



## **Skatteverkets information om inkomstuppdelning mellan makar och avdrag för ersättning till barn vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet att tillämpas fr.o.m. 2005 års taxering**

I detta meddelande finns information om de regler som gäller för inkomstuppdelning mellan makar och avdrag för ersättning till barn vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet att tillämpas fr.o.m. 2005 års taxering.

### **1 Inledning**

Om makar tillsammans deltagit i näringsverksamhet får makarna fördela inkomsten mellan sig. Man skiljer mellan medhjälpafallet och gemensam verksamhet.

Vidare finns särskilda regler för avdrag för ersättning till barn och makar.

### **2 Allmänt om lagstiftningen**

Bestämmelserna om inkomstuppdelning mellan makar och avdrag för ersättning till barn finns i 60 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Förarbetena utgörs av prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2 och SOU 1997:2. Före införandet av IL fanns reglerna i 20 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, punkt 2 i anvisningarna till 20 § KL, 52 § KL, punkt 19 sjätte stycket av anvisningarna till 23 § KL, 7 § andra stycket lag (1993:1537) om expensionsmedel samt 11 § lag (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning. Skillnaden mellan 60 kap. IL och motsvarande bestämmelser i bl.a. KL består huvudsakligen i en språklig bearbetning. Dock har definitionen av makar

## **SKV M 2004:12**

och barn ändrats något i och med införandet av inkomstskattelagen. Numera är det civilrättsliga makebegreppet avgörande för om de skattskyldiga ska anses som makar. Vidare bedöms numera barnets ålder när arbetet utförs till skillnad från tidigare då barnets ålder bedömdes efter åldern den 1 november året före taxeringsåret.

Bestämmelser om inkomstuppldelning mellan makar vid beräkning av jordbruksfastighet och rörelse samt om ersättning till barn infördes genom lagen (1976:67) om ändring i KL och tillämpades för första gången vid 1977 års taxering. Förarbetena utgörs av prop. 1975/76:77 och bet. 1975/76:SkU27. Bestämmelserna har ändrats genom bl.a. lagen (1976:85) om ändring i KL (prop. 1975/76:79, bet. 1975/76:SkU28), genom lagen (1976:1094) om ändring i KL (prop. 1976/77:41, bet. 1976/77:SkU12) samt genom lagen (1990:650) om ändring i KL (prop. 1989/90:110, bet. 1989:90:SkU30).

### **3 Avdrag för ersättning till barn och make**

#### **3.1 Ersättning till barn**

En enskild näringsidkare kan anställa eget barn i verksamheten och avlöna barnet för utfört arbete.

Enligt 60 kap. 2 § IL medges inte avdrag i enskild näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst och kapital för lön till den skattskyldiges barn under 16 år.

Har barnet fyllt 16 år är avdraget för ersättning för utfört arbete begränsat till marknadsmässig ersättning. Det finns ingen övre åldersgräns, utan begränsningen i avdragsrätten gäller även vuxna barn.

Ersättning som inte får dras av, ska inte heller tas upp hos barnet.

När det gäller att avgöra barnets ålder är det numera barnets ålder när arbetet utförs som är avgörande (prop.

1999/2000:2 Del 2 s. 651). Med barn avses även styvbarn och fosterbarn, 21 kap. 21 § IL.

I Skatteverkets allmänna råd ([SKV A 2004:23](#)) framgår följande beträffande marknadsmässig ersättning.

”Med marknadsmässig ersättning bör avses vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten. I de flesta fall kan ersättningen beräknas med utgångspunkt i kollektivavtal. Vid bedömningen om ersättningen är marknadsmässig bör även utbildning, branscherfarenhet o.d. beaktas.

Uppgift vilka grunder ersättningen har beräknats efter bör lämnas i deklARATIONEN om ersättningen överstiger 90 kronor per timme efter avsättning för egenavgifter alternativt för ersättning till barn, exklusive arbetsgivaravgifter.”

### 3.2 Ersättning till make

En enskild näringsidkares make kan även arbeta i verksamheten. Enligt 60 kap. 3 § IL får ersättning för det arbete som utförs av den skattskyldiges make inte dras av i enskild näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst och kapital.

