2	690 000			300 000	71 724	228 276	390 000	97 500	64 350	85 755	-34 384	187 445

Tabell 2. Beräkningar över de skattemässiga konsekvenserna i de olika ekonomiska utfallen året för återföring.

Utfall	Resultat före eget uttag	P-fond åter	Ex-fond åter	Överskott före avdrag	Egenavgifter	Inkomst NE		Ex-fondsskatt åter	Statlig skatt	Kom.skatt+övr.avg	Skattereduktioner	Slutlig skatt
EF 1	370 000			370 000	71 479	298 521				118 373	-46 310	143 542
EF 2	370 000		410 575	780 575	163 704	616 871		-90 326	22 480	246 285	-67 280	274 863
EF 3	370 000	207 000	203 575	780 575	163 704	616 871		-44 786	22 480	246 285	-67 280	320 403
	Resultat före lön			Inkomst före soc. avg	Soc. Avgifter	Inkomst tjänst	P-fond åter	Årets resultat	Bolagsskatt	Kom.skatt+övr.avg	Skattereduktioner	Slutlig skatt
AB 1	370 000			300 000	71 724	228 276		70 000	14 980	85 755	-34 384	138 075
AB 2	370 000			300 000	71 724	228 276	97 500	167 500	35 845	85 755	-34 384	158 940

Bilaga 11

Sammanställning förvärvsinkomst		
Inkomst av aktiv näringsverksamhet	+	298 521
Fastställd förvärvsinkomst	=	298 500
Grundavdrag	-	20 500
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=	278 000
Underlag allmän pensionsavgift	=	298 500
Underlag skattereduktion för arbetsinkomst	=	298 500
Sammanställning kapitalinkomst		
Inkomst av kapital	=	0
Skatter och avgifter		
Skattesats		(34,578)
Kommunal inkomstskatt (32,74%)	+	91 017
Allmän pensionsavgift	+	20 900
► Egenavgifter och allmän löneavgift	+	71 479
Kyrkoavgift till Svenska Kyrkan (1,585%)	+	4 406
Begravningsavgift (0,253%)	+	703
Public service-avgift	+	1 347
Summa	=	189 852
Skattereduktioner		
Skattereduktion för allmän pensionsavgift	-	20 900
Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)	-	25 410
SLUTLIG SKATT	=	143 542

Bilaga 12

Sammanställning förvärsinkomst		
Inkomst av aktiv näringsverksamhet	+	616 871
Fastställd förvärsinkomst	=	616 800
Grundavdrag	-	13 700
Beskattningsbar förvärsinkomst	=	603 100
Underlag allmän pensionsavgift	=	519 708
Underlag skattereduktion för arbetsinkomst	=	616 800
Sammanställning kapitalinkomst		
Inkomst av kapital	=	0
Skatter och avgifter		
Skattesats		(34,578)
Kommunal inkomstskatt (32,74%)	+	197 454
Statlig inkomstskatt på förvärsinkomst	+	22 480
Expansionsfondsskatt	+	-90 326
Allmän pensionsavgift	+	36 400
► Egenavgifter och allmän löneavgift	+	163 704
Kyrkoavgift till Svenska Kyrkan (1,585%)	+	9 559
Begravningsavgift (0,253%)	+	1 525
Public service-avgift	+	1 347
Summa	=	342 143
Skattereduktioner		
Skattereduktion för allmän pensionsavgift	-	36 400
Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)	-	30 880
SLUTLIG SKATT	=	274 863

