

Leonie Selting

Beräkning latent skatt HB/KB med fastighet

Är det rimligt att det är så krångligt och tidskrävande att beräkna latent skatt på en bolagssfär där ett handelsbolag/kommanditbolag som äger en fastighet ingår?

En beräkning av latent skatt kan aktualiseras att göra i samband med bodelning och arvskifte och även i andra fall när värdering av företag skall genomföras, exempelvis vid utlösen av andelsägare. Det kan vara lämpligt att ta hänsyn till latent skatt vid beräkning av värdet på företaget.

Jag skall illustrera de moment som måste vidtas vid en beräkning av latent skatt på ägda bolag genom ett exempel där en fysisk person äger 98 % av andelarna i ett kommanditbolag. Resterande 2 % av kommanditbolaget ägs av ett aktiebolag. Aktiebolaget ägs i sin tur till 100 % av den fysiska personen. Kommanditbolaget äger en fastighet. Exemplet är relativt okomplicerat. En vinst uppkommer då fastigheten fiktivt säljs, det finns inga gamla underskott i kommanditbolagets näringsverksamhet och inga underskott har tidigare utnyttjats. Trots detta är det ett omfattande arbete att beräkna latent skatt i exemplet.

Vi har att utgå från en lagtext som är relativt knapphändig. I 50 kapitlet inkomstskattelagen (IL) återfinner vi särskilda bestämmelser som reglerar avyttring av andelar i svenska handelsbolag.

Metoden för att beräkna latent skatt på ett aktiebolag som äger ett kommanditbolag som i sin tur äger en fastighet, där bolagens värden är helt beroende av ägarens arbetsinsats kan vara följande. I vårt exempel antas kommanditbolaget inte ha några andra tillgångar än en fastighet.

Steg 1. Kommanditbolaget antas avyttra fastigheten och bolagets likvida medel ökar med fastighetens försäljningsvärde.

Steg 2. Kommanditbolagets ägare gör uttag ur kommanditbolaget motsvarande bolagets samtliga likvida medel och kommanditbolaget blir helt tomt på värden.

Steg 3. En likvidation av kommanditbolaget antas ske vilket enligt 50:2 IL skall anses vara en avyttring.

Steg 4. Aktiebolaget avyttras (genom likvidation?).

Det är ett otal omständigheter man måste ta ställning till och flera moment att gå igenom i de olika stegen för att skatteberäkningen skall bli korrekt. Nedan kommer jag mer i detalj och blankettmässigt att gå igenom stegen.

Steg 1

Kommanditbolaget avyttrar fastigheten.

Här måste vi först bedöma om fastigheten är en lagertillgång eller en kapitaltillgång. Bedrivs exempelvis byggnadsrörelse eller inte?

Antag att det är en kapitaltillgång vi har att göra med. Gjorda värdeminskningssavdrag skall återföras till beskattning på kommanditbolagets inkomstdeklarations skattemässiga justeringar, vid p. 12.

Kommanditbolagets resultat skall därefter fördelas på delägarna. Detta sker som en huvudregel efter ägarandel, vilket gör att 98 % fördelas på den fysiska personen och 2 % fördelas på aktiebolaget. Fördelningen skall redovisas på kommanditbolagets inkomstdeklarations s. 4 under delägaruppgifter från handelsbolaget.

Den fysiska personen skall ta upp sin andel av kommanditbolagets överskott på blankett N3A. På N3A, p. 5 a, dvs. kod 804 skall överskottet reduceras med den fysiska personens andel, 98 %, av *bokförd vinst* vid avyttring av fastigheten. Den bokförda vinsten kan i detta fall anses vara fastighetens försäljningsbelopp minus mäklararvode minus skattemässigt restvärde. Fastighetsförsäljningen skall sedan i stället redovisas på den fysiska personens blankett K7.

