

**Finansdepartementet**

Skatte- och tullavdelningen  
Enheten för företagsbeskattning, S1

Telefon vx 08-405 10 00

**Överföring av periodiseringsfond och expansionsfond vid ombildning till aktiebolag**

---

**1 Bakgrunden till förslaget****1.1 Ombildning till aktiebolag**

En ombildning av en enskild firma till ett aktiebolag innebär att den enskildes näringsverksamhet förs över från näringsidkarens personliga ägo till ett annat rätts- och skattesubjekt, aktiebolaget. Vanligen bildas aktiebolaget först med ett tillskott av aktiekapital i kontanter. Därefter köper aktiebolaget tillgångarna i näringsverksamheten kontant eller mot en revers. Ett annat sätt att genomföra ombildningen är att skjuta till tillgångarna i utbyte mot aktier (apport). Sådana ombildningar kan genomföras utan att de medför uttagsbeskattning. Förutsättningarna framgår av 22 och 23 kap. IL. Bl.a. krävs att hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överläts.

På motsvarande sätt kan ett handelsbolag ombildas till ett aktiebolag.

**1.2 Periodiseringsfond**

Enligt 30 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) får avdrag göras för belopp som sätts av till periodiseringsfond. För enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag får avdrag göras med högst ett belopp motsvarande 30 % av resultatet av näringsverksamheten beräknat på visst sätt. En periodiseringsfond skall återföras till beskattning senast sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår för vilket avdraget gjorts. Det innebär att ett företag kan komma att ha upp till sex periodiseringsfonder. Ett aktiebolag får enligt 30 kap. 3 § IL avdrag för avsättning endast om avdraget motsvaras av en avsättning till obeskattad reserv i räkenskaperna. För fysiska personer uppställs inte något motsvarande krav.

Systemet med avdrag för avsättning till periodiseringsfond infördes 1994. Redan från början fanns en möjlighet att föra över en periodiseringsfond när en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag övergår till att driva verksamheten i aktiebolagsform. Reglerna ändrades år 1998 (prop. 1997/98:157, bet. 1997/98:SkU30) sedan det av ett regeringsrättsavgörande (RÅ 1997 ref. 70) framkommit att icke avsedda skattefordelar kunde uppkomma. Tillgångarna i en verksamhet kunde föras över till sitt skattemässiga värde utan hänsyn till att verksamheten belastades av periodiseringsfonder. Fonder som vid avsättningen hade en skatte- och avgiftseffekt på närmare 70 % kunde upplösas i aktiebolaget utan annan skatt än bolagsskatt på 28 %. I samband med överföringen kunde näringsidkaren tillgodogöra sig mellanskillnaden som uttag ur näringsverksamheten eller som betalning från aktiebolaget i form av skuldövertagande, kontanter eller revers. Till den del betalningen utgjordes av aktier i bolaget (apport) fick dessa på motsvarande sätt en för hög anskaffningsutgift.

Bestämmelserna finns numera i IL. Enligt 30 kap. 11 § första stycket IL, gäller att om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,
2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och
3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

Enligt 48 kap. 12 § första stycket IL skall, om en periodiseringsfond förs över till ett aktiebolag enligt 30 kap. 11 § IL, det tillskott som är en förutsättning för överföringen inte räknas med vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget. Vidare gäller enligt andra stycket att vid apportemission skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden.

En möjlighet att föra över en periodiseringsfond från handelsbolag till aktiebolag på villkor som motsvarar dem som gäller för enskild näringsverksamhet finns enligt 30 kap. 12 § IL.

Enligt regeringens förslag i prop. 1997/98:157 skulle kravet på ett tillskott till bolaget motsvarande överförd periodiseringsfond gälla även till den del överföringen gjordes mot betalning i aktier. Skatteutskottet föreslog en ändring av detta. Utskottet konstaterade att kravet på ett tillskott motsvarande periodiseringsfond inte syftade till att framtvunga ett reellt kapitaltillskott. Kravet syftade enbart till att hindra att näringsidkaren betingade sig en så hög ersättning för de överförda