☐ Benefik överlåtelse

☐ Verksamheten nedlagd i år

Personnummer

960303-6733

Skattemässiga justeringar av bokfört resultat

R12	Bokfört resultat (förs över från R11 sidan 1)	(+/-) =	370 000
R13	Bokförda kostnader som inte ska dras av	+	
R14	Bokförda intäkter som inte ska tas upp	-	
R15	Intäkter som inte bokförts men som ska tas upp	+	
R16	Kostnader som inte bokförts men som ska dras av	-	0
R17	Sammanlagt resultat av verksamheten	=	370 000
R18	Gemensam verksamhet - överskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av underskott ^{3b}	-	
R19	Gemensam verksamhet - underskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av överskott ^{3b}	+	
R20	Min andel som medhjälpande make (+) och andel till medhjälpande make (-)	-	
R21	Min andel av resultatet från verksamheten/erna	=	370 000
R22	Övriga skattemässiga justeringar, kostnader min andel (t.ex. utgifter för resor till och från arbetet)	-	
R23	Övriga skattemässiga justeringar, intäkter min andel	+	
R24	Utnyttjat underskott från föregående beskattningsår (R48 i föregående års blankett)	-	
R25	Skogsavdrag/substansminskningsavdrag enligt blankett N8	-	
R26	Återföring av värdeminskningsavdrag m.m. vid avyttring av näringsfastighet och s.k. avskattning (skogs- och substansminskningsavdrag redovisas även på N8)	+	
R27	Uttag från skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	+	
R28	Inbetalning till skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	-	
R29	Överskott (+)/Underskott (-) föreförändring	=	370 000

3a Anges av den som vid representantredovisning redovisar hela resultatet i R12

Övriga uppgifter

1.	Har du dragit av kostnader för personbil eller lätt lastbil som är leasad (hyrd) i näringsverksamheten eller som är bokförd som tillgång?	☐ Ja
2.	Har du dragit av bilkostnader för egen bil enligt schablon (18,50 kr/mil), ange beloppet.	
3.	Ränteutgifter enligt kontrolluppgifter för beskattningsåret som dragits av i näringsverksamhet, ange belopp	
4.	Vid restvärdesavskrivning: återförda belopp för av- och nedskrivning, försäljning och utrangering	
5.	Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskningsavdrag som finns vid beskattningsårets utgång avseende byggnader	
6.	Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskningsavdrag som finns vid beskattningsårets utgång avseende markanläggningar	

R30	Positiv räntefördelning, dock högst överskott vid R29 (beloppet förs även till p. 11.1)	-	
R31	Negativ räntefördelning (beloppet förs även till ruta p. 11.2 på INK1)	+	
R32	Återföring av periodiseringsfond	+	
R33	Överskott (+)/Underskott (-) före avsättning till periodiseringsfond	=	370 000
R34	Avsättning till periodiseringsfond, dock högst 30 % av överskott vid R33	-	0
R35	Överskott (+)/Underskott (-) före ökning av expensionsfond	=	370 000
R36	Ökning av exp. fond, dock högst överskott vid R35 (beloppet förs även till p. 12.1 på INK1)	-	
R37	Minskning av expensionsfond (beloppet förs även till p. 12.2 på INK1)	+	410 575
R38	Egna pensionspremier eller inbetalning på pensionsparkonto i näringsverksamheten (beloppet förs även till p. 10.6 på INK1)	-	
R39	Särskild löneskatt på pensionssparavdrag i R38	-	0
R40	Medgivna avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	+	
R41	Påförda egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	-	
R42	Överskott (+)/Underskott (-) före årets avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	=	780 575
R43	Årets beräknade avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	-	163 704
R44	Sjukpenning hänförlig till denna näringsverksamhet	+	
R45	Allmänt avdrag. Vid konstnärlig eller nystartad näringsverksamhet utnyttjat underskott (beloppet förs även till p. 14.1 på INK1)	+	
R46	Underskott som utnyttjas i kapital. Vinst vid avyttring av näringsfast/näringsbostadsrätt och underskott i andelshus	+	
R47	Överskott(+). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10.1 eller 10.3	=	616 871
R48	Underskott(-). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10.1 eller 10.4. Nästa år förs beloppet till R24.	=	

3b Min andel av resultatet kan hämtas från blankett NEA eller vid representantredovisning föras i direkt i NE-blanketten.