Aktiebolaget skall på blankett N3B ta upp sin andel av kommanditbolagets överskott. På N3B p. 3 a, skall överskottet reduceras med aktiebolagets andel, dvs. 2 %, av *bokförd vinst* vid avyttring av fastigheten. Den bokförda vinsten kan även vid denna beräkning anses vara fastighetens försäljningsbelopp minus mäklararvode minus skattemässigt restvärde. Den skattepliktiga vinsten från fastighetsförsäljningen beräknas i stället på aktiebolagets blankett K7JUR.

På blankett K7 skall den fysiska personen redovisa sin andel, 98 %, av fastighetsförsäljningen. Från försäljningspriset skall bl.a. mäklararvode och fastighetens inköpspris dras av. Antag att det då återstår en vinst och att det inte finns något underskott från kommanditbolagets näringsverksamhet att dra av från fastighetsförsäljningsvinsten. Här skall nu vinsten kvoterar. Vinsten skall beskattas till 90 %, i inkomstslaget kapital.

Den faktiskt beskattade delen av fastighetsvinsten, dvs. 90 %, skall dessutom påverka den fysiska personens justerade anskaffningsutgift för kommanditbolaget. På blankett N3A, s. 3 vid p. 77, dvs. kod 787 skall därför 90 % av den skattepliktiga vinsten på fastigheten föras in¹.

På blankett K7JUR skall aktiebolaget beräkna och redovisa skattepliktig vinst från sin andel, 2 %, av fastighetsförsäljningen. I enlighet med ovan skall från försäljningspriset bl.a. mäklararvode och fastighetens inköpspris dras av. Antag att det då återstår en vinst. Vinsten skall inte kvoterar utan skall beskattas till 100 % hos aktiebolaget i inkomstslaget näringsverksamhet. Beloppet skall föras in på blankett N3B som aktiebolagets andel av vinst som skall tas upp till beskattning, vid p. 3 c.

¹ Deklarationsprogrammet VISMA Skatt uppger i en varning i deklarationskontrollen att "vid vinst ska motsvarande belopp som dras av vid kod 804 även anges vid kod 787". VISMA Skatts varnings-skrift är inte helt korrekt. Texten rör till det för den som upprättar blanketten eftersom i vårt fall skall 90 % av beloppet som dras av vid kod 804 anges vid kod 787. Detta eftersom det endast är 90 % av vinsten som den skattskyldige skall skatta för, jfr 50 kap. 5 § första stycket IL som anger följande: "Anskaffningsutgiften ska ökas med ... -belopp som tagits upp som den skattskyldiges andel av bolagets inkomster.". Det är alltså inte belopp motsvarande det som dras av vid kod 804 som skall anges vid kod 787.

Steg 2

Kommanditbolagsdelägarna antas göra uttag motsvarande sin respektive ägarandel ur kommanditbolaget. De enda värden som antas finnas i kommanditbolaget är likvida medel från fastighetsförsäljningen. Samtliga likvida medel tas ut vilket innebär att inget värde återstår i kommanditbolaget efter uttaget.

Den fysiska personens och aktiebolagets uttag skall påverka den justerade anskaffningsutgiften. Uttagen skall redovisas på kommanditbolagets inkomstdeklarations sista sida under delägaruppgifter handelsbolag. För den fysiska personen skall det också redovisas på blankett N3A s. 3 p. 73, under beräkning av anskaffningsutgift för handelsbolag som delägarans övriga uttag från bolaget under beskattningsåret. För aktiebolaget skall uttaget redovisas på blankett N3B s. 1 p. 14, under beräkning av anskaffningsutgift för handelsbolaget; delägarans uttag från bolaget under handelsbolagets räkenskapsår.