Ersättning som inte får dras av, ska inte heller tas upp hos maken.

Definitionen av makar har slopats i och med införandet av inkomstskattelagen vilket innebär att det allmänna begreppet i äktenskapsbalken tillämpas. Två makar behandlas som gifta skattemässigt från den dag de gifter sig till den dag äktenskapet upplöses (prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 651).

Vad som sagts om make ska även tillämpas på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller haft gemensamma barn, 2 kap. 20 § IL.

## **SKV M 2004:12 4 Makar som tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet**

Makar som tillsammans deltagit i enskild näringsverksamhet får, oavsett vem som äger näringsverksamheten, fördela resultatet av verksamheten mellan sig.

Reglerna om inkomstuppdelning skiljer mellan det fall att den ena maken är företagsledande medan den andra är att anse som medhjälpande make (medhjälparfallet) samt om båda eller ingen av dem är att anse som företagsledande make (gemensamt bedriven verksamhet).

### **4.1 Företagsledande och medhjälpande make**

I 61 kap. 5 § IL definieras företagsledande make som den make som med hänsyn till utbildning, arbetsuppgifter och övriga omständigheter kan anses ha en ledande ställning i näringsverksamheten. En make som inte har sådan ledande ställning anses som medhjälpande make. I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 604) sägs beträffande gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälparfallet att departementschefens uttalande i prop. 1975/76:77 s. 67 f fortfarande ska vara vägledande i både direktägd verksamhet och i fåmansföretag där båda makarna är verksamma. Där sägs bl.a.:

”Sådan verksamhet som fordrar särskild utbildning eller kompetens bör normalt inte bereda större svårigheter. Har makarna i stort sett samma utbildning och deltar de i arbetet i lika mån finns det anledning att tillämpa reglerna för gemensam verksamhet. Är det däremot fråga om en verksamhet där krav på utbildning eller särskild kompetens inte direkt kan uppställas får ytterligare faktorer vägas in. Om två makar tillsammans driver ett jordbruk och är lika verksamma bör detta kunna bedömas som gemensam verksamhet, i synnerhet om de äger lika stor del av jordbruket och även har samma ekonomiska ansvar. Det nu sagda gäller även åtskilliga verksamheter i rörelseform

där själva verksamheten som sådan utövas av båda makarna och samma förhållanden i övrigt föreligger som i det nyss nämnda exemplet. Däremot bör gemensam verksamhet i denna bemärkelse inte anses föreligga i alla de fall där en av makarna svarar för själva rörelseverksamheten som sådan (taxirörelse, byggnadsverksamhet, konsultverksamhet m.m.) under det att den andre maken svarar för t.ex. kontorsbetonade göromål, även om båda äger del i förvärvskällan.”

I Skatteverkets allmänna råd ([SKV A 2004:23](#)) anges följande beträffande gränsdragningen mellan gemensam verksamhet och medhjälpfallen.

”För att bedöma om makarna gemensamt bedrivit verksamheten bör man beakta bl.a. arbetsuppgifternas karaktär och omfattning samt om makarna har den utbildning som är av betydelse i förhållande till arbetsuppgifterna i verksamheten. Av betydelse kan även vara fördelningen av det ekonomiska ansvaret för verksamheten. Makarna kan inte anses ha bedrivit verksamheten gemensamt om den ena maken svarar för näringsverksamheten, medan den andre maken svarar för kontorsbetonade göromål (t.ex. utskrift av fakturor och telefonpassning). Hur ägandet i näringsverksamheten fördelar sig mellan parterna får i regel anses sakna betydelse för bedömningen. Således kan den make som äger verksamheten anses vara medhjälpande make medan den andre maken anses som företagsledande make.”

Frågan om makar drivit verksamheten gemensamt eller om den ena maken ska anses som medhjälpande make har bedömts i praxis. I RÅ83 1:69 ansågs två makar gemensamt bedriva en tomtstyckningsrörelse trots att ena maken ensam varit lagfaren ägare till alla tomter. De hade utfört halva arbetsinsatsen vardera och arbetsuppgifterna hade varit desamma för båda. Båda hade utbildning i handel och ekonomi. I RÅ 1987 ref. 113 ansågs det inte utrett att den ena maken haft sådana arbetsuppgifter i

**SKV M 2004:12** bolaget att hon skulle anses som företagsledare. Se även bl.a. RÅ80 1:80, RÅ84 1:54 samt RÅ 1986 ref. 3.