tillgångarna att andraledsbeskattningen eliminerades. Överförs tillgångarna mot kontant betalning eller mot revers kan tillskottet göras genom likvidavräkning. Vid apportemission kunde, som förslaget var utformat, en likviditetsbelastning för den skattskyldige inte undvikas. Skatteutskottet ansåg att något krav på tillskott inte borde uppställas i sådana fall (1997/98:SkU30 s. 8). Detta villkor föreslog utskottet ersatt med ett krav på att anskaffningsutgiften för aktierna skulle minskas, vilket också blev riksdagens beslut.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked den 18 april 2002 kommit fram till att anskaffningsutgiften på aktierna inte påverkas av att periodiseringsfonder förs över på ett sådant sätt att anskaffningsutgiften kan bli negativ. Regeringsrätten har i en dom (RÅ 2003 ref. 10) gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställt förhandsbeskedet.

Regeringsrättens och Skatterättsnämndens tolkning av gällande regler ger upphov till just sådana skattefördelar som lagstiftaren avsåg att ingripa mot år 1998. Exemplet i förhandsbeskedet illustrerar.

Det skattemässiga värdet på tillgångarna i en enskild näringsverksamhet uppgår inför bolagsbildningen till 314 200 kr och det egna kapitalet till samma belopp. Avsättning till periodiseringsfond har skett med 765 000 kr, men framgår inte av den enskilda firmans balansräkning eftersom det inte krävs någon avsättning i räkenskaperna. Överförs verksamheten utan apportemission hade det krävts ett tillskott på 765 000 kr. Överförs verksamheten genom apportemission räcker det med tillgångar (utöver ett aktiekapital på 100 000 kr) motsvarande beräknad skatt vid återföring av periodiseringsfonden ( $765\ 000 \times 0,28$ ). Anskaffningsutgiften för aktierna skall i stället, enligt ordalydelsen i 48 kap. 12 § IL, beräknas till ett negativt värde [ $100\ 000 - (765\ 000 - 214\ 200) =$ ] - 450 800 kr. Skatterättsnämnden kom dock i förhandsbeskedet fram till att anskaffningsutgiften vid beräkning av omkostnadsbeloppet inte kan bestämmas till lägre belopp än 0 kr. Skatterättsnämnden resonerade på följande sätt.

Definitionen av omkostnadsbeloppet i 44 kap. 14 § IL har med viss ändring av terminologin hämtats från 24 § 1 mom. första stycket andra meningen lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt där bestämmelserna funnits sedan 1990 års skattereform (se prop. 1999/2000:2 s. 530). Ordalydelsen talar för att varken omkostnadsbeloppet eller dess beståndsdelar, anskaffningsutgifter och förbättringsutgifter, skulle kunna understiga 0. Mot bakgrund härav och då inte heller kompletterande bestämmelser eller avgöranden i praxis tyder på motsatsen anser nämnden att gällande rätt – före den nu diskuterade ändringen – får anses ha varit att anskaffningsutgifterna inte kan vara negativa.

Den ursprungligen införda regeln motsvarande 48 kap. 12 § andra stycket IL kom till på ett sent stadium i lagstiftningsprocessen efter initiativ av skatteutskottet och därmed utan att ha blivit föremål för sedvanlig beredning. Den föranledde inte någon följdändring i nu berört hänseende och frågan om negativa anskaffningsutgifter diskuterades inte heller i lagstiftningsärendet (jfr 1997/98:SkU30).

En jämförelse kan göras med vad som gäller vid kapitalvinstbeskattningen av andelar i handelsbolag (jfr 50 kap. 3 § IL). Efter att tidigare varit oreglerat infördes motsvarigheten till nuvarande bestämmelser om beräkning av omkostnadsbeloppet år 1988. Bakgrunden var att lagstiftaren ville lägga fast att underskott skulle reducera anskaffningsutgiften (då benämnt ingångsvärdet) i samma utsträckning som en vinst ökade detta värde (se prop. 1988/89:55). Den tekniska utformning som valdes är sådan att om beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften leder till ett negativt resultat skall omkostnadsbeloppet anses vara 0 medan ersättningen för andelen skall ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften. Som skäl angavs att man ville undvika att laborera med negativa omkostnadsbelopp (a. prop. s. 30).