7.	Ersättningsfonder vid beskattningsårets utgång	
8.	Kapitalunderlag för räntefördelning (positivt) ⁴	
9.	Kapitalunderlag för räntefördelning (negativt) ⁴	
10.	Positivt fördelningsbelopp som sparas till nästa beskattningsår 4	0
11.	Kapitalunderlag expensionsfond (positivt) ⁵	0

Bilaga 13

Sammanställning förvärvsinkomst

Inkomst av aktiv näringsverksamhet	+	616 871
Fastställd förvärvsinkomst	=	616 800
Grundavdrag	-	13 700
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=	603 100
Underlag allmän pensionsavgift	=	519 708
Underlag skattereduktion för arbetsinkomst	=	616 800

Sammanställning kapitalinkomst

Inkomst av kapital	=	0
---------------------------	---	---

Skatter och avgifter

Skattesats		(34,578)
Kommunal inkomstskatt (32,74%)	+	197 454
Statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst	+	22 480
Expansionsfondsskatt	+	-44 786
Allmän pensionsavgift	+	36 400
► Egenavgifter och allmän löneavgift	+	163 704
Kyrkoavgift till Svenska Kyrkan (1,585%)	+	9 559
Begravningsavgift (0,253%)	+	1 525
Public service-avgift	+	1 347
Summa	=	387 683

Skattereduktioner

Skattereduktion för allmän pensionsavgift	-	36 400
Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)	-	30 880
SLUTLIG SKATT	=	320 403

☐ Benefik överlåtelse

☐ Verksamheten nedlagd i år

Personnummer

960303-6733

Skattemässiga justeringar av bokfört resultat

R12	Bokfört resultat (förs över från R11 sidan 1)	(+/-) =	370 000
R13	Bokförda kostnader som inte ska dras av	+	
R14	Bokförda intäkter som inte ska tas upp	-	
R15	Intäkter som inte bokförts men som ska tas upp	+	
R16	Kostnader som inte bokförts men som ska dras av	-	0
R17	Sammanlagt resultat av verksamheten	=	370 000
R18	Gemensam verksamhet - överskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av underskott ^{3b}	-	
R19	Gemensam verksamhet - underskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av överskott ^{3b}	+	
R20	Min andel som medhjälpande make (+) och andel till medhjälpande make (-)	-	
R21	Min andel av resultatet från verksamheten/erna	=	370 000
R22	Övriga skattemässiga justeringar, kostnader min andel (t.ex. utgifter för resor till och från arbetet)	-	
R23	Övriga skattemässiga justeringar, intäkter min andel	+	
R24	Öutnyttjat underskott från föregående beskattningsår (R45 i föregående års blankett)	-	
R25	Skogsavdrag/substansminskningsavdrag enligt blankett N8	-	
R26	Aterföring av värdeminskningsavdrag m.m. vid avyttring av näringsfastighet och s.k. avskattning (skogs- och substansminskningsavdrag redovisas även på N8)	+	
R27	Uttag från skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	+	
R28	Inbetalning till skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	-	
R29	Överskott (+)/Underskott (-) före räntefördelning	=	370 000

3a Anges av den som vid representantredovisning redovisar hela resultatet i R12

Övriga uppgifter

1.	Har du dragit av kostnader för personbil eller lätt lastbil som är leasad (hyrd) i näringsverksamheten eller som är bokförd som tillgång?	☐ Ja
2.	Har du dragit av bilkostnader för egen bil enligt schablon (18,50 kr/mil), ange beloppet.	
3.	Ränteutgifter enligt kontrolluppgifter för beskattningsåret som dragits av i näringsverksamhet, ange belopp	
4.	Vid restvärdesavskrivning: återförda belopp för av- och nedskrivning, försäljning och uträngering	
5.	Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskningsavdrag som finns vid beskattnings-årets utgång avseende byggnader	
6.	Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskningsavdrag som finns vid beskattnings-årets utgång avseende markanläggningar	

4 Uppgift behöver bara lämnas av den som har redovisat räntefördelning i ruta R30 eller R31, eller som under beskattningsåret har ökat sitt positiva fördelningsbelopp som sparats till nästa beskattningsår.