#### **4.2 Medhjälparfallet**

I medhjälparfallet anses näringsverksamheten bedriven av den företagsledande maken. Hela överskottet eller underskottet ska enligt 60 kap. 6 § IL tas upp hos den företagsledande maken. Enligt 60 kap. 7 § IL får emellertid makarna fördela inkomsten mellan sig så att en del av överskottet av verksamheten tas upp hos den medhjälpare maken. Av förarbetena (bet. 1976/77:SkU12 s. 28) framgår att en medhjälpare make inte får tillgodoföras så stort belopp att underskott uppkommer för den andra maken. Enligt Skatteverkets allmänna råd ([SKV A 2004:23](#)) påverkar inte det system för förlustutjämning som innebär att underskott i näringsverksamheten som får dras av vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet närmast följande beskattningsår möjligheten till inkomstuppdelning. I medhjälparfallet får således inkomstuppdelning göras om årets resultat är positivt innan hänsyn tagits till tidigare års underskott. Den inkomst som fördelas beräknas utan avdrag för avsättning för egenavgifter. I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 604) framgår även att avgörande för möjligheten till inkomstuppdelning är den medhjälpare makens faktiska arbetsinsats och ersättningens marknadsmässighet. Vidare framhålls att liksom tidigare bör telefonpassning och representation i bostaden inte beaktas.

Den del av inkomsten som fördelas på den medhjälpare maken får inte överstiga vad som motsvarar marknadsmässig ersättning för den medhjälpare makens arbete.

I Skatteverkets allmänna råd ([SKV A 2004:23](#)) anges följande beträffande marknadsmässig ersättning.

”Med marknadsmässig ersättning bör avses vad som normalt betalas för motsvarande arbetsprestation på orten.

I de flesta fall kan ersättningen beräknas med utgångspunkt i kollektivavtal. Vid bedömningen om ersättningen är marknadsmässig bör även utbildning, branschfarenhet o.d. beaktas.

Uppgift om vilka grunder ersättningen har beräknats efter bör lämnas i deklARATIONEN om ersättningen överstiger 90 kronor per timme efter avsättning för egenavgifter alternativt för ersättning till barn, exklusive arbetsgivaravgifter.”

Om ersättning till medhjälpande make överstiger vad som kan anses som marknadsmässig, ska överskjutande del beskattas hos den företagsledande maken. Vid sådant förhållande bör enligt Skatteverkets allmänna råd (SKV A 2004:23) hänsyn även tas till de kostnader den medhjälpande maken haft som om kostnaderna hade varit den företagsledande makens egna. Den medhjälpande maken ska dock alltid själv bli beskattad för sin sjukpenning och liknade ersättningar.

Om den medhjälpande maken äger del i näringsverksamheten eller i det kapital som är nedlagt i verksamheten, får enligt 60 kap. 8 § IL, den medhjälpande maken även ta upp en del av överskottet, motsvarande skälig avkastning på grund av äganderätten eller kapitalinsatsen. I Skatteverkets allmänna råd ([SKV A 2004:23](#)) anges följande beträffande skälig avkastning.

”Skälig ränta på kapitalinsatser kan i allmänhet uppskattas med utgångspunkt i statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Med kapitalinsats avses i normalfallet vad som i genomsnitt av den behållna kapitalförmögenheten varit insatt under beskattningsåret i näringsverksamheten. En genomsnittsberäkning utifrån insatt kapital vid ingången respektive utgången av beskattningsåret bör godtas. Har större variationer i kapitalinsatser förekommit under beskattningsåret bör dock detta beaktas vid genomsnittsberäkningen.”

## **SKV M 2004:12 4.3 Gemensamt bedriven verksamhet**

Om båda eller ingen av makarna är företagsledare anses verksamheten gemensamt bedriven och reglerna i 60 kap. 10 § IL ska tillämpas. Vardera maken ska ta upp den del av intäkterna och kostnaderna i verksamheten som är skälig med hänsyn till makens arbete och övriga insatser i verksamheten.