Ett godtagande av negativa anskaffningsutgifter skulle kunna ge konsekvenser vid tillämpningen av omkostnadsbeloppet som är svåra att överblicka inte minst beträffande bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst avseende kvalificerade andelar i fåmansföretag. Med beaktande härav och mot bakgrund av vad som anförts tidigare är nämndens uppfattning att någon ändring av gällande rätt i denna fråga inte varit avsedd. Det finns därför inte stöd för att anskaffningsutgifterna för aktier vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall kunna bestämmas till ett lägre belopp än 0 kr.

### 1.3 Expansionsfond

Enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag får göra avdrag för belopp som sätts av till en expansionsfond. Vid avsättningen betalas expansionsfondsskatt (28 %). Ett motsvarande belopp skall dras från den slutliga skatten vid återföring av fonden. Syftet med reglerna om expansionsfonder är att enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag skall kunna återinvestera vinstmedel i verksamheten under samma skattemässiga villkor som enmansaktieföretag.

Expansionsfonden skall återföras till beskattning bl.a. om en enskild näringsidkare eller ett handelsbolag upphör att driva näringsverksamhet. I vissa fall får fonderna tas över i samband med byte av företagsform. Enligt 34 kap. 20 § gäller – vid övergång från enskild näringsverksamhet till aktieföretag – att en expansionsfond kan upphöra utan att behöva återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten. En förutsättning är att näringsidkaren, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp motsvarande minst 72 % av

expansionsfonden. Är det fråga om apportemission skall näringsidkaren i stället minska anskaffningsutgiften för aktierna i bolaget med ett belopp som motsvarar 72 % av den expansionsfond som upphör.

Någon motsvarande möjlighet att föra över en expansionsfond direkt från ett handelsbolag till ett aktiebolag finns inte. I stället måste man först avveckla handelsbolaget och överföra verksamheten till en enskild näringsverksamhet för att därefter överföra den enskilda näringsverksamheten till aktiebolaget.

## 2 Förslag

**Promemorians förslag:** Periodiseringsfond skall vid apportemission få föras över till ett aktiebolag endast till den del ett tillskott görs till aktiebolaget som motsvarar skillnaden mellan den överförda periodiseringsfonden och det skattemässiga värdet för de vid apportemissionen överförda tillgångarna. Detsamma skall gälla i fråga om villkoren för att en expansionsfond skall få upphöra utan att återföras till beskattning vid övergång från enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag.

**Skälen för förslaget:** Regeringsrättens avgörande (RÅ 2003 ref. 10) innebär att betydande skattefördelar kan uppkomma vid byte av företagsform. Detta gäller särskilt för det fall det skattemässiga värdet på tillgångarna, såsom i förhandsbeskedet, är så litet att det endast täcker aktiekapitalet och avsättningen för latent skatt vid återföring av periodiseringsfonderna. Är det skattemässiga värdet för de överförda tillgångarna minskat med skulderna större hänförs överskjutande belopp till överkursfond. Bolaget skall enligt 4 kap. 13 a § aktiebolagslagen (1975:1385) sätta av belopp som bolaget på grund av aktieteckningen har fått som betalning för aktierna utöver det nominella beloppet till överkursfonden. Näringsidkaren väljer själv hur stora uttag han vill göra ur sin näringsverksamhet inför överföringen. Det är endast i fråga om lager eller andra tillgångar som tas ut till underpris som uttagsbeskattning kommer ifråga.

Regeringsrättens avgörande kan skapa ett incitament till att växla mellan företagsformerna på ett sätt som inte är avsett. Avgörandet avser ett förhandsbesked i ett visst fall men det finns anledning att befara att det kommer att ges en generell tolkning. Rättsläget kan – såvitt gäller ombildning genom apportemission – delvis sägas vara detsamma som vid tiden för 1997 års lagstiftningsingripande. Ett nytt kryphål har uppkommit i inkomstskattelagen. Det är angeläget att motverka ett icke obetydligt skattebortfall och söka upprätthålla neutraliteten i den skattemässiga behandlingen av olika företagsformer.