Steg 3

En likvidation av kommanditbolaget skall anses vara en avyttring. En kontroll måste göras av att det för samtliga år finns redovisat delägarnas justerade anskaffningsutgift på blankett N3A och N3B. Finns inte detta måste den justerade anskaffningsutgiften rekonstrueras för varje år bakåt i tiden. Detta kan bli ett mycket tidsödande arbete. Anskaffningsutgift och delägarans samtliga tillskott till och uttag från kommanditbolaget måste utredas. Respektive delägarans andel av överskott tidigare år och aktiebolagets andel av tidigare års underskott behöver kartläggas. Vidare måste den fysiska personens tidigare utnyttjade underskott undersökas och avsättningar och återföringar till periodiseringsfonder över årens lopp utredas och kartläggas.

Den fysiska personen skall redovisa likvidationen/avyttringen av kommanditbolaget på blankett K15A. Ersättningen för kommanditbolaget antas vara 0 kr. Från ersättningen skall den justerade anskaffningsutgifter dras av, om den justerade anskaffningsutgiften är positiv. En avdragsgill förlust uppkommer då i inkomstslaget kapital. 70 % av förlusten är avdragsgill. Är den justerade anskaffningsutgiften negativ skall denna i stället öka ersättningen och en skattepliktig vinst i inkomstslaget kapital uppkommer. Hela kapitalvinsten beskattas.

Aktiebolaget skall redovisa likvidationen/avyttringen av kommanditbolaget under aktiebolagets inkomstdeklarations skattemässiga justeringar. Vid de skattemässiga justeringarnas p. 4.8 a skall det *bokföringsmässiga resultatet* från kommanditbolagsförsäljningen justeras bort och det skattemässiga överskottet (eller i tillämpliga fall underskottet) enligt blankett N3B föras in. Det skattemässiga resultatet erhålls på följande sätt. Den justerade anskaffningsutgiften enligt N3B skall antingen dras av från eller läggas till försäljningsintäkten beroende på om den justerade anskaffningsutgiften är positiv eller negativ.

Steg 4

Därefter skall fiktivt aktiebolaget säljas. Substansvärdemetoden kan lämpligen väljas för värdering av företaget. K10-blankett skall upprättas. Finns inte K10-blanketter gjorda för tidigare år måste sådana upprättas för dessa år retroaktivt, för att en korrekt fördelning av vinsten som skall beskattas i inkomstslaget tjänst respektive inkomstslaget kapital skall kunna göras.

Avslutning

Som framgår ovan är det många moment att gå igenom för att kunna göra en skatteberäkning i det fiktiva exemplet. Exemplet är ändå förenklat och relativt okomplicerat. Det finns en rad bestämmelser och särregleringar som inte aktualiseras i exemplet, men som kan göra en beräkning mångt mer komplex. Är det rimligt att det skall det vara ett sådant omfattande arbete att deklarerat eller beräkna latent skatt då ett handelsbolag är inblandat? Är det dessutom rimligt att en normalbegåvad person utan skattespecialistutbildning inte skall kunna deklarerat sin handelsbolagsförsäljning utan måste anlita expertis till en hög kostnad?

Skatteverket har i sin promemoria med dnr 131 440306-08/113 "Handelsbolagen och kapitalvinstbeskattningen" i november 2008 kommit med förslag som syftar till att dels täppa till några hål i lagstiftningen som gjort det möjligt att utnyttja systemet, och dels syftar till att förenkla regelverket kring handelsbolag.

Genom riksdagens skrivelse 2008/09:224 den 17 juni 2009 aviserades kommande förslag bl.a. om begränsningar i rätten till avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för kapitalförluster på andelar i handelsbolag. Förslagen bygger på Skatteverkets promemoria. I skrivelsen talar man också om det övergripande behovet av förenklingar.

Regeringskansliet planerar att presentera förslag gällande dessa frågor i en lagrådsremiss med förslag i slutet av sommaren 2009. Det skall bli mycket spännande att se om de regelförändringar som aviserats i realiteten leder till förenklingar vad gäller deklARATIONEN av handelsbolagsförsäljningar.

Leonie Selting, advokat, bedriver egen verksamhet med skatterättslig inriktning i Stockholm.