Av Skatteverkets allmänna råd ([SKV A 2004:23](#)) framgår följande.

”Normalt bör även underskott fördelas mellan makarna.

Inkomstuppdelning bör i första hand ske med utgångspunkt i vad makarna avtalat. Jämkning bör dock ske om det med hänsyn till makarnas arbetsinsatser och övriga insatser i verksamheten är skäligt.

Om avtal saknas, bör inkomsten delas lika mellan makarna. Om uppdelningen framstår som oskälig bör den kunna jämkas.”

## **5 Aktiv och passiv näringsverksamhet**

En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten, 2 kap. 23 § IL. Om kraven på aktiv näringsverksamhet inte är uppfyllda är verksamheten att anse som passiv näringsverksamhet.

### **5.1 Medhjälparfallet**

Om den medhjälpande makens arbetsinsats i näringsverksamheten uppgår till ett timtal som motsvarar en tredjedels årsarbetskraft, hänförs inkomsten av verksamheten normalt till aktiv näringsverksamhet. En tillfällig ändring i verksamhetsgraden medför inte att verksamheten anses ändra karaktär (prop. 1993/94:50 s. 223). Skulle den medhjälpande makens arbetsinsats inte



uppgå till sådant timtal bör kravet på en tredjedels  
årsarbetskraft kunna jämkas (prop. 1989/90:110 s. 646).

För medhjälpande make som inte äger del i  
näringsverksamheten bör inkomsten hänföras till aktiv  
näringsverksamhet.

För medhjälpande make som äger del i  
näringsverksamheten blir bedömningen beroende av hur  
stor del av den medhjälpande makens inkomst av  
näringsverksamhet som avser ränta på insatt kapital och  
hur stor del som avser faktisk arbetsinsats. Avser den  
medhjälpande makens inkomst av näringsverksamhet  
uteslutande eller så gott som uteslutande ränta på insatt  
kapital, bör hela inkomsten för den medhjälpande maken  
hänföras till passiv näringsverksamhet. Avser inkomsten  
uteslutande eller så gott som uteslutande marknadsmässig  
ersättning för den medhjälpande makens faktiska  
arbetsinsats bör den hänföras till aktiv näringsverksamhet.  
Övriga fall av kombinerad arbets- och ränteinkomst  
bedöms var för sig med hänsyn till omständigheterna. Att  
både den beräknade ersättningen för arbetsinsatsen och  
den beräknade räntan ska hänföras till samma  
näringsverksamhet följer av 60 kap. 8 § IL.

## **5.2 Gemensamt bedriven verksamhet**

Bedömningen av om inkomsten ska hänföras till aktiv eller  
passiv näringsverksamhet ska göras självständigt för varje  
make. Vid gemensam verksamhet ingår det i  
förutsättningarna att makarna har i stort sett samma  
ställning i näringsverksamheten. Bedömningen bör därför  
normalt leda till samma resultat för båda makarna.

## **6 Uppgifter i självdeklaration**

Den som redovisar intäkter i inkomstslaget  
näringsverksamhet ska enligt 3 kap. 5 § lag (2001:1227)  
om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, lämna  
de uppgifter som behövs för taxeringen. Om makarna

**SKV M 2004:12** tillsammans deltar i enskild näringsverksamhet, behöver uppgifterna enligt 5 § endast lämnas av en av makarna. Båda makarna ska dock i sina självdeklarationer lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för tillämpning av 60 kap. 6-11 §§ IL.

Av Skatteverkets allmänna råd ([SKV A 2004:23](#)) framgår följande beträffande vem av makarna som ska lämna uppgifterna.

”I medhjälpafallet bör den make som är företagsledande lämna samtliga näringsuppgifter enligt 3 kap. 5 § LSK.

Vid gemensamt bedriven verksamhet bör den make som är registrerad till mervärdesskatt för verksamheten lämna samtliga uppgifter. Om denna regel inte kan tillämpas får makarna själva avgöra vem av makarna som ska lämna samtliga näringsuppgifter.”