Ett sätt att söka täppa till kryphålet vore att godta att negativa anskaffningsutgifter kan uppkomma när periodiseringsfonder förs över till ett aktiebolag i samband med apportemission. Den enda begränsningen av fondöverföringen skulle då ligga i att bolaget måste göra en avsättning för latent skatt motsvarande 28 % av de överförda fonderna samt att aktiekapitalet måste vara intakt. Den skattekredit avseende framtida kapitalvinst som aktieägaren får i samband med överföringen återtas först när aktierna säljs eller bolaget likvideras.

Ett system med negativa anskaffningsutgifter för aktier inger dock betänkligheter. Bolagisering genom apportemission skulle framstå som skattemässigt fördelaktigare än att fortsätta den enskilda näringsverksamheten eller bolagisera på vanligt sätt. Enskilda näringsidkare skulle lockas in i en ”skuldfälla” genom att erbjudas en långvarig skattekredit om verksamheten apportes till ett aktiebolag. Vidare kan man befara att det i framtiden uppkommer ett antal aktiebolag som ägarna inte har råd att avveckla trots att bolagen inte längre driver någon verksamhet. Kostnaderna för att hålla bolagen vid liv vägs mot skattebetalningen på den kapitalvinst som skulle uppkomma om aktierna avyttrades eller bolaget likviderades.

Vidare ger ett system med negativa anskaffningsutgifter upphov till vissa komplikationer avseende reglerna för beskattning av utdelningar och kapitalvinster i 43 och 57 kap. samt reglerna om andelsbyten i 48 a och 49 kap. IL.

Ett godtagande av negativa anskaffningsutgifter skulle vidare innebära en neutralitetsbrist jämfört med vad som gäller för enskild näringsverksamhet som drivs med ett negativt kapitalunderlag (negativ räntefördelning).

Mot denna bakgrund bör ett system med negativa anskaffningsutgifter inte införas. I stället bör vid ombildning genom apportemission avräkning mot anskaffningsutgiften för de andelar som erhålls endast få göras ned till 0 kronor. För belopp motsvarande överskjutande del av periodiseringsfonden bör ett tillskott krävas för att periodiseringsfonderna skall få föras över. Till den del överföringen inte kan avräknas mot anskaffningsutgiften eller motsvaras av ett sådant tillskott måste periodiseringsfonderna återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten resp. hos handelsbolagets delägare. Bestämmelser om detta bör tas in i 30 kap. 11 och 12 § IL. Vidare bör 48 kap. 12 § IL andra stycket förtydligas.

### *Expansionsfond*

Vid överföring av enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag kan samma skattefördelar uppkomma i fråga om expansionsfond som för periodiseringsfond som förs över. En bestämmelse motsvarande den som

föreslås för överföring av periodiseringsfond behövs därför. Vid ombildning till aktiebolag måste den enskilde näringsidkaren skjuta till kapital eller andra tillgångar som motsvarar minst 72 % av expansionsfonden. Till den del expansionsfonden inte kan avräknas mot anskaffningsutgiften för de erhållna andelarna eller motsvaras av ett sådant tillskott måste expansionsfonden återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten. En bestämmelse om detta bör tas in i 34 kap. 20 § IL.

### *Ikraftträdande*

Nuvarande bestämmelser kan komma att utnyttjas på ett sätt som inte är avsett och leda till att ett stort antal företagsombildningar företas enbart av skatteskal och avse betydande skattebelopp. Detta kan befaras få en ökad omfattning till dess nödvändiga lagändringar trätt i kraft. Med hänsyn härtill bör de nya reglerna, med stöd av undantagsbestämmelsen i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen, tillämpas på överföringar fr.o.m. dagen efter det att regeringen till riksdagen lämnat en skrivelse om att ett förslag är att vänta. Regeringen har den 29 januari 2004 överlämnat en sådan skrivelse till riksdagen. Lagen bör således tillämpas på överföringar efter den 29 januari 2004.

### **3 Effekter för offentliga finanser**

Möjligheten att lösa upp och tillgodogöra sig periodiseringsfonder till endast 28 procents beskattning ger ett incitament att byta företagsform. Inför övergången kan stora uttag göras ur den enskilda näringsverksamheten eller handelsbolaget innan resterande tillgångar och skulder överförs till ett aktiebolag genom apportbildning.