R30	Positiv räntefördelning, dock högst överskott vid R29 (beloppet förs även till p. 11.2 på INK1)	-	
R31	Negativ räntefördelning (beloppet förs även till ruta p. 11.2 på INK1)	+	
R32	Aterföring av periodiseringsfond	+	207 000
R33	Överskott (+)/Underskott (-) före avsättning till periodiseringsfond	=	577 000
R34	Avsättning till periodiseringsfond, dock högst 30 % av överskott vid R33	-	0
R35	Överskott (+)/Underskott (-) före ökning av expansionsfond	=	577 000
R36	Ökning av exp. fond, dock högst överskott vid R35 (beloppet förs även till p. 12.1 på INK1)	-	
R37	Minskning av expansionsfond (beloppet förs även till p. 12.2 på INK1)	+	203 575
R38	Egna pensionspremier eller inbetalning på pensionsparkonto i näringsverksamheten (beloppet förs även till p. 10.6 på INK1)	-	
R39	Särskild löneskatt på pensionssparavdrag i R38	-	0
R40	Medgivna avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	+	
R41	Påförda egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	-	
R42	Överskott (+)/Underskott (-) före årets avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	=	780 575
R43	Årets beräknade avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	-	163 704
R44	Sjukpenning hänförlig till denna näringsverksamhet	+	
R45	Allmänt avdrag. Vid konstnärlig eller nystartad näringsverksamhet utnyttjat underskott (beloppet förs även till p. 14.1 på INK1)	+	
R46	Underskott som utnyttjas i kapital. Vinst vid avyttring av näringsfast/näringsbostadsrätt och underskott i andelshus	+	
R47	Överskott(+). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10.1 eller 10.3	=	616 871
R48	Underskott(-). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10. eller 10.4. Nästa år förs beloppet till R24.	=	

3b Min andel av resultatet kan hämtas från blankett NEA eller vid representantredovisning föras in direkt i NE-blanketten.

7.	Ersättningsfonder vid beskattningsårets utgång	
8.	Kapitalunderlag för räntefördelning (positivt) ⁴	
9.	Kapitalunderlag för räntefördelning (negativt) ⁴	
10.	Positivt fördelningsbelopp som sparats till nästa beskattningsår	0
11.	Kapitalunderlag expansionsfond (positivt) ⁵	0

Bilaga 14

Sammanställning förvärvsinkomst		
Inkomst av aktiv näringsverksamhet	+	459 023
Fastställd förvärvsinkomst	=	459 000
Grundavdrag	-	13 700
Beskattningsbar förvärvsinkomst	=	445 300
Underlag allmän pensionsavgift	=	459 000
Underlag skattereduktion för arbetsinkomst	=	459 000
Sammanställning kapitalinkomst		
Inkomst av kapital	=	0
Skatter och avgifter		
Skattesats		(34,578)
Kommunal inkomstskatt (32,74%)	+	145 791
Allmän pensionsavgift	+	32 100
► Egenavgifter och allmän löneavgift	+	117 977
Kyrkoavgift till Svenska Kyrkan (1,585%)	+	7 058
Begravningsavgift (0,253%)	+	1 126
Public service-avgift	+	1 347
Summa	=	305 399
Skattereduktioner		
Skattereduktion för allmän pensionsavgift	-	32 100
Skattereduktion för arbetsinkomst (jobbskatteavdrag)	-	30 880
SLUTLIG SKATT	=	242 419

☐ Benefik överlåtelse

☐ Verksamheten nedlagd i år

Personnummer

960303-6733

Skattemässiga justeringar av bokfört resultat

R12	Bokfört resultat (förs över från R11 sidan 1)	(+/-) =	370 000
R13	Bokförda kostnader som inte ska dras av	+	
R14	Bokförda intäkter som inte ska tas upp	-	
R15	Intäkter som inte bokförts men som ska tas upp	+	
R16	Kostnader som inte bokförts men som ska dras av	-	0
R17	Sammanlagt resultat av verksamheten	=	370 000
R18	Gemensam verksamhet - överskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av underskott ^{3b}	-	
R19	Gemensam verksamhet - underskott redovisad av annan ^{3a} eller min andel av överskott ^{3b}	+	
R20	Min andel som medhjälpande make (+) och andel till medhjälpande make (-)	-	
R21	Min andel av resultatet från verksamheten/erna	=	370 000
R22	Övriga skattemässiga justeringar, kostnader min andel (t.ex. utgifter för resor till och från arbetet)	-	
R23	Övriga skattemässiga justeringar, intäkter min andel	+	
R24	Outnyttjat underskott från föregående beskattningsår (R48 i föregående års blankett)	-	
R25	Skogsavdrag/substansminskningsavdrag enligt blankett N8	-	
R26	Återföring av värdeminskningsavdrag m.m. vid avyttring av näringsfastighet och s.k. avskattning (skogs- och substansminskningsavdrag redovisas även på N8)	+	
R27	Uttag från skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	+	
R28	Inbetalning till skogs-, skogsskade- eller upphovsmannakonto	-	
R29	Överskott (+)/Underskott (-) före räntefördelning	=	370 000