Möjligheten att föra över expansionsfond innebär en motsvarande skattefordel. Detta gäller om tillgångar motsvarande fondbeloppet inte förs över eller anskaffningsutgiften sätts ned. Ett belopp motsvarande expansionsfonden blir – till den del det kan föregås av ett uttag ur näringsverksamheten – endast beskattat med 28 % totalt sett.

Det är svårt att bedöma storleken av det skattebortfall som kan uppkomma om inget görs för att rätta till situationen. Detta beror på att data inte finns tillgängligt för ombildningar till aktiebolag. Om samtliga enskilda näringsidkare skulle föra över sina periodiseringsfonder och expansionsfond till aktiebolag efter apportbildning och anpassa sina bokslut så att skattevinsten blev optimal skulle skattebortfallet uppgå till mellan 6,3 och 10,7 miljarder kronor (se tabell 1 nedan). Att samtliga enskilda näringsidkare skulle ombilda sin verksamhet till aktiebolag är givetvis inte rimligt, men antagandet ger en uppfattning om den maximala offentligfinansiella effekten.

Beräkningarna är gjorda med data fram till 2002 års taxering och omfattar avsättningar som gjorts vid 1996-2002 års taxeringar. Handelsbolagens avsättningar är inte medräknade. I underlaget ingår även avsättningar till periodiseringsfond som gjorts av stiftelser och ideella föreningar. Dessa avsättningar beräknas uppgå till cirka 0,2 mdkr, vilket endast påverkar uppskattningen marginellt.

*Tabell 1. Uppskattning av den offentligfinansiell effekten (mdkr)*

	Deklarationsblankett			Skattebortfall	
	N1	N2	Summa	23 %	39 %
Periodiseringsfond	3,7	14,5	18,2	4,2	7,1
Expansionsfond			9,2	2,1	3,6
Totalt				6,3	10,7

Skattebortfallet är beräknad som skillnaden mellan en marginals katt på 51 % respektive 67 % och bolagsskattesatsen 28 %, dvs. 23 % och 39 %, multiplicerad med summa avsättningar. Det går alltså inte, på grund av att erforderlig statistik inte finns tillgänglig, att storleksbestämna hur många enskilda näringsidkare som kommer att byta associationsform. Den statsfinansiella kostnaden för att avstå från lagstiftningsåtgärder kan dock bli betydande.

#### 4 Konsekvensanalys

Görs inget lagstiftningsingripande snedvrids konkurrensförhållandena inom näringslivet. De näringsidkare som utnyttjar luckan i lagstiftningen ges konkurrensfördelar framför de som inte byter företagsform. Detta gäller såväl gentemot de som fortsätter att driva verksamheten som enskild näringsverksamheten eller i handelsbolagsform som gentemot de som hela tiden bedriver verksamheten i aktiebolagsform. Ett incitament att hoppa mellan företagsformerna uppkommer. Sedan verksamheten överförs till ett aktiebolag kan verksamheten på nytt drivas som enskild firma för att efter några år åter överförs till ett aktiebolag, etc.

Det är sannolikt att den lucka som uppkommit – om inget görs – främst kommer att utnyttjas av de näringsidkare som har de största fonderna. På så sätt gynnas större småföretagare på bekostnad av mindre småföretagare.

En alternativ lösning har diskuterats i avsnitt 2 men förkastats med hänsyn till de nackdelar som en sådan lösning skulle föra med sig.

Den föreslagna regleringen kan inte anses kräva några administrativa, praktiska eller andra åtgärder från företagens sida.



## 5 Lagförslag

### Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229) att 30 kap. 11 och 12 §§, 34 kap. 20 § och 48 kap. 12 § skall ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

#### 30 kap.

##### 11 §

Om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, *och*

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget,

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond, *och*

4. den fysiska personen, såvida det är fråga om apportemission och de överförda tillgångarnas skattemässiga värde understiger den överförda periodiseringsfonden, skjuter till ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.

Om en fysisk person har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 *och* 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

Om en fysisk person har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2–4 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

## 12 §

Om näringsverksamheten i ett svenskt handelsbolag förs över till ett aktiebolag får en periodiseringsfond som avser handelsbolaget hos delägarna helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,

2. handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, *och*

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

2. handelsbolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget,

3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond, *och*

4. handelsbolaget, såvida det är fråga om apportemission och de överförda tillgångarnas skattemässiga värde understiger den överförda periodiseringsfonden, skjuter till ett belopp som motsvarar mellanskillnaden.

Om en delägare har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2 *och* 3 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

Om en delägare har flera periodiseringsfonder och förutsättningarna enligt första stycket 2–4 inte är uppfyllda för samtliga fonder, skall senare gjord avsättning till periodiseringsfond anses överförd före tidigare gjord avsättning.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

## 34 kap.

## 20 §

En expansionsfond upphör utan att bestämmelserna i 14–16 §§ blir tillämpliga om en enskild näringsidkare

– överlåter samtliga reallgångar i näringsverksamheten till ett aktiebolag som han äger aktier i eller genom överlåtelsen kommer att äga aktier i,

– begär att expansionsfonden inte skall återföras, och

– såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till kapital till bolaget *och* detta kapital motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

– skjuter till kapital eller andra tillgångar till bolaget som motsvarar minst 72 procent av expansionsfonden.

I 48 kap. 12 § finns bestämmelser om beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna.

#### 48 kap.

##### 12 §

Om en periodiseringsfond förs över till ett aktiebolag enligt 30 kap. 11 eller 12 §, skall det tillskott som är en förutsättning för överföringen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget. Om en expansionsfond upphör i samband med att tillgångar överläts till ett aktiebolag och fonden enligt 34 kap. 20 § inte skall återföras, skall det tillskott som är en förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen inte räknas med vid beräkning av omkostnadsbeloppet.

<p>Vid apportemission skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden. Vidare skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med ett belopp som motsvarar 72 procent av den expansionsfond som upphör.</p>	<p>Vid apportemission skall anskaffningsutgiften för aktierna <i>som erhålls på grund av apportemissionen</i> minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden. Vidare skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med ett belopp som motsvarar 72 procent av den expansionsfond som upphör.</p>
--	--

---

Denna lag träder i kraft den 1 juli 2004 och tillämpas i fråga om överföringar efter den 29 januari 2004.

## 6 Författningskommentar

### Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

#### 30 kap.

##### 11 §

Av en ny punkt 4 framgår att vid apportemission måste ett tillskott till aktiebolaget göras med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan överförd periodiseringsfond och det skattemässiga värdet på de överförda tillgångarna.

Ett exempel illustrerar. Periodiseringsfonderna i en enskild näringsverksamhet uppgår till 500 000 kronor. Det skattemässiga värdet på tillgångarna uppgår till 240 000 kr. Expansionsfond saknas. Näringsidkaren för över verksamheten till ett nybildat aktiebolag genom en s.k. apportbildning. Aktiekapitalet uppgår till 100 000 kr. Skall periodiseringsfonderna föras över i sin helhet krävs avsättning för latent skatt avseende periodiseringsfonderna med 140 000 kr (vid 28 % skatt i samband med återföringen i aktiebolaget). Det kan konstateras att ett tillskott måste göras med ytterligare  $[500\ 000 - (100\ 000 + 140\ 000)]$  260 000 kr för att periodiseringsfonderna i sin helhet skall få föras över. Alternativt kan en del av periodiseringsfonderna återföras i den enskilda näringsverksamheten.

##### 12 §

Bestämmelsen gäller vid överföring av näringsverksamhet i ett handelsbolag till ett aktiebolag. Av en ny punkt 4 framgår att vid apportemission måste ett tillskott till aktiebolaget göras med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan överförd periodiseringsfond och det skattemässiga värdet på de överförda tillgångarna.

Exemplet under kommentaren till 11 § illustrerar även handelsbolagsdelägarnas avsättningar och tillskott.

#### 34 kap.

##### 20 §

*Första stycket tredje punkten* ändras genom att undantaget från kravet på tillskott vid apportemission slopas. Om tillgångar har överförts vid apportemission måste kapital bara tillskjutas med belopp motsvarande 72 procent av expansionsfonden minskat med det skattemässiga värdet av överförda tillgångar.

**48 kap.***12 §*

*Andra stycket* förtydligas avse endast de aktier som erhålls på grund av apportemissionen. Anskaffningsutgiften för aktier som innehafts sedan tidigare påverkas således inte vid emissionen.