3a Anges av den som vid representantredovisning redovisar hela resultatet i R12

Övriga uppgifter

1.	Har du dragit av kostnader för personbil eller lätt lastbil som är leasad (hyrd) i näringsverksamheten eller som är bokförd som tillgång?	☐ Ja
2.	Har du dragit av bilkostnader för egen bil enligt schablon (18,50 kr/mil), ange beloppet.	
3.	Ränteutgifter enligt kontrolluppgifter för beskattningsåret som dragits av i näringsverksamhet, ange belopp	
4.	Vid restvärdesavskrivning: återförda belopp för av- och nedskrivning, försäljning och utrangering	
5.	Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskningsavdrag som finns vid beskattningsårets utgång avseende byggnader	
6.	Årets begärda och tidigare års medgivna värdeminskningsavdrag som finns vid beskattningsårets utgång avseende markanläggningar	

4 Uppgift behöver bara lämnas av den som har redovisat räntefördelning i ruta R30 eller R31, eller som under beskattningsåret har ökat sitt positiva fördelningsbelopp som soaras till nästa beskattningsår.

5 Uppgift behöver bara lämnas av den som vid beskattningsårets utgång har

R30	Positiv räntefördelning, dock högst överskott vid R29 (beloppet förs även till p. 11.1)	-	
R31	Negativ räntefördelning (beloppet förs även till ruta p. 11.2 på INK1)	+	
R32	Återföring av periodiseringsfond	+	207 000
R33	Överskott (+)/Underskott (-) före avsättning till periodiseringsfond	=	577 000
R34	Avsättning till periodiseringsfond, dock högst 30 % av överskott vid R33	-	0
R35	Överskott (+)/Underskott (-) före ökning av expansionsfond	=	577 000
R36	Ökning av exp. fond, dock högst överskott vid R35 (beloppet förs även till p. 12.1 på INK1)	-	
R37	Minskning av expansionsfond (beloppet förs även till p. 12.2 på INK1)	+	
R38	Egna pensionspremier eller inbetalning på pensionsparkonto i näringsverksamheten (beloppet förs även till p. 10.6 på INK1)	-	
R39	Särskild löneskatt på pensionssparavdrag i R38	-	0
R40	Medgivna avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	+	
R41	Påförda egenavgifter och särskild löneskatt föregående beskattningsår	-	
R42	Överskott (+)/Underskott (-) före årets avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	=	577 000
R43	Årets beräknade avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt	-	117 977
R44	Sjukpenning hänförlig till denna näringsverksamhet	+	
R45	Allmänt avdrag, vid konstnärlig eller nystartad näringsverksamhet utnyttjat underskott (beloppet förs även till p. 14.1 på INK1)	+	
R46	Underskott som utnyttjas i kapital. Vinst vid avyttring av näringsfast/näringsbostadsrätt och underskott i andelshus	+	
R47	Överskott(+). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10.1 eller 10.3	=	459 023
R48	Underskott(-). Överförs till INK1 sidan 2, p. 10.1 eller 10.4. Nästa år förs beloppet till R24	=	

3b Min andel av resultatet kan hämtas från blankett NEA eller vid representantredovisning föras in direkt i NE-blanketten.

7.	Ersättningsfonder vid beskattningsårets utgång	
8.	Kapitalunderlag för räntefördelning (positivt) ⁴	
9.	Kapitalunderlag för räntefördelning (negativt) ⁴	
10.	Positivt fördelningsbelopp som sparas till nästa beskattningsår	0
11.	Kapitalunderlag expansionsfond (positivt) ⁵	0